



Skattenytt

12/2014

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 14-136 Telenor	1
LAGMANNNSRETTSDOMMER	18
SkN 14-137 Gyldigheten av skjønnslingning	18
SkN 14-138 Dobbelbeskatning mv.	27
SkN 14-139 Omklassifisering av lån	45
SkN 14-140 Avskjæring av fremførbart underskudd mv.	60
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	83
SkN 14-141 Domskommentar, Roa Medisinske Senter AS	83
SkN 14-142 Tap på fordring, behandling av renter	87
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	95
SkN 14-143 Spørsmål om brukshindring - omsorg foreldre	95
SKATTEVEDTAK	101
SkN 14-144 Stortingets skattevedtak for 2015	101
SkN 14-145 Folketrygdvedtaket 2015	105
LOVENDRINGER	112
SkN 14-146 Endringer i ligningsloven	112
SkN 14-147 Endringer i skatteloven – overgangsregel uføre	115
SkN 14-148 Endringer i skattebetalingsloven	115
SkN 14-149 Endringer i eigedomsskatteleva	116
SkN 14-150 Endringer i A-opplysningslova	117
FORSKRIFTSENDRINGER	118
SkN 14-151 Takseringsreglene for 2014	118

SkN 14-152 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	145
SkN 14-153 Forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap	146
SkN 14-154 Endring i forskrift om avgrensning av arbeidsgiveravgift	147
SkN 14-155 Endringer i forskrifter til ligningsloven mfl.	147
SkN 14-156 Påslag i normrenten	153
SkN 14-157 Forskrift om takseringsregler, artistskatt 2015	154
SkN 14-158 Forskrift om sammenstilling av opplysninger til skattyter	155
SkN 14-159 Forskrift om avgiftssatser i folketrygden 2015	156

Høyesterettsdommer

SkN 14-136 Telenor

Lovstoff: Skatteloven § 2-38 (6), § 6-15 og § 6-24.

Høyesteretts dom av 6. november 2014.

Dommere: Bull, Indreberg, Kallerud, Tønder og Utgård. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2012-64500 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-23607 - Høyesterett HR-2014-2162-A, (sak nr. 2014/626), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Telenor Mobile Communications AS (TMC), Telenor East Invest AS (TEI) (advokat Ståle R. Kristiansen - til prøve).

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Ole Kristian Rigland).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om det forelå fradragsrett etter sktl. § 6-24 for kildeskatt betalt i utlandet på aksjeutbytte som var skattefritt etter fritaksmetoden, sktl. § 2-38.

Kort omtale av dommen: TEI hadde betalt kildeskatt på MNOK 161,7 i 2008 og 2009 av et utbytte på MNOK 1 615,5 fra Vimpelcom og krevd fradrag for kildeskatt ved ligningen i Norge.

Det samme gjaldt TMC for kildeskatt på MNOK 228,8 av et utbytte på til sammen MNOK 2 960,4 fra Kyivstar (Ukraina) og Grameen Phone (Bangladesh) i 2009. Dette utbytte er skattefri inntekt i Norge etter sktl. § 2-38 – helt skattefritt i 2008, men med inntektsføring av tre prosent av utbyttet i 2009, jf. § 2-38 (6).

Skatteklagenemnda ved SFS traff vedtak 25.10.2011 for **TEI** hvor det ikke ble innrømmet inntektsfradrag for 2008 for aksjer innenfor fritaksmetoden og for kun MNOK 1,864 i 2009.

For **TMC** traff **skatteklagenemnda** vedtak 24.11.2011 om at det i 2009 kun skulle innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med MNOK 6,885.

Inntektsfradragene i 2009 var begrunnet i innføringen av treprosentregelen og svarte til den andel av kildeskatten som falt på den skattepliktige andel av utbytte (dvs. 3 %).

Ved **Asker og Bærum tingretts dom av 19.11.2012** ble skatteklagenemndas vedtak for de to selskaper opphevet med påbud om at det skulle gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter sktl. § 6-24.

Ved **Borgarting lagmannsretts dom av 17.02.2014** ble Staten v/SFS frifunnet i begge saker, men uten å bli tilkjent sakskostnader. Synspunktet var altså at det ikke var fradragsrett etter sktl. § 6-24 for kildeskatt betalt i utlandet på utbytte som var skattefritt etter § 2-38 i Norge. (Saken for lagmannsretten gjaldt også anke over tingrettens

avvisningskjennelse for inntektsårene 2006 og 2007 som var for sent fremsatt og hvor lagmannsretten ikke fant grunn til å gi oppfriskning etter tvisteloven).

Høyesterett kom under dissens 3-2 til samme resultat som lagmannsretten. Anken ble altså forkastet og det ble ikke tilkjent sakskostnader for Høyesterett.

Flertallet (tre dommere) tok utgangspunkt i skatteloven § 6-1 om fradragsrett for kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelsen omfatter også etter § 6-15 skatter knyttet til «særskilt virksomhet eller yrke». § 6-1 måtte på bakgrunn av forarbeidene til skatteloven 1911 forstås slik at den omfattet kostnader pådratt «for å erverve inntekter» i motsetning til kostnader som «er et resultat av selve inntekten», slik inntektsskatter er. Kildeskatter på utbytte ligger i sistnevnte kategori. Selv om eldre rettspraksis bygger på at kildeskatt på utenlandsk aksjeutbytte er fradragsberettiget som kostnad (jf. Rt. 1928-1158), har dette sin bakgrunn i dobbeltbeskatningshensyn. Kildeskatt kan bare betraktes som *kostnad* i skattemessig forstand hvis aksjeutbyttet er skattepliktig i Norge (avsnitt 57).

Det måtte da tas standpunkt til om det kunne kreves fradrag for kildeskatten etter § 6-24 – bestemmelsen om at det kan kreves fradrag for kostnader tilknyttet skattefritt aksjeinntekt. Heller ikke innføringen av regelen i § 2-38 (6) om inntektsføring av 3 prosent av skattefritt aksjeutbytte, var ment å gi en generell fradragsrett for kildeskatt på utenlandsk aksjeutbytte. Kildeskatt på utenlandsk utbytte kunne således ikke kreves fradragsført etter sktl. § 6-24.

Mindretallet (to dommere) var enig med flertallet i at fradragsrett for kildeskatt var falt bort ved innføringen av fritaksmetoden i 2004, men fant at den var gjeninnført i 2005 ved vedtakelsen av sktl. § 6-24. Mindretallet var ikke enig i at fradragsrett for kildeskatt var begrunnet i ønske om å unngå dobbeltbeskatning, men anså det som en kostnad ved inntektserverv på linje med andre skatte- og avgiftskostnader som er fradragsberettigede etter § 6-15. – Det ble ikke lagt avgjørende vekt på at det fremsto som urimelig å gi fradrag for kildeskatt i skattefritt aksjeutbytte i Norge og at dette i for liten grad ble fanget opp av regelen om inntektsføring av 3 prosent av aksjeutbytte – dette var noe som lovgiver måtte ta standpunkt til.

Referentens kommentarer: Dette er en meget teknisk basert dom basert på forholdet mellom ulike regler som kan regulere retten til fradrag for kildeskatt etter norske regler. Etter min mening har ligningsmyndighetenes syn – som altså ble stadfestet av Høyesteretts flertall – mest for seg. Det virker umiddelbart lite logisk å innrømme fradrag for utenlandsk kildeskatt i utbytte som ikke er skattepliktig i Norge – noe mindretallet også fremhever. Reelle hensyn taler altså for det resultat som ligningen bygger på, nemlig at det kun kan innrømmes fradrag for kildeskatt i 2009 – og da innenfor de 3 prosent av utbytte som kan skattlegges etter § 2-38 (6). Det er etter min mening påfallende at mindretallet synes helt å se bort fra slike betraktninger, men også reelle hensyn er en rettskilde – etter min mening en tungtveiende kilde i en sak som dette. Og med den tolkningen som flertallet la til grunn blir det en konsistens i regelverket som medfører at det ikke blir behov for å tilkalle lovgiver for å rette opp i en tolkning som medfører inkonsistenser slik mindretallet gikk inn for.

Altså etter min mening en åpenbart riktig dom – jeg voterer med flertallet!

Syv

- (1) Dommer **Bull**: Saken gjelder spørsmålet om kildeskatt betalt i utlandet gir rett til fradrag i medhold av skatteloven § 6-24 om fradragsrett for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er skattefri etter skatteloven § 2-38, den såkalte fritaksmetoden.
- (2) De ankende parter, Telenor East Invest AS - TEI - og Telenor Mobile Communications AS - TMC, er heleide datterselskaper av Telenor ASA.
- (3) TEIs sak for Høyesterett gjelder kildeskatt som selskapet har betalt i Russland på utbytte av aksjer i selskapet Vimpelcom. Kildeskatten for 2008 og 2009 var til sammen 161 654 236 kroner av et utbytte på 1 616 542 367 kroner i disse årene. TEI har krevd fradrag for kildeskatten.
- (4) TMC har for inntektsåret 2009 krevd fradrag for en kildeskatt på 228 769 715 kroner betalt av et utbytte på til sammen 2 960 400 298 kroner fra selskapene Kyivstar i Ukraina og Grameen Phone i Bangladesh.
- (5) Utbyttet som er mottatt fra disse selskapene, er skattefri inntekt i Norge i medhold av skatteloven § 2-38, men slik at tre prosent av utbyttet i 2009 skal anses som skattepliktig i henhold til § 2-38 sjette ledd. Denne såkalte treprosentregelen ble innført med virkning fra 7. oktober 2008.
- (6) Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter traff 26. oktober 2011 vedtak i TEIs klagesak med slik konklusjon:

«For inntektsåret 2008 har skatteklagenemnda kommet til at det ikke skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden.

For inntektsåret 2009 har skatteklagenemnda kommet til at det skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med kr 1 863 779 knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden. Alminnelig inntekt for 2009 reduseres dermed fra kr 62 290 265 til kr 60 426 486.»
- (7) I vedtak 24. november 2011 i klagesaken anlagt av TMC var skatteklagenemndas konklusjon som følger:

«Skatteklagenemnda har for inntektsåret 2009 kommet til at det skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med kr 6 885 060 knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden. Alminnelig inntekt for 2009 reduseres dermed fra kr 229 089 675 til kr 222 204 615.»
- (8) At det ble gitt et visst inntektsfradrag i 2009 for kildeskatt, skyldtes innføringen av treprosentregelen. For å unngå dobbeltbeskatning ble det gitt et inntektsfradrag som tilsvarte den andelen av den utenlandske kildeskatten som falt på de tre prosentene av utbyttet som også ble skattlagt i Norge.
- (9) TEI og TMC vant altså i det store og hele ikke frem i sine klagesaker, og selskapene gikk til søksmål om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om TEIs ligning for inntektsårene 2008 og 2009 og TMCs ligning for inntektsåret 2009.
- (10) Søksmålene gjaldt i tillegg vedtak 1. november 2011 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter om ikke å ta opp til endring TEIs ligning for inntektsåret 2007 og TMCs ligning for inntektsårene 2006 og 2007. Selskapene hadde opprinnelig ikke krevd fradrag for kildeskatt i sine selvangivelser for disse

årene, men anmodet i november 2009 om endring av ligningen. Det materiellrettslige spørsmålet om fradragsrett for kildeskatt var altså det samme for disse årene som for 2008 og 2009. Men i tillegg var det spørsmål om vedtakene 1. november 2011 innebar realitetsvedtak om ligningen slik at søksmålene, så langt de gjaldt årene 2006 og 2007, var fremsatt innenfor søksmålsfristen på seks måneder i ligningsloven § 11-1 nr. 4.

(11) Asker og Bærum tingrett besluttet å forene sakene til felles behandling og avsa 19. november 2012 dom [TAHER-2012-64625 - TAHER-2012-64500] med slik domsslutning:

«I sak 12-064625TVI-AHER/2:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 vedrørende ligningen for Telenor East Invest AS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.
2. Saken avvises for så vidt gjelder inntektsåret 2007.
3. Saksomkostnader tilkjennes ikke.

I sak 12-064500TVI-AHER/2:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor Mobile Communications AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.
2. Saken avvises for så vidt gjelder inntektsåret 2006 og 2007.
3. Saksomkostnader tilkjennes ikke.»

(12) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter anket tingrettens dom, domsslutningen punktene 1, til lagmannsretten. TEI og TMC anket på sin side over tingrettens avvisning av søksmålene for så vidt de gjaldt TEIs ligning for inntektsåret 2007 og TMCs ligning for inntektsårene 2006 og 2007. Borgarting lagmannsrett avsa 17. februar 2014 dom og kjennelse [LB-2013-23607] med slike slutninger:

«Domsslutning

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor East Invest AS:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor Mobile Communications AS:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.

Slutning i kjennelse

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor East Invest AS:

1. Anken avvises.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor Mobile Communications AS:

1. Anken avvises.

2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.»

- (13)I lagmannsretten vant altså staten frem med sitt syn om at det ikke var fradragsrett for kildeskatten i medhold av skatteloven § 6-24 for så vidt skatten var oppkrevd på inntekt som etter § 2-38 var skattefri. Videre kom lagmannsretten til at ankene over tingrettens avvisning av søksmålene så langt de gjaldt ligningene for inntektsårene 2006 og 2007, var for sent fremsatt. Lagmannsretten fant ikke grunn til å gi oppfriskning.
- (14)TEI og TMC har anket til Høyesterett over rettanvendelsen i lagmannsrettens dom, men ikke over kjennelsene. For Høyesterett er det dermed bare spørsmål om ligningene for 2008 og 2009.
- (15)De ankende parter - *Telenor East Invest AS og Telenor Mobile Communications AS* - har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (16)Det følger allerede av ordlyden i skatteloven § 6-24, som gir fradragsrett for «kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38», at kildeskatt betalt på aksjeutbytte i et annet land er fradragsberettiget: Dette er en kostnad som er pådradd for å erverve aksjeutbyttet som inntekt.
- (17)Ordlyden i § 6-24 er hentet fra § 6-1 om fradragsrett for kostnad som er pådradd «for å erverve» inntekt som er skattepliktig. Formuleringen «for å erverve» i § 6-1 er en ren videreføring av formuleringen «til inntægtens erhvervelse» i den tidligere byskatteloven § 38. Det følger av Rt-1928-1158 at byskatteloven § 38 ga fradragsrett for kildeskatt betalt i utlandet. Denne fradragsretten har siden ikke vært omstridt. Selv om saken fra 1928 gjaldt en dobbeltbeskatningssituasjon, må dommen forstås slik at det var kildeskattens funksjon som utgift til inntekts ervervelse som var avgjørende for Høyesterett, ikke dobbeltbeskatningen.
- (18)Det fremgår videre av forarbeidene til § 6-24 at formuleringen ble hentet fra § 6-1 nettopp fordi fradragsretten skulle være den samme etter begge bestemmelser. Det er bare den type kostnader som uttrykkelig unntas fra fradragsrett i § 6-24 annet ledd - ervervs- og realisasjonskostnader - som problematiseres i forarbeidene. At forarbeidene ikke nevner kildeskatt som eksempel på en fradragsberettiget utgift, kan da ikke tillegges betydning.
- (19)Det samme gjelder den omstendighet at § 6-24, i motsetning til § 6-1, ikke inneholder en henvisning til § 6-15 om fradragsrett for «skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke». Høyesteretts begrunnelse i Rt-1928-1158 er knyttet til byskatteloven § 38 rent generelt, ikke spesifikt til særregelen i § 38 bokstav f som i dag gjenfinnes som skatteloven § 6-15. Selv om fradragsretten for kildeskatt senere i noen grad har vært knyttet til denne særregelen, fremgår det under enhver omstendighet av ordlyden i byskatteloven § 38 - «[t]il avdrag kommer saaledes» - at særbestemmelsen i bokstav f bare var en presisering av, ikke et tillegg til, den generelle regelen om fradragsrett. Forholdet mellom § 6-1 og § 6-15 i nåværende lov må forstås på samme måte.
- (20)Det generelle vilkåret om at utgiften må være pådradd «for å erverve» inntekten er forstått slik at det også dekker kausal sammenheng, altså utgifter som er *forårsaket* av inntektsgivende virksomhet. Dette er nettopp tilfellet for skatter og avgifter som nevnt i tidligere lovs § 38 bokstav f og nåværende lovs § 6-15.

- (21) Paragraf 6-24 ble innført for å råde bot på de problemene som var oppstått da man i 2004 gjennom skatteloven § 2-38 innførte den såkalte fritaksmetoden for visse inntekter, blant annet slikt aksjeutbytte man står overfor i denne saken. Dermed gikk fradragsretten etter § 6-1, som forutsatte at inntekten var skattepliktig, tapt. Det viste seg å være uheldig, blant annet fordi et formål med fritaksmetoden var å forebygge kjedebeskatning av selskapsoverskudd. Da burde også utgifter kunne fradragsføres uavhengig av hvilket subjekt som var påført utgiften, fremheves det i forarbeidene til § 6-24. Dette tilsier at meningen har vært å gjøre kildeskatt fradragsberettiget.
- (22) Det andre hensynet bak fradragsretten for utgifter tilknyttet de skattefrie inntektene, nemlig avgrensingsproblemer for visse utgifter som også er tilknyttet skattepliktige inntekter, gjør seg rett nok ikke gjeldende for kildeskatt. Men i så fall burde også andre utgifter som ikke medfører avgrensingsproblemer, vært holdt utenfor fradragsretten - og den løsningen har lovgiver ikke valgt.
- (23) Den senere innføringen av treprosentregelen, altså at det likevel skal svares skatt av tre prosent av inntekt som nyter godt av skattefritaket i skatteloven § 2-38, trekker i samme retning. Denne regelen kom som en reaksjon på at fradragsretten etter § 6-24 ble oppfattet som for liberal. Men lovgivers svar var da nettopp å innføre en sjablongmessig delvis reversering av skattefritaket, ikke å unnta visse kostnader fra fradragsretten.
- (24) Telenor East Invest AS og Telenor Mobile Communications AS har nedlagt slik påstand:
- «For Telenor East Invest AS:
1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 vedrørende ligningen for Telenor East Invest AS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning gis selskapet fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.
 2. Telenor East Invest AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.
- For Telenor Mobile Communications AS:
1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor Mobile Communications AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis selskapet fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.
 2. Telenor Mobile Communications AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (25) Ankemotparten - *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (26) Ordlyden i skatteloven § 6-1 og § 6-24 taler mot å gi fradragsrett for kildeskatt betalt i utlandet. Kildeskatten er et resultat av *selve inntekten*, og den er følgelig ikke pådradd «for å erverve» den. Kildeskatt skiller seg i så måte fra for eksempel skatter og avgifter som er lagt på - er et resultat av - *virksomhet* som i sin tur genererer inntekten. Slike skatter og avgifter har karakter av omkostninger pådradd for å erverve inntekten, og er det som § 6-15, og den tidligere byskatteloven § 38 bokstav f, egentlig tar sikte på å dekke.
- (27) Rt-1928-1158 må forstås slik at den er begrunnet i hensynet til å avdempe virkningene av den dobbeltbeskatningen som oppstår når aksjeutbyttet først kildebeskattes i utlandet og deretter

inntektsbeskattes i Norge. Dette er også oppfatningen i juridisk teori. Dobbelbeskatning oppstår ikke når kildeskatten er oppkrevd på en inntekt som er skattefri i Norge i henhold til skatteloven § 2-38. Dermed svikter grunnlaget for å innfortolke en slik fradragsrett i § 6-24.

(28) Lest slik innebærer dommen fra 1928 en utvidende tolkning av den tidligere byskatteloven § 38 bokstav f og nåværende skattelovs § 6-15. Paragraf § 6-1 viser til § 6-15 som en av bestemmelsene som ikke bare «presiserer», men også «utvider eller innskrenker» fradragsretten for utgifter pådradd «for å erverve» inntekt. En tilsvarende henvisning til § 6-15 finnes ikke i § 6-24.

(29) Heller ikke forarbeidene til § 6-24 tilsier fradragsrett for kildeskatt. Selv om ervervs- og realisasjonsutgiftene nevnt i § 6-24 annet ledd er den eneste avgrensningen som er uttrykkelig drøftet, nevnes kildeskatt heller ikke som eksempel på utgifter som er omfattet - dette i motsetning til «løpende eierkostnader». Dette uttrykket taler i seg selv mot at kildeskatt skulle være omfattet av fradragsretten. Det samme gjør de henvendelser som Finansdepartementet etter innføring av fritaksmodellen mottok fra næringslivet om behovet for fortsatt fradragsrett, og som ledet frem til den nye fradragsbestemmelsen. Der er det også andre typer utgifter enn kildeskatt som problematiseres. Forarbeidene inneholder videre en uttrykkelig henvisning til de øvrige vilkår i § 6-1 - og kildeskatt faller som nevnt utenfor de utgifter som er pådradd «for å erverve» inntekt.

(30) Det symmetrihensynet som forarbeidene viser til, gjelder selskapsrettslige organisasjonsformer - fradragsretten skal være den samme enten virksomheten er organisert i ett eller flere selskaper. I motsetning til løpende eierkostnader knyttet til administrasjon og strategi, som forarbeidene uttrykkelig nevner, er manglende fradragsrett for kildeskatt i så måte nøytral. Det andre hensynet bak innføringen av fradragsretten i § 6-24 var avgrensingsproblemer for utgifter som var tilknyttet både skattepliktige og skattefrie inntekter. Manglende fradragsrett for kildeskatt skaper ikke avgrensingsproblemer.

(31) Innføringen av treprosentregelen er ikke et argument for at kildeskatt gir fradragsrett. Beskatning av tre prosent av inntekten er langt fra tilstrekkelig til å veie opp for fratrukket kildeskatt, som gjerne ligger på 10 til 15 prosent av utbyttet.

(32) I forbindelse med skatteopplegget for 2009 ble det videre uttalt fra departementets side at det var uaktuelt å gi kreditfradrag for kildeskatt betalt i utlandet i norsk skatt basert på treprosentregelen. Muligheten for fradrag i medhold av § 6-24 nevnes ikke, og må følgelig ha vært betraktet som en uaktuell problemstilling.

(33) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

«I sak mellom Telenor East Invest AS og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.

I sak mellom Telenor Mobile Communications AS og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(34) **Jeg er kommet til** at anken må forkastes.

(35) Før jeg kommer til bestemmelsen i skatteloven § 6-24 om fradrag for kostnader pådradd for å erverve inntekt som er skattefri i henhold til § 2-38, altså i henhold til fritaksmetoden, skal jeg redegjøre for utviklingen i synet på fradrag for skatter og avgifter mer allment og for kildeskatt mer spesielt.

(36) Aksjeutbytte er i utgangspunktet en kapitalinntekt som omfattes av hovedregelen i skatteloven § 5-1 om skatteplikt på inntekt. Det er nettoinntekten etter de fradrag skatteloven tillater, som beskattes. Hovedregelen om fradrag er § 6-1 første ledd, der det heter:

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

(37) Fradragretten gjelder altså for kostnader som har slik sammenheng med skattepliktig inntekt som bestemmelsen krever.

(38) En av de spesialbestemmelsene som § 6-1 første ledd annet punktum viser til, er § 6-15. Første punktum her lyder:

«Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke.»

(39) I den tidligere byskatteloven § 38 het det tilsvarende om fradrag:

«Fra det antagne bruttobeløp av inntægten drages, foruten renter av skatteyderens gjæld, alle utgifter, der skjønnes at være paadrag til inntægten, sikrelse og vedlikeholdelse. Til afdrag kommer saaledes:

...

f. Skatter og avgifter, der paahviler faste eiendomme eller særskilte bedrifter eller erhverv.»

(40) Om fradrag for skatter og avgifter heter det på side 100 i innstillingen av 1904 fra komiteen som utredet nye skattelover, at etter dagjeldende rett var det meningen at «det, der anvendes til inntægten, sikrelse og vedlikeholdelse eller med andre ord alt, som kan henføres under driftsomkostninger i videre forstand, skal komme til fradrag i inntægten». Komiteen gikk uten videre ut fra slike utgifter også i fremtiden burde komme til fradrag i bruttoinntekten. Om driftsomkostninger i form av skatter og avgifter uttaler så komiteen på side 101:

«Som udgifter, der skal komme til afdrag i bruttoinntægten, nævner de nugjældende skattelove ikke særskilte skatter. Det antages imidlertid klart, at ogsaa efter de nugjældende regler alle slags særskilte skatter, der hviler paa eiendomme, bedrifter og foretagender, hvis afkastning henregnes til inntægt, maa komme til afdrag som driftsomkostninger.»

(41) Som eksempel nevnes blant annet toll, eiendomsskatter og særavgifter som var lagt på enkelte former for næringsvirksomhet.

(42) På side 126 til 127 i innstillingen drøfter så komiteen om det - i motsetning til gjeldende rett både den gang og nå - burde gis fradrag også for betalt formues- og inntektsskatt. Komiteen mente at

gode grunner kunne tilsi fradrag for slike skatter, «som er udgifter, der følger indtægtserhvervelsen og ikke kan undgaaes». Et flertall gikk likevel inn for at dette bare skulle gjelde for skatt til staten, mye av frykt for de konsekvenser en slik fradragsrett ville ha for kommunenes inntekter. Mindretallet fremholdt blant annet at inntektsskatt «maa forsaavidt stilles i klasse med omkostninger til indtægtens erhvervelse, som den er en nødvendig, tvungen udgift til dækkelse af samfundets udredsler for at tilveiebringe de indtægtserhvervelsen betingende samfundsgoder». Men i sammenhengen fremstår dette mer som et rettspolitisk argument for at inntektsskatt i et videre perspektiv burde likestilles med «omkostninger til indtægtens erhvervelse», enn som uttrykk for at inntektsskatt naturlig måtte forstås som slike omkostninger.

(43) Mens byskatteloven § 38 bokstav f altså var begrunnet med at disse skattene og avgiftene var driftsomkostninger og med andre ord ble anvendt til å erverve den skattbare inntekten, var begrunnelsen for forslaget om fradragsrett for formues- og inntektsskatt en annen: Det var utgifter som *fulgte av* inntektserhvervelsen, og som ikke kunne unngås.

(44) I Ot.prp.nr.5 (1909) sluttet departementet seg på side 100 uten forbehold til komiteens forslag til ny bestemmelse om «fradrag for skatter og avgifter, der paahviler faste eiendomme eller særskilte bedrifter eller erhverv», altså det som ble § 38 bokstav f i byskatteloven. Departementet viste i den forbindelse til drøftelsen på side 101 i komiteens innstilling. Derimot gikk departementet mot å gi fradragsrett for formues- og inntektsskatt av frykt for den effekt dette ville ha på skatteinntektene. Heller ikke for statskatt burde det være slik fradragsrett, mente departementet.

(45) Da ny skattelov kom i 1999, er det intet som tyder på at man mente å legge noe annet i uttrykket «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» i § 6-1 enn det som tidligere lå i de tilsvarende formuleringene i skattelovene av 1911. Som jeg skal komme tilbake til, gjelder det samme for § 6-15.

(46) Slik jeg forstår forhistorien til § 6-1, har man ment å holde skatt som er et resultat av - fulgte av - inntekten, med andre ord inntektsskatt, utenfor fradragsretten. Dette er også den naturlige måten å forstå ordlyden på: Kostnader som er pådradd *for å erverve inntekt*, er noe annet enn kostnader som *er et resultat av* selve inntekten - slik inntektsskatt er.

(47) Som det har fremgått, ligger en tilsvarende avgrensning bak det som nå er § 6-15: Det er skatter og avgifter som skal betales på eiendom og virksomhet som i sin tur skaper inntekt, som man har hatt i tankene.

(48) Jeg har vanskelig for å se at kildeskatt rent konseptuelt kommer i en annen stilling. En kildeskatt er like lite en skatt pålagt selve den eiendelen eller virksomheten som genererer inntekt, og like meget et resultat av selve inntekten, som annen inntektsskatt. At skatten bare gjelder inntekt fra en spesiell kilde, er noe annet. Det samme gjelder den omstendighet at kildeskatten er pålagt i utlandet på inntekt opptjent der. Heller ikke det gjør kildeskatten til en betingelse som må oppfylles for at aksjen skal generere avkastning for den norske skattyteren, på noen annen måte enn det som gjelder for norsk inntektsskatt.

(49) Imidlertid har det i praksis vært slik at man likevel har ansett kildeskatt betalt på aksjeutbytte i utlandet for å være fradragsberettiget. Dette er basert på Rt-1928-1158 om kildeskatt som forretningsmannen Einar W. Egeberg måtte betale i Sverige på utbytte av aksjer i svenske selskaper. Det heter på side 1160:

«Egeberg gjør gjældende, at disse svenske skatter maa komme til fradrag i indtægten for 1921, naar de ikke som i tidligere aar var blit tilbageholdt i Sverige av hans aktieindtægter der og disse derfor uten avkortning blev opgit til beskatning her for det paagjældende aar. At negte indtægtsfradrag her under henvisning til byskattelovens § 38 f er ogsaa efter Egebergs opfatning uhjemlet, idet de svenske skatter ikke kan sidestilles med almindelige norske formues- og indtægtsskatter, men tvertimot nærmest maa betragtes som særskatter paa bestemte objekter i likhet med de skatter, som særskilt nævnes i byskattelovens § 38 f (landsskattelovens § 44 f).

Høyesteret finder at maatte gi Egeberg medhold i disse betragtninger. Den omstændighet, at en i Norge bosat skatyder paalægges skat her i landet av indtægt, som knytter sig til virksomhet i utlandet, fritar han selvfølgelig ikke for at betale skat, som efter lovgivningen i det land, hvor virksomheten drives, der skal erlægges av indtægten. I forhold til skatlægningen i Norge antages imidlertid under saadanne forhold den i vedkommende fremmede land betalte skat at maatte betragtes som en utgift, der er paadraget til indtægtsens erhvervelse og derfor efter byskattelovens § 38 skal komme til fradrag ved indtægtsansættelsen, jfr. høyesteretsdom i Rt-1928-399.»

(50) Jeg har vanskelig for å lese dette annerledes enn at det er ønsket om å dempe virkningen av dobbeltbeskatning som har vært avgjørende for Høyesterett. Høyesterett begynner sitt resonnement med å peke på at inntekter fra skattyterens virksomhet i utlandet er skattepliktig her i landet, men at det selvsagt ikke fritar vedkommende fra sin plikt etter andre lands skatteregler til å betale skatt av samme inntekt der. Det er «under saadanne forhold» at skatten betalt i utlandet «antages ... at maatte betragtes» som en utgift til inntekts ervervelse. Dette fremstilles som en tilslutning til skattyterens anførsel om at kildeskatten, når den fører til dobbeltbeskatning, «nærmest maa betragtes som særskatter paa bestemte objekter i likhet med de skatter, som særskilt nævnes i byskattelovens § 38 f».

(51) De noe forbeholdne formuleringene - «antages ... at maatte betragtes» og «nærmest maa betragtes» - viser etter mitt syn også at Høyesterett egentlig har ansett dette som analogisk anvendelse av skattelovens fradagsregler for å forhindre altfor urimelige utslag av dobbeltbeskatningen. Selv om Høyesterett ender opp med å vise til byskatteloven § 38 rent generelt, leser jeg videre de to avsnittene i sammenheng slik at denne tolkningen er knyttet til spesialregelen i bokstav f om - slik Høyesterett gjengir skattyterens anførsler - «særskatter paa bestemte objekter». Det er her Høyesterett i realiteten finner anknytningspunktet.

(52) Det stemmer også med Rygh, Om Begreberne Formue og Indtægt efter skattelovene af 1911 med Tillægslove, 1923, der han på side 439, nettopp som en kommentar til bokstav f, tar opp problemet med kildeskatt og foreslår den løsningen Høyesterett aksepterte i Rt-1928-1158. Dette presenterer han som «en Undtagelse» fra det skillet som bokstav f ellers bygger på, og som innebærer at formues- og inntektsskatt ikke gir fradagsrett fordi slike skatter «som Regel [vil] være at erlægge efter Erhvervelsen af Skatteyderens Indtægt og er følgelig at opfatte som en - om end oftest ufrivillig - Indtægts anvendelse». Det egentlige virkeområde for bokstav f er ifølge Rygh skatter og avgifter som er knyttet til «bestemte Formuesobjekter eller Virksomheder som saadanne» og derfor «som Regel [vil] være en nødvendig Betingelse for Udnyttelsen af Objektet eller Udøvelse af Virksomheden og ... derfor [er] naturlig at regne som Udgifter paadragne til Indtægts Erhvervelse». Ryghs formuleringer om tanken bak spesialregelen i bokstav f stemmer med synet i skattelovkomiteens innstilling fra 1904 - og for så vidt med det jeg mener at man naturlig kan utlede av selve ordlyden både innledningsvis i byskatteloven § 38 bokstav f og i någjeldende skattelov § 6-1.

(53) Byskatteloven § 38 bokstav f gjenfinnes som nevnt nå i skatteloven § 6-15. Om denne bestemmelsen heter det i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 60:

«Fradragsretten omfatter særskilte skatter og avgifter som er pålagt fast eiendom, virksomhet eller yrke, herunder arbeidsgiveravgift, produktavgift i fiskerinæringen, kommunal eiendomsskatt og vann- og kloakkavgift. Etter bestemmelsen kan det også gis fradrag i inntekt for utenlandsk skatt. Det er da en forutsetning at skatten i utlandet ikke er kompensert gjennom kreditfradrag i norsk skatt, jf § 16-20. Ordinær norsk formues- og inntektsskatt kan ikke kreves fradratt. Bestemmelsen i § 6-15 er en presisering av hovedregelen i § 6-1, og det er en forutsetning at eventuell avkastning fra den aktuelle eiendommen eller virksomheten er skattepliktig.»

(54) Det presiseres altså at den særlige reglen om fradrag for utenlandsk kildeskatt fortsatt skal gjelde, men dette presenteres som et tillegg - «kan det også gis fradrag» - til den fradragsretten som i utgangspunktet er omfattet av ordlyden. Når § 6-15 deretter omtales som en «presisering av hovedregelen i § 6-1», er det med henblikk på å understreke at fradragsretten forutsetter at avkastningen fra den aktuelle eiendommen eller virksomheten er skattepliktig. Jeg har vanskelig for å trekke ut av dette at lovgiver har inntatt et standpunkt om at fradragsretten for kildeskatt etter den nye loven skulle forholde seg annerledes til grunntanken bak fradragsreglene enn tilfellet var for de tidligere skattelovene.

(55) Tilsvarende gjelder for forarbeidene til § 6-1 første ledd annet punktum, der det i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) på side 58 heter at rene utvidelser av fradragsretten først og fremst er gitt i § 6-20 og rene innskrenkninger i § 6-21 og § 6-22, mens «[d]e øvrige bestemmelsene i §§ 6-10 til 6-32 ... i varierende grad [kan] sies å presisere fradragsretten etter hovedregelen i første ledd første punktum».

(56) Så langt er altså min konklusjon at fradragsretten for utenlandsk kildeskatt må anses begrunnet i et ønske om å avhjelpe dobbeltbeskatning, og at denne fradragsretten er blitt ansett som knyttet til det som nå er skatteloven § 6-15 fordi man her har en bestemmelse som etter sin ordlyd blant annet gjelder fradragsrett for «skatter» knyttet til «særskilt virksomhet». Som et tiltak for å avdempe virkningene av dobbeltbeskatning er fradragsretten rimelig nok, men den lar seg vanskelig forene med grunnvilkåret for fradragsrett, som er at kostnaden skal være pådradd «for å» erverve inntekten.

(57) Sagt på en annen måte: Skal kildeskatt betraktes som en kostnad til inntekts ervervelse, må det være fordi det aksjeutbyttet som kildeskatten er knyttet til, også er skattbar inntekt i Norge.

(58) At dagens skattesystem til dels åpner for andre og mer effektive måter å unngå dobbeltbeskatning på, endrer etter mitt syn ikke på dette.

(59) Dermed oppstod ikke noe problem så lenge aksjeutbyttet var skattbart i Norge. Det endret seg imidlertid i 2004 med innføringen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Etter denne bestemmelsen er blant annet utbytte som norske selskaper mottar på aksjer i utenlandske selskaper, på visse vilkår fritatt fra skatt. Dette innebar at kostnader med tilknytning til slike inntekter ikke lenger kunne fradragsføres i medhold av skatteloven § 6-1, fordi kostnadene ikke oppfylte vilkåret om at inntekten måtte være skattbar. Praktiseringen av fradragsavskjæringen ble imidlertid i første omgang utsatt til

inntektsåret 2005. I 2005 ble det reist innvendinger mot denne løsningen, og disse innvendingene ledet samme år til vedtakelsen av skatteloven § 6-24, som lyder slik:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.»

(60) Bestemmelsen ble satt i kraft med virkning allerede for inntektsåret 2005.

(61) Spørsmålet i saken er altså om kildeskatt betalt i utlandet er blant de kostnader som det kan kreves fradrag for i medhold av § 6-24.

(62) Det er en forskjell i ordlyd mellom § 6-1 og § 6-24 ved at § 6-1 taler om kostnader «for å erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt, mens § 6-24 bare taler om kostnader «for å erverve» inntekt. Partene har for Høyesterett vært enige om at dette ikke har betydning for spørsmålet. Det er jeg enig i. Formuleringen i § 6-1, som også fantes i skattelovene av 1911, er ifølge innstillingen til nye skattelover fra 1904 side 100 bare en presisering av hva som er utgifter til inntekts ervervelse.

(63) Av særlig betydning er etter mitt syn at § 6-24 ikke viser til § 6-15. Som det tidligere vil ha fremgått, er det nok slik at skatter og avgifter lagt på eiendeler og virksomhet som i sin tur genererer inntekt, er kostnader pådradd «for å erverve inntekt». Men, slik jeg også har redegjort for tidligere, kan man etter mitt syn ikke godt si det samme om kildeskatt: Det er en kostnad som er et resultat av inntekten, ikke en kostnad som er pådradd som ledd i å skape den. Dette er altså, slik jeg ser det, en fradragsmulighet som er basert på særbestemmelsen om skatter og avgifter i § 6-15, og i så måte på en svært fri forståelse av den.

(64) Når aksjeutbyttet forutsetningsvis er skattefritt, oppstår heller ikke det dobbeltbeskatningsproblemet som, slik jeg leser Rt-1928-1158, er en forutsetning for fradragsretten.

(65) Spørsmålet er så om man av andre kilder likevel må slutte at det har vært meningen at § 6-24 skal gi fradragsrett for kildeskatt.

(66) I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) er det redegjort for forslaget til ny § 6-24. På side 62 bemerkes det her innledningsvis om forslaget:

«Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring.»

(67) Denne uttalelsen trekker i retning av at § 6-24 skulle gjenopprette de fradragsmulighetene man hadde hatt tidligere. Det inkluderer kildeskatten. Men i den nærmere redegjørelsen for forslaget nevnes kildeskatt ikke. Og den begrunnelsen som gis for å gjeninnføre fradragsrett, tilsier ikke fradragsrett for kildeskatt - snarere tvert om. På side 63 gjentar man at når selskapets inntekter ikke er skattepliktige, bør kostnader som pådras for å erverve inntektene, som utgangspunkt heller ikke være fradragsberettigede. Men «hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kan likevel tilsa visse tillem্পninger i dette utgangspunktet»:

«Fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, innebærer i stor grad at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Det kan tilsi at det ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekten som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften.

Som følge av at det ikke er fradragsrett for løpende eierkostnader, er det oppstått et nytt skille mellom kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter og kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Blant annet i større konsernforhold hvor det er datterselskaper i land utenfor EØS-området, som dermed ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan det være vanskelig å foreta riktig fastsettelse av kostnader som vedrører skattepliktige aksjeinntekter. Dette vil for eksempel være et problem for kostnader til administrasjon og strategi.»

(68) Det første som fremheves, er altså et symmetrihensyn - innenfor en eierkjede bør det ikke «være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften». Men kildeskatt er i så måte nøytral i forhold til den selskapsstruktur virksomheten er organisert i: Manglende fradragsrett for kildeskatt oppkrevd i utlandet vil slå likt ut enten virksomheten er organisert i ett selskap eller i flere.

(69) Det andre hensynet er avgrensingsproblemer for kostnader som ikke klart er knyttet til en bestemt inntekt, som for eksempel administrasjonskostnadene i et konsern. Slike tilordningsproblemer oppstår ikke for kildeskatt.

(70) Når man deretter konkluderer med at det bør innføres et «avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1», er det riktignok særlig den avgrensningen mot ervervs- og realisasjonskostnader som er inntatt i § 6-24 annet ledd, som kommenteres nærmere. Men det heter også:

«Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.»

(71) Drøftelsen avsluttes altså med en understrekning av at vilkåret i § 6-1 om at kostnaden må være pådradd for å erverve inntekten, skal gjelde på vanlig måte.

(72) Jeg kan etter dette ikke se at forarbeidene taler avgjørende for å anse kildeskatt oppkrevd i utlandet som fradragsberettiget i henhold til § 6-24. Snarere gir proposisjonen holdepunkter for å anse kildeskatt for å falle utenfor fradragsretten.

(73) Jeg kan heller ikke se at innføringen av den sjablongmessige delvise reverseringen av skattefritaket i § 2-38 gjennom den såkalte treprosentsregelen i § 2-38 sjette ledd tilsier fradragsrett for kildeskatt. I Ot.prp.nr.1 (2008-2009) side 32 der regelen foreslås, blir fradragsretten i § 6-24 igjen begrunnet med symmetri- og avgrensingshensyn, og treprosentsregelen begrunnes med at denne fradragsretten egentlig er systemfremmed på generelt grunnlag: «Departementet legger til grunn at kostnader knyttet til skattefrie inntekter prinsipielt sett ikke bør være fradragsberettiget.»

(74) Min konklusjon blir etter dette at kildeskatt oppkrevd i utlandet ikke kan kreves fradragsført i medhold av skatteloven § 6-24, og at ankene over lagmannsrettens dom forkastes.

(75) Staten har krevd seg tilkjent sakskostnader for alle instanser. Jeg er imidlertid enig med lagmannsretten, som ikke tilkjente sakskostnader for tingrett eller lagmannsrett, i at sakene har budt på tvil, og at TEI og TMC har hatt god grunn til å prøve spørsmålet om fradragsrett for domstolene. Sakskostnader tilkjennes derfor heller ikke for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(76) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

(77) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til at ankene må tas til følge.

(78) Som førstvoterende har redegjort for, har det - i alle fall siden dommen i Rt-1928-1158 - vært akseptert en fradragsrett for skatter og avgifter som norsk aksjonær betaler i anledning eierandel i utenlandsk foretak til foretakets hjemland (kildeskatt). Dette gjelder også for utenlandsk alminnelig inntekts- og formueskatt. I dommen fra 1928 var fradragsretten knyttet til daværende byskattelov § 38 f, som tilsvarer dagens skattelov § 6-15.

(79) Videre har førstvoterende redegjort for at denne fradragsretten, sammen med andre fradragsretter knyttet til inntekter som ble skattefrie ved innføringen av fritaksmetoden, falt bort da fritaksmetoden ble innført i 2004.

(80) Spørsmålet som saken reiser, er om fradragsretten for kildeskatt var blant de fradragsretter som ble gjeninnført i 2005 ved vedtakelsen av skatteloven § 6-24, eller om den ble holdt utenfor.

(81) Om hvilke fradrag som skulle gjeninnføres heter det i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 62:

«Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter fritaksmetoden, ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 bare omfatter kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter. Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlige ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endringer.»

(82) Utenlandsk kildeskatt var utvilsomt regnet blant de «eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført». Den eneste gruppen av eierkostnader som det ifølge proposisjonen ikke ble foreslått endring i, var således «kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader», jf. skatteloven § 6-24 andre ledd. Det er ikke noe sted i proposisjonen gitt uttrykk for at fradragsretten for kildeskatt ikke skulle gjeninnføres. Med den generelle

utgangspunktet som her er formulert for hvilke fradrag som skulle gjeninnføres, er det ingen indikasjon på at dette ikke skulle gjelde kildeskatten ved at den ikke særskilt er nevnt, slik jeg forstår at førstvoterende mener.

(83)Hvilke eierkostnader som skal komme til fradrag, er i proposisjonen på side 63 nærmere presisert på følgende måte:

«Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.»

(84)Jeg forstår det som her sies slik at rekkevidden av fradragsretten vil være den samme som etter skatteloven § 6-1. Denne forståelsen følger også av at det avgjørende kriteriet for fradragsretten har tilnærmet samme formulering i § 6-24 første ledd som i § 6-1 første ledd første punktum.

(85)Som nevnt er fradragsretten for kildeskatt knyttet til § 6-15. Spørsmålet blir da om proposisjonens henvisning til «det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1» også omfatter fradragsretten etter § 6-15.

(86)Om innholdet i § 6-15 heter det i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 60:

«Fradragsretten omfatter særskilte skatter og avgifter som er pålagt fast eiendom, virksomhet eller yrke, herunder arbeidsgiveravgift, produktavgift i fiskerinæringen, kommunal eiendomsskatt og vann- og kloakkavgift. Etter bestemmelsen kan det også gis fradrag i *inntekt* for utenlandsk skatt. Det er da en forutsetning at skatten i utlandet ikke er kompensert gjennom kreditfradrag i norsk skatt, jf. § 16-20. Ordinær norsk formues- og inntektsskatt kan ikke kreves fradratt.»

(87)Om bestemmelsens forhold til § 6-1 uttales det:

«Bestemmelsen i § 6-15 er en presisering av hovedregelen i § 6-1.»

(88)At § 6-15 er en presisering av § 6-1 betyr at skatter og avgifter som omfattes av § 6-15, er å betrakte som kostnader som er pådratt for å erverve inntekt på lik linje med det som følger av § 6-1. Her har jeg en noe annen forståelse av uttalelsen enn førstvoterende. Det samme gjelder merknaden til § 6-1 på side 58 i proposisjonen, som førstvoterende viser til.

(89)Når fradragsretten etter § 6-15 bare er en presisering av hovedregelen i § 6-1, kan jeg vanskelig forstå det annerledes enn at henvisningen i proposisjonen til § 6-1 også må gjelde fradragsretten etter § 6-15. Også i motsetning til førstvoterende, kan jeg ikke se at det er noe i formuleringen i det jeg her har sitert, som indikerer at fradragsretten for utenlandsk skatt står i en annen stilling enn fradragsretten for de øvrige skatter og avgifter som er hjemlet i bestemmelsen.

(90)Jeg finner det derfor nokså klart at ordlyden i § 6-24 første ledd, sammenholdt med § 6-1, jf. § 6-15 og slik forholdet mellom disse bestemmelsene er forklart i forarbeidene, må lede til at de ankende parter har fradragsrett for kildeskatt i samsvar med den nedlagte påstanden.

(91) Når førstvoterende er kommet til et annet resultat, har det sammenheng med at han anser fradragsretten for utenlandsk skatt for å være begrunnet i hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, noe som i så fall fratar utenlandsk skatt karakteren av å være en «kostnad som pådras for å erverve inntekt», jf. ordlyden i § 6-24 første ledd. Jeg er ikke enig i dette.

(92) Fradragsrett for utenlandsk skatt ble behandlet i teorien av Rygh, Om begreberne formue og indtægt efter skattelovene av 1911 med tillægslove (Kristiania 1923). Om den skattemessige behandling av kildeskatt betalt for inntekt av virksomhet i utlandet som også er skattepliktig i Norge, uttaler han:

«[H]er synes det naturligt at anse den i Udlandet betalte Skat som en nødvendig Udgift for der at kunne vinde den til Norge skattepligtige Indtægt og følgelig tillade den fradraget ved Ligningen i Norge; saa er vistnok ogsaa Praxis.»

(93) Som det framgår ser ikke Rygh fradragsretten som utslag av et dobbeltbeskatningssynspunkt, men som en «nødvendig Udgift» for en utenlandsk inntekt som blir skattepliktig i Norge.

(94) Jeg leser dommen i Rt-1928-1158 slik at Høyesterett så dette på samme måte, og viser særlig til det jeg nå siterer:

«At negte indtægtsfradrag her under henvisning til byskattelovens § 38 f er også efter Egebergs opfatning uhjemlet, idet de svenske skatter ikke kan sidestilles med almindelige norske formues- og indtægtsskatter, men tvertimot nærmest maa betragtes som særskatter paa bestemte objekter i likhet med de skatter, som særskilt nævnes i byskattelovens § 38 f (landsskattelovens § 44 f).»

(95) Høyesterett sa seg enig i disse betraktningene. Etter å ha påpekt at en inntekt av virksomhet i utlandet som kommer til beskatning i Norge «selvfølgelig» ikke fritas for skatt i det landet virksomheten drives, uttaler Høyesterett:

«I forhold til skatlægningen i Norge antages imidlertid under saadanne forhold den i vedkommende fremmede land betalte skatt at maatte betragtes som en utgift, der er paadraget til indtægtens erhvervelse og derfor efter byskattelovens § 38 skal komme til fradrag ved indtægtsansættelsen, jfr. høiesteretsdom i Rt-1928-399.»

(96) Formuleringen «under saadanne forhold» må ses på bakgrunn av at det her for utenlandske skatter ble etablert en annen regel enn det som gjaldt for «almindelige norske formues- og indtægtsskatter».

(97) Som det framgår anså også Høyesterett kildeskatten som en kostnad på linje med de skatter og avgifter som var hjemlet i § 38 f. At dette ble betraktet som en kostnad som etter skatteloven må komme til fradrag, understrekes ved å karakterisere den som «en utgift, der er paadraget til indtægtens erhvervelse» og henvisningen til byskatteloven § 38, som var dagjeldende skattelovs parallell til dagens § 6-1. Dobbeltbeskatningssynspunkt er ikke nevnt. Derimot bygger resonnementet på den betraktning at det er nettoinntekten av den utenlandske inntekten som skal komme til beskatning i Norge, og da må skatten betalt i utlandet trekkes fra. I dette ligger også parallellen til Rt-1928-399, som det henvises til, og som gjaldt utenlandske særskatter.

- (98) Høyesteretts resonnément avspeiler også en reell forskjell på virkningen av utenlandsk og norsk skatt. Mens utenlandsk skatt betraktes som en kostnad pådratt forut for at inntekten kommer til beskatning i Norge, er den norske skatten en konsekvens av at inntekten er skattbar i Norge.
- (99) Jeg kan etter dette ikke se at det er grunnlag verken i lovens ordlyd, forarbeider eller forhistorie for en antakelse om at fradragsretten for kildeskatt bygger på hensynet om å unngå dobbeltbeskatning. Det er kildeskatten som en kostnad ved inntektserverv på linje med de øvrige skatte- og avgiftskostnadene som omfattes av § 6-15, som dominerer rettskildebildet. Dette må da være avgjørende for lovtolkningen, selv om utenlandsk inntektsskatt isolert sett har en annen karakter enn særskattene.
- (100) Førstvoterende har videre vist til at kildeskatten etter sin karakter ikke ligger innenfor det som var hovedintensjonen med å gjeninnføre fradragsretten for kostnad som pådras for å erverve inntekter som kommer inn under fritaksmodellen, nemlig symmetri- og avgrensningshensyn. Slik § 6-24 er formulert, må dette gjelde for en rekke fradragsberettigede kostnader, og jeg kan derfor ikke se at dette er noe argument for å utelukke kildeskatten fra fradragsretten.
- (101) Det kan nok hevdes at en fradragsrett for kildeskatt i skattefri inntekt gir resultater som kan synes vanskelig å begrunne. Men dette vil kunne være tilfelle også for andre fradragsposter som faller utenfor de forhold som lå til grunn for gjeninnføringen av fradragsretten. Denne svakheten ved ordningen er imidlertid ment å bli fanget opp av sjablongregelen om inntektsføring av tre prosent av den skattefrie inntekten. Jeg viser til førstvoterendes redegjørelse.
- (102) Dersom tre prosent-regelen i for liten grad korrigerer for virkningen av fradragsretten for kildeskatten, er dette et forhold som bør rettes opp ved lovendring. Dette ble ikke gjort verken ved gjeninnføringen av fradragsretten i 2005, eller ved innføringen av tre prosent-regelen i 2009. Jeg kan da vanskelig se at det foreligger tilstrekkelig rettskildemessig grunnlag for å tolke loven slik at kildeskatten likevel faller utenfor fradragsretten.
- (103) På denne bakgrunn stemmer jeg for at skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 og 24. november 2011 oppheves.
- (104) Dommer **Indreberg**: Jeg er det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dømmer Tønder.
- (105) Dommer **Kallerud**: Jeg er det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bull.
- (106) Dommar **Utgård**: Det same.
- (107) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne
- dom:*
1. *Ankene forkastes.*
 2. *Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.*

Lagmannsrettsdommer

SKN 14-137 Gyldigheten av skjønnsligning

Lovstoff: Ligningsloven § 4-1 og § 8-2.

Agder lagmannsrett: Dom av 22. desember 2014, **sak nr.:** LA-2014-103453

Dommere: Kst. lagdommer Kristin Barth-Larsen. Lagdomar Asbjørn Nes Hansen.

Ekstraordinær lagdommer Torgeir Lilleland. **Saksgang:** Larvik tingrett TLARV-2013-195313 - Agder lagmannsrett LA-2014-103453 (14-103453ASD-ALAG).

Parter: Rolf Hamarsnes (advokat Joachim Charlsen Pande v/advokatfullmektig Ingrid Kristine Bjerklund Hatlo) mot Skatt Sør (advokat Erik Bruusgaard).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av vedtak i skatteklagenemnda om skjønnsmessig fastsetting av skattepliktig inntekt. Stridsspørsmålet i saken var hva som var korrekt inngangsverdi på en eiendom skattyter hadde solgt. Sentralt for fastsetting av inngangsverdien var på hvilket tidspunkt skattyter var blitt eier av eiendommen og hvilke påkostninger som var foretatt i hans eiertid. Lagmannsretten kom til at ligningsmyndighetenes skjønn verken bygget på feil faktisk grunnlag, var vilkårlig eller åpenbart urimelig.

Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak om skjønnsmessig fastsettelse av skattepliktig inntekt for inntektsårene 2008–2010. Tvistepunktene knytter seg til fastsettelse av inngangsverdien på en eiendom, herunder når skattyter ble eier og hvilke påkostninger som er gjort på eiendommen i hans eiertid.

Rolf Hamarsnes og hans daværende ektefelle flyttet fra Oslo til Ula i Vestfold sommeren 1973. De flyttet inn i huset til hans foreldre som da besto av et næringslokale i 1. etasje (butikk) og to leiligheter i 2. etasje. Hamarsnes og hans kone flyttet inn i den minste leiligheten som hadde stue, soverom og et hybelkjøkken. Leiligheten hadde ikke eget bad, men hadde tilgang til et toalett i 1. etasje som også ble benyttet av betjeningen i butikken. De hadde også tilgang til foreldrenes bad. I desember 1973 fikk ekteparet tvillinger.

Eiendommen trengte utvidelse og modernisering og i tiden etter 1974 ble det foretatt en rekke arbeider på eiendommen. Det ble blant annet bygd på i andre etasje og det ble bygget en helt ny tredje etasje/loftsetasje. I tillegg ble eiendommen oppgradert både utvendig og innvendig. De utvendige arbeidene var i hovedsak ferdigstilt vinteren/våren 1975. Partene er uenige om når de innvendige arbeidene ble ferdigstilt. Ferdigattest ble utferdiget 25. januar 1977.

Den 15. mai 1975 ble eiendommen skjøtet over til Rolf Hamarsnes fra foreldrene. Kjøpesummen var 113 500 kroner som ble ansett oppgjort ved overtakelse av påhvilende gjeld. Det fremgår av skjøtet at foreldrene skulle ha evigvarende bruksrett til den leiligheten de bodde i og full bruksrett over næringslokalet (butikken) i første etasje. Skjøtet ble tinglyst 13. juni 1975.

I 2006 ble hele bygningen revet og det ble ført opp et nytt bygg bestående av et næringslokale og fem leiligheter. Flere av leilighetene er senere solgt, og gevinstberegningen for disse salgene er omfattet av det vedtaket saken gjelder.

I januar 2012 ble Hamarsnes varslet om at skattemyndighetene ville gjennomføre bokettersyn av hans enkeltmannsforetak ULAROLF Rolf Hamarsnes for regnskapsårene 2008–2011. Rapport fra bokettersynet forelå 18. april 2012.

På bakgrunn av rapporten ble Hamarsnes varslet om endring av ligningen og etterberegning av merverdiavgift. Etter tilsvarende fra Hamarsnes fattet skattekontoret vedtak 23. august 2012. Ligningen ble fastsatt ved skjønn etter skatteloven § 8-2 og vedtaket gikk ut på at Hamarsnes' skattepliktige inntekt ble økt for inntektsårene 2008–2010. I tillegg ble det etterberegnet merverdiavgift for 2008. Merverdiavgiftssaken er endelig avsluttet.

I skattekontorets vedtak ble inngangsverdien på eiendommen skjønnsmessig fastsatt til kr 500 000. Den besto av kjøpesummen i 1975 oppregulert til kr 249 700, samt påkostninger på eiendommen i perioden 1975 til 2006 (da bygget ble revet), skjønnsmessig fastsatt til kr 250 300.

Vedtaket ble påklaget av Hamarsnes. Etter noe korrespondanse med ligningsmyndighetene endret skattekontoret sin innstilling og Hamarsnes fikk medhold i at en leilighet han hadde tatt i bruk ikke skulle uttaksbeskattes. Skatteklagenemnda fattet den 15. mai 2013 vedtak i tråd med skattekontorets endrede innstilling.

Rolf Hamarsnes reiste 21. november 2013 søksmål mot staten for å prøve vedtakets gyldighet. Søksmålet gjaldt en avgrenset del av vedtaket, nemlig fastsettelsen av inngangsverdien på eiendommen.

Partene er enige om at kjøpesummen var kr 113 500 og at denne, sammen med påkostningene som kan dokumenteres i Hamarsnes' eiertid, skal danne grunnlaget for inngangsverdien. Tvisten knytter seg til når Hamarsnes ble eier og hvilke påkostninger som har skjedd fra han ble eier frem til bygget ble revet i 2006.

Larvik tingrett avsa 10. april 2014 dom med slik domsslutning:

- 1. Staten v/Skatt Sør frifinnes*
- 2. Rolf Hamarsnes må innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse betale sakskostnader til Staten v/Skatt Sør med 91.500 - nittientusenfemhundre - kroner.*

Rolf Hamarsnes har anket dommen til Agder lagmannsrett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Staten har tatt til motmæle og har påstått anken forkastet.

Ankeforhandling ble holdt i Skien tinghus 10. desember 2014. Rolf Hamarsnes møtte med sin prosessfullmektig advokatfullmektig Ingrid Kristine Bjerklund Hatlo og avga forklaring. For Staten v/Skatt sør møtte seniorrådgiver Bjørn Tore Evju sammen med prosessfullmektig advokat Erik Bruusgaard. Det ble ført tre vitner og fremlagt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Ankende part, Rolf Hamarsnes, har i korte trekk anført:

Den delen av vedtaket som gjelder fastsettelse av inngangsverdien på eiendommen bygger på feil faktum og rettsanvendelse. Feilen har hatt betydning for vedtakets innhold og vedtaket må oppheves.

Skatteklagenemnda har ikke lagt det mest sannsynlige faktum til grunn. Det er mest sannsynlig at Rolf Hamarsnes overtok eiendommen i 1973 etter muntlig avtale med sine foreldre og at han var eier under hele byggeprosjektet. Verken skjøtet eller tidspunktet for tinglysning sier noe om tidspunktet for overdragelse. Det er de reelle forhold som er avgjørende for om eiendomsretten er overtatt.

Hamarsnes' handlinger underbygger også at han var eier fra 1973. Det var han som søkte om byggetillatelse, hadde dialogen med kommunen og igangsatte byggeprosjektet. Farens navn fremgikk på dokumentene kun fordi han var formell eier, i tillegg til å være ansvarshavende.

Det har formodningen mot seg at Hamarsnes og hans kone, som ventet tvillinger, ville flytte fra Oslo til Ula og bosette seg sammen med Hamarsnes' foreldre dersom de ikke ble eiere av eiendommen. Det samme gjelder igangsettelse av omfattende byggearbeider på eiendommen.

Det er enighet om at inngangsverdien er summen av kostprisen og påkostninger foretatt i egen eiertid frem til rivningen av bygget i 2006. Dersom det legges til grunn at Hamarsnes ble eier i 1973 skal inngangsverdien settes til 2 900 000, etter en beregning som omfatter antall kvadratmeter som er bygd på, gjennomsnittlig kvadratmeterpris og indeksregulering.

Selv om overdragelsen skulle anses å ha skjedd i 1975, må skatteklagenemndas skjønn settes til side som åpenbart urimelig. Tillegget som er gjort for kostnader til påbygging mv. frem til rivningen i 2006 er vesentlig lavere enn de kostnader Hamarsnes har hatt. Byggearbeidene var ikke ferdige i mai 1975. Inngangsverdien skal settes til 1 800 000 og ikke 500 000 som ligningsmyndighetene har gjort.

Ankende part har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 15. mai 2013 vedrørende Rolf Hamarsnes er ugyldig og oppheves for så vidt gjelder fastsettelsen av gevinsten ved salg av deler av gnr 1110 bnr 23 i Larvik kommune.
2. Inngangsverdien for eiendommen forut for rivningen i 2006 settes til en verdi fastsatt etter rettens skjønn, oppad begrenset til kr 2 900 000. Skattepliktig inntekt for årene 2008–2011, herunder ileggelse av tilleggsskatt, justeres tilsvarende endringen i inngangsverdien.

Subsidiært:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 15. mai 2013 vedrørende Rolf Hamarsnes er ugyldig og oppheves for så vidt gjelder fastsettelsen av gevinsten ved salg av deler av gnr 1110, bnr 23 i Larvik kommune.

2. Fastsettelse av inngangsverdien henvises til fornyet behandling ved skattekontoret.

For begge tilfeller:

3. Staten ved Skatt sør dømmes til innen 14 - fjorten - dager etter dommens forkynnelse å betale Rolf Hamarsnes sakens omkostninger både for tingretten og lagmannsretten med tillegg av lovens rente fra forfall og til betaling skjer.

Ankemotparten, Staten v/ Skatt sør, har i korte trekk anført:

Tingrettens dom er korrekt både med hensyn til bevisbedømmelse og rettsanvendelse.

Skatteklagenemndas vedtak bygger på korrekt faktum. Det skjønn som er foretatt for å fastsette inngangsverdien er heller ikke vilkårlig eller åpenbart urimelig.

Domstolen kan kun i begrenset grad prøve det skjønn skattemyndighetene foretar i medhold av ligningsloven § 8-2. Det mest sannsynlige skjønn skal legges til grunn. Skattyter har en spesiell opplysningsplikt slik at skattemyndighetenes undersøkelsesplikt er av subsidiær karakter. Her er opplysningene om skattbare forhold først kommet frem ved bokettersyn. Da står myndighetene friere enn der skattyter selv kommer med opplysningene. Skriftlige dokumenter som er tidnære har større bevisverdi enn det man måtte huske i dag. Vurderingen skal skje på samme grunnlag som det skatteklagenemnda la til grunn.

Det er bare påkostninger som er foretatt i Hammarsnes' eiertid som har betydning for beregning av inngangsverdien. Tingretten har foretatt en korrekt bevisbedømmelse når den har kommet til at eiendomsretten tidligst ble overført til Rolf Hamarsnes 15. mai 1975.

Tidspunktet for overtagelse må settes til dato på skjøtet i mangel av en kjøpekontrakt eller andre opplysninger. Da får kjøper full rådighet over eiendommen og selger gir fra seg dette. Det er da betalingen skjer. Tinglysning gir notoritet, særlig når overføringen ikke gir seg synlige utslag. Det skriftlige materiale på saken tilsier at overdragelsen først skjedde i mai 1975. At man arbeider på eiendommen og har til hensikt å overta den, betyr ikke at man har overtatt den. Det er også en kjensgjerning at ankende part i bokettersynets startfase, ga uttrykk for at eiendommen ble overtatt i 1975.

Ankende parts far sto også oppført som eier i byggesaksdokumenter i 1973 og 1974, også slik at det i dokumenter fremgikk direkte at søknaden gjaldt hans egen eiendom. Hvis Rolf Hamarsnes var eier i 1973 slik han hevder, hadde det ikke vært nødvendig at hans far undertegnet papirer knyttet til byggesaken.

Det er også en kjensgjerning at Rolf Hamarsnes i følge skjøtet overtok eiendommen mot overtakelse av gjelden. Gjelden var på dette tidspunkt kr 113 500. Det er ikke sannsynliggjort av ankende part at gjelden ble overtatt før i mai 1975. Det normale ved eiendomsoverdragelser er at eiendommen overdras når kjøpesummen er betalt.

Lagmannsretten kan under enhver omstendighet ikke avsi dom som angir inngangsverdien hvis retten skulle komme til at Hamarsnes ble eier i 1973, da dette ikke har vært vurdert av Skatteklagenemnda.

Det påhviler skattyter å dokumentere de kostnader som skal tas hensyn til ved ligningen, jf. ligningsloven § 4-1. I dette tilfellet foreligger det ikke dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere hvilke kostnader ankende part har hatt ved påbygging og innredning av eiendommen. Det er heller ikke mulig å vurdere hva som er påkostninger og hva som er vedlikehold. Vedlikeholdskostnader skal ikke tillegges inngangsverdien. De påkostninger som skal tillegges kostprisen må derfor fastsettes ved skjønn.

Tingretten har korrekt lagt til grunn at eiendomsoverdragelsens fant sted 15. mai 1975 og at alle utvendige arbeider på det tidspunkt var fullført. Omfanget av etterfølgende innvendige arbeider er ikke dokumentert og er usikre. Til tross for dette er det gitt et tillegg for påkostninger med til sammen kr 250 300, i tillegg til det som følger av en oppregulering av kjøpesummen. At ferdigattest først forelå i 1977 dokumenterer ikke at arbeidene først ble ferdigstilt da.

Det skjønn ligningsmyndighetene har foretatt, og som tingretten ikke har hatt innvendinger mot, er forsvarlig og rimelig. Alle relevante opplysninger er hensyntatt og skjønnet bygger ikke på feil faktum.

Ankemotparten har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Rolf Hamarsnes dømmes til å betale saksomkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Hamarsnes' ligning for årene 2008–2010 er fastsatt ved skjønn i medhold av ligningsloven § 8-2. Det er ikke bestridt at skjønnsadgang foreligger.

Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse kan bare overprøves den grad skjønnet fremstår som vilkårlig eller åpenbart urimelig eller bygger på feil faktiske forutsetninger, jf. Rt-2012-1025, avsnitt 55, med videre henvisninger. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Det er imidlertid adgang for skattyter til å påberope opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerende opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken, dersom skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere, jf. Rt-2009-1577 avsnitt 50 med videre henvisninger.

Twisten knytter seg som nevnt til når Hamarsnes ble eier og hvilke påkostninger som har skjedd fra han ble eier frem til bygget ble revet i 2006.

Lagmannsretten vurderer først om skatteklagenemndas skjønn bygger på feil faktum når nemnda la til grunn at Rolf Hamarsnes først ble eier av den aktuelle eiendommen 15. mai 1975 som er dato for utstedelse av skjøte.

I skatteretten skal man i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrep til grunn. Når eiendomsretten, som her, er omtvistet må det foretas en helhetsvurdering for å fastslå hva som er det mest sannsynlige eierforholdet. Det fremgår av Lignings-ABC 2013/2014 - Eierbegrepet pkt. 5, at skattemyndighetene i mangel av andre klare holdepunkter kan behandle den som utøver den faktiske rådigheten over eiendommen som eier.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at eiendomsretten ved et ordinært kjøp av eiendom normalt går over på kjøperen når selger har gitt avkall på sin rådighet og kjøperen har fått overført den fulle faktiske og juridiske rådighet over eiendommen. Normalt vil overtagelsestidspunktet være regulert i en kjøpekontrakt sammen med blant annet kjøpesummen. Noe slikt foreligger ikke her.

Rolf Hamarsnes har hevdet at han reelt ble eier av eiendommen da han og kona flyttet inn i huset sommeren 1973 sammen med hans foreldre, og at ingen tenkte på å formalisere dette før en onkel av ham i 1975 anbefalte ham å få det formelle i orden.

Lagmannsretten er ikke i tvil om at det var meningen at Rolf Hamarsnes skulle overta huset etter sine foreldre da han og kona flyttet til Ula i 1973. Begge hans søsken hadde egne hus i området som deres far hadde hjulpet til å bygge, og det ble etter hvert iverksatt omfattende ombygningsarbeider på den aktuelle eiendommen. Det var Rolf Hamarsnes som hadde hovedansvaret for byggeprosjektet. Hans søster har også forklart for lagmannsretten at det «lå i kortene» at Rolf Hamarsnes skulle overta huset hvis han og familien flyttet til Ula. Lillian Hamarsnes, som er ankende parts tidligere ektefelle, har forklart at et var muntlig avtalt med svigerforeldrene at hun og mannen skulle overta huset, og bygge på dette, før de bestemte seg for å flytte til Ula. Opplysningene fra Lillian Hamarsnes var ikke kjent for skattemyndighetene da de behandlet saken. Lagmannsretten finner det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til om det er anledning til å vektlegge hennes forklaring, fordi den er i overensstemmelse med ankende parts egen forklaring og uansett ikke har hatt betydning for det resultat lagmannsretten kommer til.

Rolf Hamarsnes har ikke kunnet bekrefte eller dokumentere at han begynte å betale kommunale avgifter, forsikringer eller betjene lånet på eiendommen allerede i 1973. Han kan heller ikke huske om han oppga eiendommen i sin selvangivelse for 1973/74.

Det foreligger imidlertid en del dokumenter fra byggesaken. Slik lagmannsretten ser det trekker disse dokumentene i retning av at Rolf Hamarsnes ikke ble eier i 1973. I søknaden om byggetillatelse som er datert 20. juni 1973 er Steinar Hamarsnes (Rolf Hamarsnes' far) oppført som eier. I nabovarsel av samme dato, underskrevet av Steinar Hamarsnes, fremgår det at det søkes om tillatelse til «... påbygg/ombygging av min eiendom «Framnes» i Ula Gnr. 110. Bnr. 23.» Dersom Rolf Hamarsnes allerede var eier hadde det ikke vært nødvendig å oppgi farens navn verken i byggesøknaden eller i nabovarselet.

Lagmannsretten viser også til at Rolf Hamarsnes i et brev til skatteetaten 22. mai 2012 skrev følgende: «Jeg overtok bygget i 1975 av mine foreldre for det som da sto som restlån på eiendommen, kr 113.500.-».

Etter en helhetsvurdering finner lagmannsretten at Rolf Hamarsnes ikke har sannsynliggjort at han ble eier av eiendommen i 1973, men at han først fikk den fulle faktiske og juridiske rådighet over eiendommen da skjøtet ble undertegnet 15. mai 1975. Ved denne vurderingen er det særlig

lagt vekt på fraværet av opplysninger som kan tale for at overdragelse faktisk skjedde og de dokumenter det er vist til ovenfor.

Skatteklagenemnda har etter dette ikke bygget på feil faktum i sitt vedtak i forhold til når Rolf Hamarsnes ble eier.

Spørsmålet er så hvilke påkostninger som har skjedd fra 15. mai 1975 frem til 2006 da bygget ble revet, og om det skjønn som skattemyndighetene har foretatt bygger på feil faktum, er vilkårlig eller grovt urimelig. Partene er enige om hva som ligger i begrepet påkostninger og at vanlige utgifter til vedlikehold ikke omfattes.

Lagmannsretten legger til grunn at de utvendige arbeidene på huset var ferdigstilt før skjøtedatoen 15. mai 1975 slik Rolf Hamarsnes også har forklart. Dette samsvarer med hans redegjørelse i et brev til Kommunaldepartementet i forbindelse med byggesaken datert 11. desember 1974 sammenholdt med et brev til bygningsrådet av 22. januar 1975 fra advokat Sandberg som representerte naboene som klaget i byggesaken.

Når det gjelder de innvendige arbeidene er det mer usikkert når disse ble foretatt og hvilket omfang de hadde. Det er skattyter som må dokumentere de kostnader som skal tas hensyn til ved ligningen, jf. ligningsloven § 4-1.

Rolf Hamarsnes har forklart at de innvendige arbeidene trolig ble påbegynt sommer/høst 1975 og pågikk helt frem til ferdigattest forelå 25. januar 1977.

Slik lagmannsretten har forstått Hamarsnes hevder han at de innvendige påkostningene særlig knytter seg til ferdigstillelse av to nye rom i andre etasje (over garasjen), etablering av trapp herfra og opp til tredje etasje, ferdigstillelse av en ny del av foreldrenes leilighet i andre etasje og innredning av den nye loftsetasjen med skråtak i tredje etasje. Han har anført at det er tale om minst 240 kvadratmeter i nytt areal og at innredningen av dette er skjedd i hans eiertid og skal regnes som påkostninger. Det skal også ha blitt laget et nytt bad i den gamle delen og kjøkkenet skal ha blitt vesentlig oppgradert. Hamarsnes har anført at riktig inngangsverdi er 1 800 000 og ikke 500 000 som skatteklagenemnda har kommet til. Dette bygger på en beregning av antall kvadratmeter som er bygd på, gjennomsnittlig kvadratmeterpris i henhold til SSBs byggeprisindeks og indeksregulering.

Rolf Hamarsnes har fremlagt tegninger av huset og vist hva som var nytt i forhold til eksisterende bygning. Han har også forklart at alle kostnadene har påløpt i hans eiertid. Det foreligger imidlertid svært begrenset dokumentasjon på hvilke innvendige arbeider som ble utført, når de ble utført, hvilke deler av ombyggingen som var vedlikehold og hva som må regnes som påkostninger. Hamarsnes har heller ikke kunnet fremlegge for eksempel regnskap, kvitteringer/bilag eller tilby forklaringer fra håndverkere som har utført arbeid på bygget.

Ut fra det begrensede skriftlige materialet som foreligger legger lagmannsretten til grunn at deler av de innvendige arbeidene ble påbegynt før Rolf Hamarsnes ble eier. Dette bygger blant annet på opplysningene Hamarsnes ga i et brev til bygningsmyndighetene om seksjonering/brannsikring den 2. oktober 1974 og hans brev til kommunaldepartementet av 11. desember 1974. I oktober skriver Hamarsnes at han foreslår at det kles innvendig med gipsplater i

hans leilighet og i desember bekrefter han at dette nå er gjort i taket, med unntak av i peisestuedelen.

Hamarsnes har for lagmannsretten fremlagt et oversendelsesbrev av 21. februar 1977 fra Tjølling ingeniørkontor v/avdelingsingeniør Anton Olaussen til Den norske stats husbank. Brevet gjelder en søknad fra Rolf Hamarsnes om arealtilskudd og det fremgår av brevet at de nye rommene i andre etasje ble «... tillatt tatt i bruk etter hvert som de ble ferdige i løpet av 1976». Det fremgår videre at: «Ferdigattesten ble utstedt da rommene i loftsetasjen var ferdig, og dette var ikke før i år».

Staten har hevdet at brevet er nytt, ikke var kjent for ligningsmyndighetene da vedtak ble fattet og derfor heller ikke kan vektlegges. Hamarsnes' prosessfullmektig har vist til at brevet er funnet i de byggesaksdokumentene som ble innhentet av skattemyndighetene i forbindelse med ligningsbehandlingen og dermed har vært kjent i hele prosessen.

Lagmannsretten finner det mest sannsynlig at dokumentet er hentet fra kommunens sakspapirer i forbindelse med byggesaken og at det således også har vært kjent for ligningsmyndighetene, som selv skal ha innhentet saksmappen. Lagmannsretten kan heller ikke se at de opplysninger som fremgår av brevet kan anses som et nytt faktisk grunnlag som påberopes men kun som en supplerende av det Hamarsnes hele tiden har hevdet, nemlig at det har skjedd påkostninger i hans eiertid. Brevet er egnet til å belyse tidspunktet for når arbeidene ble ferdigstilt. Slik saken er opplyst for lagmannsretten er det ikke grunnlag for å bebreide Hamarsnes for ikke å ha fremlagt og påberopt dokumentet tidligere.

Lagmannsretten finner det på bakgrunn av brevet mest sannsynlig at de nye rommene i andre etasje ble helt ferdigstilt i løpet av 1976 og at loftsetasjen ble ferdigstilt før ferdigattesten forelå 25. januar 1977.

De ovenfor omtalte brevene fra oktober og desember 1974 viser imidlertid at arbeidene i Hamarsnes' leilighet ble påbegynt før han ble eier i mai 1975, blant annet ved at himlingen var ferdig allerede i desember 1974. Det foreligger ingen opplysninger om hvilke innvendige arbeider som ble utført i 1975, heller ikke om hvilken av de to leilighetene i andre etasje som ble ferdigstilt først.

Både Hamarsnes og hans tidligere ektefelle har forklart at de brukte de pengene de hadde på byggeprosjektet og at også hans foreldre bidro økonomisk. Inntektsforholdene for dem som bidro i den aktuelle tidsperioden er ikke belyst for lagmannsretten.

Med de sparsomme opplysninger som foreligger om når de innvendige arbeidene ble foretatt og hvilke kostnader som faktisk påløp, må skattemyndighetene etter lagmannsrettens syn ha ganske vide rammer for sin skjønnsutøvelse etter ligningsloven § 8-2 knyttet til hvilke påkostninger som skal ha skjedd i Hamarsnes sin eiertid. Lagmannsretten viser blant annet til Rt-1994-260 (Hatlestad) med videre henvisninger.

I vedtaket tok skatteklagenemnda hensyn til at det ble utført en ombygging i 1982 og at det i den forbindelse ble søkt om å oppføre en varerampe i forbindelse med butikklokalene. I tillegg ble det lagt til grunn at det ble utført innvendig byggearbeid i den aktuelle tidsperioden, blant annet i

form av innredning av loftsetasjen. Omfanget av ombyggingen i 1982 har ikke vært belyst for lagmannsretten ut over at skattekontoret, tiltrådt av skatteklagenemnda, la til grunn at kostprisen for varerampen var kr 150 000.

Som lagmannsretten tidligere har redegjort for, kom skatteklagenemnda til at påkostningene skjønnsmessig skulle settes til kr 250 300 for den aktuelle perioden. Når kostprisen for varerampen på kr 150 000 trekkes fra, innebærer det at det skjønnsmessig ble beregnet andre påkostninger for kr 100 300.

Etter lagmannsrettens syn er det ikke sannsynliggjort at denne skjønnsutøvelsen bygger på feil faktisk grunnlag og skjønnet er heller ikke vilkårlig eller åpenbart urimelig. Det vises særlig til at ingen av kostnadene er dokumentert. Hamarsnes har heller ikke på annen måte sannsynliggjort at arbeider vesentlig ut over det skatteklagenemnda har lagt til grunn, har funnet sted i hans eiertid. I tillegg er det ikke dokumentert hva som var vedlikehold og hva som var påkostninger. Lagmannsretten viser også til at Hamarsnes og hans far utførte svært mye av arbeidet selv og at det var helt andre priser på 70-tallet enn i dag. Dette illustreres også ved at kjøpesummen for hele eiendommen i 1975 ble satt til 113 500.

Når skatteklagenemnda basert på de sparsomme opplysningene som foreligger skjønnsmessig har beregnet påkostningene slik det fremgår av vedtaket er dette etter lagmannsrettens syn verken vilkårlig eller åpenbart urimelig.

Det er etter dette ikke feil ved skatteklagenemndas vedtak som kan føre til ugyldighet.

Sakskostnader

Staten v/Skatt sør har vunnet saken og har krav på å få dekket sine sakskostnader fra Rolf Hamarsnes, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten kan ikke se at unntaksbestemmelsen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse.

Statens prosessfullmektig, advokat Erik Bruusgaard, har lagt frem sakskostnadsoppgave på kr 80 992,75 inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør kr 63 375 salær eksklusive merverdiavgift og kr 1 775 utlegg til reise i anledning ankeforhandlingen samt kopiering.

Ankende parts prosessfullmektig, advokatfullmektig Ingrid Bjerklund Hatlo, har ikke hatt bemerkninger til kostnadsoppgaven. Kostnadene synes rimelige og nødvendige ut fra sakens karakter og omfang, jf. tvisteloven § 20-5, og sakskostnader tilkjennes i tråd med oppgaven.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Rolf Hamarsnes 80 992,75 – åttitusennihundreogtittitokronerogsyttifemøre - til staten v/Skatt sør innen 2 - to – uker*

fra dommens forkynnelse.

SkN 14-138 Dobbelbeskatning mv.

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 og § 14-3. Ligningsloven § 9-5.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 18. desember 2014, **sak nr.:** LB-2012-182609

Dommere: Lagdommer Petter Chr. Sogn, konstituert lagdommer Jan Eivind Norheim og ekstraordinær lagdommer Arild Kjerschow. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-28230 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-182609 (12-182609ASD-BORG/03).

Parter: Staten v/Skatt Øst (advokat Eirik Jensen) mot Atle Øyvind Gunnheim Barlaup (advokat Hans Peter Sverdrup).

Sammendrag: Dommen gjelder inntektsåret 2005. Skattyter hadde i stedet for å motta ordinær lønn, tatt ut penger på en mellomregningskonto hos arbeidsgiver i 2005. Lagmannsretten la til grunn at uttakene var lønn for 2005 og ikke lån fra selskapet. Deler av det beløpet som ble lagt til grunn som lønn i 2005, var imidlertid også skattlagt som lønn i 2006. Saken reiste dermed også spørsmål om det forelå ulovlig dobbeltbeskatning. Da den endrede ligningen for 2005 var klar, hadde klagefristen for ligningen for 2006 utløpt, og skattemyndigheten avsto å ta 2006 opp til endring etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. Ligningen for 2006 var dermed blitt stående. Inntektsåret 2006 var ikke tvistegenstand for lagmannsretten, men spørsmålet var likevel om dobbeltbeskatningen hadde noen betydning for 2005-ligningen. Flertallet kom til at det ikke var hjemmel for å konstatere at ligningen for 2005 var ugyldig. Mindretallet mente derimot at dobbeltbeskatningen var rettsstridig og at ligningen for 2005 var ugyldig. Dommen er anket.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for 2004-2005.

Tingretten skriver følgende om sakens bakgrunn (dommen side 2-4):

Atle Øyvind Gunnheim Barlaup ble i 2003 ansatt som salgsdirektør i selskapet Euroteam AS (heretter kalt «Euroteam»). Selskapet driver med kjøp og salg av billetter til sports- og kulturarrangementer. Atle Barlaup er samtidig hovedaksjonær i selskapet Noble Art AS (heretter kalt «Noble Art») som riktignok ikke har hatt stor virksomhet i senere år, men som har samarbeidet med Euroteam. Atle Barlaup har imidlertid kun vært lønsmottaker i Euroteam, han har aldri vært aksjonær i selskapet.

Høsten 2006 ble det innledet bokettersyn i Noble Art for inntektsårene 2004 til 2006. Det ble utarbeidet en delrapport datert 29. juni 2007 som omhandlet inntektsårene 2004 og 2005, men det fremgikk at det ville bli skrevet en egen rapport for inntektsåret 2006. På bakgrunn at delrapporten sendte Skatt øst 19. desember 2007 et varsel om endring av ligningen til Atle Barlaup for inntektsårene 2003 - 2005. Han besvarte dette i et brev av 20. januar 2008.

I delrapporten ble det lagt til grunn at Noble Art hadde fakturert Euroteam for henholdsvis kr 400 000 i 2003, kr 500 000 i 2004 og kr 2 500 000 i 2005 for arbeid med kjøp av billetter. Etter Skatt Østs oppfatning var det Atle Barlaup som hadde mottatt beløpene i egenskap av å være ansatt i Euroteam, og ikke Nobel Art som Euroteams samarbeidspartner.

Som støtteargument ble det vist til en del uttak på Atle Barlaups mellomregningskonto i Euroteam som til dels fremtrådte som uttak til løpende forbruk, at fakturaene til Euroteam hadde preg av å være skrevet pro forma, opplysninger fra Atle Barlaup om ingen aktivitet i Noble Art i 2004 og Noble Arts regnskaper for 2004 og 2005 som tilsynelatende viste minimal aktivitet. Skattekontoret varslet på denne bakgrunn å øke hans lønnsinntekt med de nevnte beløp i de nevnte årene 2003, 2004 og 2005.

Atle Barlaup tok kontakt med advokat Jonas Aartun i advokatfirmaet Wiersholm som i brev av 7. januar 2009 påklaget Skatt Østs vedtak til skatteklagenemnda. Advokaten sendte 6. april 2009 et utfyllende brev til Skatt Øst. Disse kommentarene konsentrerte seg om inntektsåret 2005 og forholdet til inntektsåret 2006. I dette brevet ble det redegjort nærmere for sakens faktum og sendt inn ytterligere dokumentasjon.

I brevet ble det for det første gjentatt at Noble Art ikke hadde fakturert Euroteam for kr 2 500 000, noe som var et sentralt moment i Skatt Østs vedtak.

For det andre ble det fremhevet at uttakene på Atle Barlaups mellomregningskonto, som Skatt Øst hadde brukt som støttemoment i vedtaket, allerede hadde blitt innrapportert som lønn for Atle Barlaup i 2006, bortsett fra kr 1 245 000 som gjaldt et lån fra Euroteam til Atle Barlaup. Som vedlegg fulgte en oversikt over Atle Barlaups mellomregningskonto for 2005 og 2006 med bilag. Det ble vist til oversikten over uttakene på mellomregningskontoen som viste at uttakene ikke er knyttet til løpende forbruk slik Skatt Østs legger til grunn, men derimot til kjøp og oppussing av Atle Barlaups bolig. Det ble fremhevet at det samme fremgår av låneavtalen mellom Atle Barlaup og Euroteam av 15. januar 2006. Det ble ellers gitt opplysninger om virksomheten i Noble Art.

13. april 2010 ble det holdt et møte mellom Atle Barlaup, advokat Jonas Aartun og Skatt Øst om uttakene på mellomregningskontoen og hvordan uttakene var blitt gjort opp som lån og lønn i 2006 (kredit). Deretter ble det 16. april 2010 laget et første utkast til vedtak i skatteklagenemnda fra Skatt Øst.

I etterkant av denne innstillingen fulgte det en del korrespondanse mellom advokat Jonas Aartun og Skatt Øst. I korrespondansen fremgår det for det første at Skatt Øst ikke lenger vektlegger fakturaen fra Noble Art til Euroteam på kr 2 500 000. For det andre reduseres det aktuelle beløpet for 2005 fra kr 2 500 000 til kr 2 432 593 og for det tredje endrer Skatt Øst periodiseringen noe, ved at kr 322 522 [feilskrift for 393 522] flyttes fra 2005 til 2004.

Etter avtale med Skatt Øst sendte advokat Jonas Aartun 18. mai 2010 en ny redegjørelse. I brevet ble det først og fremst redegjort nærmere for lånet på kr 1 245 000 og det ble sendt inn ytterligere dokumentasjon samt gjentatt og presisert at endringssaken måtte sees i

sammenheng med ligningen av Atle Barlaup for inntektsåret 2006. Det ble dokumentert at lånet var oppført i Atle Barlaups selvangivelse for dette inntektsåret. Det ble videre lagt frem et utdrag av mellomregningskontoen som viste at alle postene var knyttet til boligen og til sammen utgjorde kr 1 244 242. I tillegg ble det dokumentert at Atle Barlaup betalte avdrag på lånet den 8. april 2009 med kr 500 000 og at resterende saldo på lånet da utgjorde kr 745 000.

Skatt øst utarbeidet 4. juni 2010 et andre utkast til vedtak i skatteklagenemnda.

Advokat Jonas Aartun kommenterte dette i et brev av 9. juni 2010. I brevet ble det presisert at Atle Barlaup ikke bestrider at han i 2005 har hatt et samlet uttak på mellomregningskontoen på i alt kr 2 432 593. Det ble imidlertid fremhevet at alle uttakene på mellomregningskontoen i sin helhet er gjort opp og at det ikke foreligger noe restbeløp som han kan lønnsinntektsbeskattes for. Det fremgikk ellers av brevet at dersom skatteklagenemnda skulle opprettholde Skatt østs innstilling når det gjaldt beskatningen av Atle Barlaup i 2005 for uttak på mellomregningskontoen, så må hans ligning for inntektsåret 2006 i tilfelle endres tilsvarende. De samme beløpene har han nemlig innrapportert og blitt beskattet for i 2006. Advokaten uttalte at slik dobbeltbeskatning mangler hjemmel i skatteloven.

Skatteklagenemnda fattet 14. juli 2010 vedtak i tråd med innstillingen fra Skatt øst. Vedtaket innebar at Atle Barlaups inntekt økes (sammenlignet med ordinær ligning) med henholdsvis kr 400 000 i 2003, kr 893 522 (kr 500 000 pluss kr 393 522) i 2004 og kr 2 039 071 (kr 2 432 593 minus kr 393 522) i 2005.

Når det gjelder ligningen for 2006, hørte denne under Skatt sør. Krav fra advokat Aartun om at ligningen for 2006 måtte endres, ble vurdert i Skatt sørs brev 20. oktober 2010. Her fremkommer det at Skattekontoret ikke fant grunnlag for å ta opp ligningen for 2006 som endringssak etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. Det skrives blant annet følgende:

Skatt Øst har foretatt en ny gjennomgang av mellomregningskonto for 2006. Det ble da avdekket forhold som tyder på at noen av de beløp som inngår i økningen på kr 2 039 071 er innberettet i 2006. [...] Bokettersynet omfatter ikke 2006. Det er derfor stor usikkerhet knyttet til faktum, og en endringssak vil dermed være arbeidskrevende for ligningsmyndighetene.

Tingretten skriver videre følgende (dommen side 4-5):

Atle Barlaup representert ved advokat Jonas Aartun innga 16. februar 2011 en stevning til til Oslo tingrett med påstand om at skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves og subsidiært at Skatt sørs vedtak av 20. oktober 2010 oppheves. Det fremgikk imidlertid at Atle Barlaup av prosessøkonomiske hensyn har valgt å akseptere en økning av inntekten med kr 400 000 i 2003 og kr 500 000 i 2005. Det han bestrider er økningen av inntekten med kr 393 522 i 2004 og med kr 2 039 071 i 2005. Atle Barlaup bestrider ikke at det ble foretatt uttak på mellomregningskontoen som innebar at Euroteam pr. 31. desember 2005 hadde en fordring mot ham på kr 2 432 539. Det sentrale var imidlertid at dette var et lån og ingen inntekt.

Staten ved Skatt øst og Skatt sør representert ved advokat Eirik Jensen innga 10. mars 2011 et tilsvaer i saken. Etter Statens syn bygger skatteklagenemndas vedtak pa en riktig bevisbedømmelse og lovanvendelse. Staten nedla paastand om staten ma frifinnes for kravet om at skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 skal oppheves. For sa vidt angaer kravet om at Skatt sørs beslutning av 20. oktober 2010 skal oppheves, ble det paastaatt at saken avvises, subsidiært at det avsies frifinnelsesdom. Staten bestrider at det foreligger noen feil ved skatteklagenemndas vedtak idet det hevdes at endringsvedtaket bygger pa riktig bevis- bedømmelse og lovanvendelse. Naar det gjaldt Skatt sørs vedtak av 20. oktober 2010 ble det fremhevet at søksmålsfristen knyttet til dette vedtaket for inntektsaaret 2006 er utloopt og dette kravet derfor ma avvises.

[...]

Skatteyteren meddelte i et prosesskrift av 27. september 2011 at han trakk sitt subsidiære krav mot Skatt sør om opphevelse av vedtaket om ikke a ta opp spørsmålet om endring av ligningen for aaret 2006. Retten avsa 12. oktober 2011 kjennelse om heving av saken for sa vidt gjaldt dette kravet mot Staten v/Skatt sør.

Lagmannsretten tilføyer at Barlaup hadde skriftlige ansettelsesavtaler med Euroteam. I henhold til ansettelsesavtalen for 2005 hadde han en fast månedslønn pa 39 000 kroner. I tillegg hadde han krav pa enkelte tilleggsytelser. Lagmannsretten kommer naermere tilbake til betydningen av ansettelsesavtalene.

Oslo tingrett avsa 26. juni 2012 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.
2. Staten v/skatteklagenemnda dømmes til a betale saksomkostninger til Atle Øyvind Gunnheim Barlaup med 615 405 - sekshundreogfemtentusenfirehundreogfem - kroner som forfaller til betaling innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

Staten v/Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Under saksforberedelsen for lagmannsretten ble partene i felles prosesskriv 13. mars 2014 enige om a begrense sakens omfang. Barlaup frafalt paastandsgrunnlaget som gjaldt lånet pa totalt 1 245 000 kroner, senere redusert til 907 321 kroner, i 2004 og 2005 (det saakalte «boliglånet») og aksepterte at dette beskattes som lønn i 2004 og 2005. Dette spørsmålet er dermed ikke del av ankesaken.

Ankeforhandling er holdt 25 og 26. november 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Barlaup moette med sin prosessfullmektig, advokat Sverdrup, og avga forklaring. Staten var representert ved advokat Jensen. Det ble avhoert fire vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

For naermere detaljer vedroerende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Den ankende part, Staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anfoert:

Når det gjelder uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 på totalt kr 1 244 242 (da er det sett bort fra «boliglånet»), er dette ikke å anse som lån fra Euroteam til Barlaup, men som lønn som det skal skattes av. Lang og entydig retts- og ligningspraksis underbygger dette.

Det vises blant annet til at det ikke foreligger noen skriftlig låneavtale verken på utbetalingstidspunktet eller senere, at det er ikke er avtalt noe lånebeløp, at Barlaup ikke har stilt sikkerhet for uttakene, at det var en stadig økning i det angivelige lånebeløpet og at uttakene har gått med til å finansiere et klart privat forbruk. Det var også stor usikkerhet om det var mulig å betale beløpene tilbake, og det er ikke dokumentert at Barlaup hadde noen tilbakebetalingsplikt. Anførselen om at Barlaup i henhold til arbeidsavtalen hadde krav på bonus i etterkant av vellykkede prosjekter, kan ikke lede til at det han mottok i 2005 først fikk karakter av lønn etter fotball-VM i 2006. Til støtte for at Barlaups uttak i 2005 ikke var å anse som et lån, men lønn, vises det også til at Barlaups uttak på mellomregningskontoen ble motregnet mot Noble Arts krav mot Euroteam. På denne måten åpnes en mulighet for å unnta beløpene fra beskatning. Anførselen om at Euroteam per 31. desember 2005 hadde en fordring mot Barlaup, kan først spores i prosesskriv for tingretten, men noen konkret anførsel knyttet til at det han mottok i 2005 var forskudd på bonus etter ansettelsesavtalen ble ikke fremsatt før i sluttinnlegget for tingretten. Uansett ga ikke ansettelsesavtalen Barlaup rett til å trekke på mellomregningskontoen som forskudd på bonus. Det er ikke sannsynliggjort noen sammenheng mellom Barlaups eventuelle krav på bonus i 2006 og hans uttak fra mellomregningskontoen i 2005.

Staten vil under enhver omstendighet anføre at de uttakene fra mellomregningskontoen som tilsvare det Barlaup hadde krav på i fastlønn i 2004 og 2005 må anses som lønn i disse årene.

Det er korrekt å tidfeste uttakene til lønn for 2005, da lønnen anses innvunnet i dette året, jf. skatteloven § 5-1. Beskatningen i 2006 kan ikke lede til at den korrekte tidfestingen til 2005 skal endres. Det er ikke foretatt noe kunstig skille mellom 2005 og 2006 - tvert imot er det skatterettslig korrekt å behandle de to inntektsårene hver for seg. Ligningen for 2006 er ikke lenger en del av saken, slik at i den grad det foreligger dobbeltbeskatning, kan ikke dette lede til at ligningen for 2005 oppheves når denne er korrekt. Staten erkjenner at det er sannsynlig at visse beløp er dobbeltbeskattet, men dette er i høyden et mindre beløp på ca. 100 000 kroner. Motparten har ikke dokumentert at det har forekommet dobbeltbeskatning.

Uansett må Barlaup finne seg i å bli materielt uriktig lignet for 2006, ettersom han hadde oversittet klagefristen i ligningsloven § 9-2 nr. 4 og mistet klageretten etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 a. Han har selv unnlatt å dokumentere eller avklare hvilke inntekter som ikke skulle ha vært beskattet i 2006. At ligningen for 2006 eventuelt er feil er resultat av Barlaus egne disposisjoner etter bokettersynet. Han valgte å holde på at periodisering til 2006 var riktig, og løp således en risiko som han nå må tåle konsekvensene av.

Barlaup løp også den samme risiko ved å oversitte søksmålsfristen for 2006-ligningen. Han frafalt også sin subsidiære påstand for tingretten om at Skatt Sørs avvisningsvedtak av 10. oktober 2010 om å ikke ta opp ligningen for 2006, måtte oppheves.

Eventuelle feil ved likningen for 2006 eller Skatt sørs beslutning om å ikke rette ligningen for dette året av eget tiltak etter ligningsloven § 9-5 nr. 7, kan ikke lede til at ligningen for 2005 skal oppheves, ettersom hvert inntektsår skal vurderes for seg.

Når det gjelder Barlaups anførsel om at ligningen for 2005 også må oppheves fordi flere av uttakene på mellomregningskontoen ikke gjelder Barlaup, men andre personer - det vil si spørsmålet om feilføringer - er det statens syn at dette ikke i tilstrekkelig grad ble påberopt under ligningsbehandlingen og derfor er noe domstolene ikke kan ta i betraktning. Barlaup opplyste riktignok i brev til Skattekrimenheten for Oslo og Akershus 20. oktober 2008 om at det forekom feilføringer, men han fulgte ikke dette opp. Opplysningene i det nevnte brevet var ikke tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene burde ha tatt tak i dette. Staten bestrider ikke at det har forekommet feilføringer, men omfanget av dette er uklart.

Når det gjelder sakskostnader, gjøres det gjeldende at det var galt av tingretten å tilkjenne Barlaup fulle sakskostnader, da han i realiteten kun vant frem på ett punkt. For lagmannsretten kunne sakskostnadene ha vært mindre, om Barlaup tidligere hadde frafalt anførselen om at «boliglånet» ikke var å anse som lønn.

Det er nedlagt slik **påstand**:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemothparten, Atle Barlaup, har i hovedtrekk anført:

Legges det til grunn at Barlaups uttak fra mellomregningskontoen i 2005 er å anse som lønn, foreligger det dobbeltbeskatning. Det er ikke adgang til dobbeltbeskatning slik det er gjort i dette tilfellet.

Etter skatteloven 1911 § 17 gjaldt et implisitt forbud mot dobbeltskatt. Bestemmelsen er ikke videreført, men det har ikke vært meningen å endre rettstilstanden.

Det er i strid med legalitetsprinsippet å skattlegge skattyter to ganger for samme inntekt. Det forelå ikke hjemmel for å skattlegge Barlaup for inntekter i 2005 når de samme inntektene allerede var skattlagt i 2006. Det må utledes av skatteloven § 5-1 at det bare er anledning til å skattlegge for samme inntekt en gang. Det vises også til at det ellers i skattesystemet er tilstrebet å unngå dobbeltbeskatning - for eksempel gjelder dette i internasjonale forhold.

En slik dobbeltbeskatning som har forekommet her, er også i strid med lovens formål. Det er grunnleggende at en inntekt skal periodiseres til ett år. Det er innvinningsreglene, og ikke tidfestingsreglene, som hjemler beskatning.

Barlaup gjør gjeldende at det er dokumentert at det beløpet det er skattet av to ganger er betydelig, opp mot 1 215 000 kroner.

Klagefristen og søksmålsfristen for 2006-ligningen var oversittet da skatteklagenemnda fattet sitt vedtak for 2005. Barlaup hadde ikke tidligere foranledning til å angripe ligningen for 2006, og å fastholde ligningen for 2006 blir en «bordet fanger»-situasjon, hvor Barlaup er uten andre midler enn å angripe 2005-ligningen. Ligningsmyndighetene burde ha håndtert ligningsloven § 9-5 nr. 7 helt annerledes ut fra at Barlaup har kommet i denne vanskelige situasjonen hvor det treffes vedtak for 2005 uten mulighet til å korrigere 2006-ligningen. Det er en vilkårlig, urimelig og lite

tillitvekkende saksbehandling å flytte en inntekt fra 2006 til 2005 uten å gi mulighet til å korrigere ligningen for 2006. Det foreligger brudd på plikten til å få frem alle relevante forhold, jf. ligningsloven § 8-1. Særlig gjelder dette når det fra Statens side er erkjent å foreligge «en viss» dobbeltbeskatning.

Ligningen for 2005 er på denne bakgrunn ugyldig.

Under enhver omstendighet er det uriktig å ligne Barlaup for uttakene på mellomregningskontoen i 2005 som lønn for dette året, ettersom uttakene hadde karakter av lån fra selskapet.

Arbeidsavtalen, som bestemmer at Barlaup har krav på bonus en måned etter gjennomført prosjekt/arrangement, er avgjørende. Beløpet er innberettet både av Euroteam i lønns- og trekkoppgave og av Barlaup i hans selvangivelse for 2006. Til tross for at bonusen er håndtert som skattbar inntekt for Barlaup for 2006 både av selskapet og Barlaup selv, er ikke betydningen av arbeidsavtalen vurdert av skattemyndighetene. Barlaup hadde fullmakter til å ta ut penger fra mellomregningskontoen. Dersom salget ble negativt, hadde Barlaup en plikt til å betale beløpet tilbake. Dette viser at det frem til resultatet av salget for VM i 2006 var klart, forelå et lån fra selskapet til Barlaup.

Ligningen for 2005 må også oppheves fordi det foreligger feilføringer i 2005 på 309 863,44 kroner. Anførselen om feilføring er i tilstrekkelig grad påberopt under ligningsbehandlingen. Den er både påberopt i brev fra Barlaup til Skattekrimenheten i Oslo og Akerhus 20. januar 2008 - en måned etter varselet om endring av ligningen for 2003-2005, i brev fra Euroteam til Skatteetaten 15. mars 2008 og i brev fra Barlaups tidligere advokat. Det kan ikke kreves mer av en skattyter enn det som er gjort i denne saken. At anførselen om feilføring ikke ble fulgt opp senere i prosessen skyldes at Barlaup og hans daværende advokat hadde forståelsen av at 2006-ligningen også ville bli tatt opp til endring, når ligningen for 2005 ble endret. Hvis 2005 og 2006 ble sett i sammenheng, ville feilføringene bli tilbakeført i et nytt 2006-oppgjør. Ved vurderingen av om feilføringene er påberopt i rett tid må det også tas hensyn til at Skatt Øst her var den profesjonelle parten.

Når det gjelder sakskostnader, kan det ikke legges Barlaup til last at anførselen om at boliglånet i 2005 ikke skulle beskattes ble frafalt. Dette var noe partene var enige om i prosesskrivet 13. mars 2014. Dessuten må Barlaups forlikstilbud av 19. mars 2014 tas i betraktning.

Det er nedlagt slik **påstand**:

1. Anken forkastes.
2. Atle Øyvind Gunnheim Barlaup og det offentlige tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten

har, til forskjell fra tingretten, kommet til at det ikke er grunnlag for å oppheve skatteklagenemndas vedtak 14. juli 2010, jf. skattekontorets vedtak 15. desember 2008. Det bemerkes følgende:

Det er fra Barlaups side anført to alternative grunner for opphevelse - for det første at det for året 2005 foreligger en uriktig beskatning for uttak på 1 215 408,33 kroner, som ble tatt ut fra

Euroteams mellomregningskonto i 2005. For det andre er det påberopt at det har forekommet feilføringer på Atle Barlaups mellomregningskonto i Euroteam i 2005, og at ligningen for 2005 av den grunn er uriktig. Den tidligere anførselen om at en del av uttakene på mellomregningskontoen var å anse som boliglån fra Euroteam til Barlaup er frafalt og ikke del av ankesaken. Slik saken nå står, dreier den seg bare om 2005.

Domstolene har full prøvelsesrett over ligningsmyndighetenes vedtak. Det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn.

Fra Barlaups side er det anført to grunner til at uttakene på 1 215 408,33 kroner ikke skal beskattes i 2005.

Barlaup anfører at de aktuelle uttakene i 2005 var å betrakte som lån inntil han i 2006 hadde krav på lønn etter at det var klart at Euroteams billettsalg knyttet til fotball-VM i 2006 gikk med overskudd. Det er på det rene at Barlaup bare skal skatte av de nevnte uttakene i 2005 dersom de er å betrakte som lønn og ikke som lån. Partene er enige om at dersom det foreligger et lån fra selskapet til Barlaup i 2005, har det vært uriktig å skattlegge Barlaup for dette, og at skatteklagenemndas vedtak i så fall må oppheves.

Var uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 derimot å betrakte som lønn for dette året, oppstår spørsmålet om det foreligger ulovlig dobbeltbeskatning.

Lagmannsretten finner det klart at uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 var å betrakte som lønn og ikke som lån fra selskapet. Dette må være helt på det rene hva gjelder de uttakene fra mellomregningskontoen som motsvarer det Barlaup i henhold til arbeidsavtalen hadde krav på i fastlønn dette året. Dette beløper seg til 475 000 kroner pluss enkelte tillegg. I følge Barlaup mottok han ikke ordinær lønn fra selskapet, men tok bare ut penger fra mellomregningskontoen. Dette kan ikke være avgjørende, all den tid kravet på fastlønn var oppstått i dette året. De uttakene som motsvarte fastlønnen, ville Euroteam uansett ikke kunne kreve tilbake dersom salget gikk dårlig. Dette er derfor å betrakte som lønn for 2005.

Lagmannsretten har kommet til at også de uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 som oversteg det Barlaup hadde krav på i fastlønn med tillegg er å betrakte som lønn for det året, og finner blant annet støtte for dette i konsekvent og langvarig retts- og ligningspraksis. Ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle foreliggende opplysninger, og legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det sannsynlig riktige, jf. Vrybloed-dommen, Rt-1998-383.

Denne dommen er retningsgivende for om uttak fra et selskap er å anse som lån eller lønn, og er fulgt opp i en rekke senere dommer fra lagmannsrettene. På side 392 i dommen uttales følgende:

Skattyter og i tilfelle selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før ligningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har

mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.

Det er etter dette et sentralt bevismoment hvorvidt det foreligger låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for det angivelige lånet. I nærværende sak foreligger ikke skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for låneforholdet. Det er ikke fastsatt noe skriftlig verken om lånebeløp, tilbakebetalingstid, renter eller sikkerhetsstillelse. Lånet er heller ikke behandlet i selskapets organer, verken i styre eller generalforsamling. Lagmannsretten tilføyer at den ikke kan se at prinsippene i Vrybloed-dommen er begrenset til forhold mellom nærstående. Skriftlig dokumentasjon er også viktig for å skape notoritet i andre tilfeller. Særlig vil dette gjelde i et tilfelle som her, hvor Barlaup, slik lagmannsretten ser det, hadde en mer sentral stilling enn tittelen salgsdirektør skulle tilsi.

Uttakenes preg av å være lønn allerede i 2005 styrkes også av at de har gått med til å finansiere et løpende privat forbruk i dette året. Lagmannsretten peker også på at ansettelsesavtalen ikke ga Barlaup noen rett til å trekke på mellomregningskontoen som forskudd på bonus. Noe mer konkret om hva den muntlige avtalen besto i er ikke opplyst, utover at Barlaup hadde vide fullmakter og var en betrodd medarbeider. Det vises til den rettslige forklaringen til Barlaup og tidligere styreleder og daglig leder i Euroteam, Andreas Gyrre. Så omfattende uttak som det her er tale om over flere år, fremstår som påfallende uten en avtale. Dette gjelder særlig når uttakene ses i sammenheng med at det var knyttet risiko til billettsalget ved ulike arrangementer - i dette tilfellet fotball-VM i 2006.

Det svekker dessuten troverdigheten til forklaringen om at uttakene fra mellomregningskontoen var et lån i 2005, at dette ikke ble anført før under saksforberedelsen for tingretten. Barlaup kan ikke høres med at det ikke var fokus på mellomregningskontoen før i 2010 - allerede i Skattekrimenhetens delrapport 29. juni 2007 fremkommer det at fordringen på 2,5 millioner fra Noble Art mot Euroteam knyttes til uttak fra mellomregningskontoen, se saksfremstillingen. At det senere ble anført å ikke foreligge noen reell faktura er uten betydning i denne sammenheng.

I rettspraksis er det lagt en viss vekt på om lånet faktisk er tilbakebetalt, jf. LG-2006-91087 og LB-2009-32916. I så fall er det av betydning når tilbakebetalingen skjedde. I dette tilfellet er ikke det angivelige lånet tilbakebetalt, men - slik Barlaup nå anfører - motregnet i Barlaups fordring på lønn/bonus i 2006. Etter lagmannsrettens syn kan ikke dette tillegges særlig vekt. Anførselen ble ikke fremsatt for skattemyndighetene, men ble først fremsatt i sluttinnlegget for tingretten. Den fremstår som en tilpasning ut fra sakens daværende status, og ikke som en sannsynlig forklaring på hva som var situasjonen på tidspunktet for uttakene i 2005. Riktignok ble uttakene fra mellomregningskontoen mot slutten av 2007 lønnsinnberettet for 2006, men dette kan ikke være egnet til å endre uttakenes preg av å være lønn fra selskapet i 2005. Det vises særlig til at bokettersyn var innledet på det tidspunktet uttakene i 2005 ble innberettet som lønn for 2006.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 utvilsomt var å betrakte som lønn og at Barlaup var innforstått med dette.

Lagmannsretten går så over til å behandle spørsmålet om ulovlig dobbeltbeskatning.

På dette punkt har lagmannsretten delt seg i et flertall bestående av konstituert lagdommer Norheim og ekstraordinær lagdommer Kjerschow, og et mindretall, lagdommer Sogn.

Flertallet bemerker innledningsvis at det ikke er tvilsomt at visse uttak fra mellomregningskontoen er beskattet både for 2005 og for 2006. Staten har erkjent at det har forekommet en viss dobbeltbeskatning, men anfører at det er uklart i hvor stor grad. Det er ikke nødvendig for flertallet å ta stilling til hvor stort beløp det er skattet av for begge år. For det tilfellet at dobbeltbeskatningen medfører at ligningen for 2005 er ugyldig, må dette gjelde uansett graden av dobbeltbeskatning.

I skatteklagenemndas vedtak legges følgende til grunn:

Skatteklagenemnda vil presisere at lønnsinnberetning og evt. inntektsbeskatning i senere år ikke har betydning for endringssaken for 2005. Hvis skattyter mener at ligningen for 2006 omfatter inntekter fra for eksempel 2005, må han påklage ligningen for 2006. Skatteklagenemnda kan ikke fravike skattelovens regler om innvinning og tidfesting av inntekter.

Flertallet slutter seg til disse rettslige utgangspunktene. Betydningen av omperiodisering av inntekt fra et år til et tidligere år, der inntekten allerede er beskattet i det senere året og dette året ikke kan angripes ved klage eller søksmål, kommer flertallet tilbake til. Det året som er gjenstand for prøving i dette tilfellet er 2005. Barlaup har anført at 2005 og 2006 må ses under ett, ettersom det var klart at Barlaup allerede hadde skattet av 2005-uttakene i 2006 på det tidspunkt ligningen for 2005 ble endelig fastsatt. Skatteloven § 5-1 (slik den også lød i 2006) bestemmer følgende:

Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.

Skatteloven § 14-3 (slik den også lød i 2006) bestemmer følgende:

Arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag o.l. tas til inntekt i det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt.

Bestemmelsene medfører at arbeidsinntekt anses innvunnet i det året fordelene er mottatt av lønsmottaker. Zimmer, Lærebok i skatterett 2009, side 141, uttaler at «[a]rbeidsinntekt må anses innvunnet etter hvert som arbeidsinnsatsen utføres og kravet på vederlag dermed opptjenes. I dette tilfellet er uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 - som i realiteten var å anse som lønn dette året - mottatt og innvunnet i nettopp dette året. Hva Barlaup er lignet for i 2006 skal da i utgangspunktet ikke påvirke ligningen for 2005.

Spørsmålet er likevel om det er rettslig grunnlag for å konstatere at den endrede ligningen for 2005 er ugyldig, ettersom det på det tidspunktet denne endringen ble foretatt var klart at i alle fall deler av lønnen for 2005 også var skattlagt i 2006. Som grunnlag for ugyldighet har Barlaup blant annet anført at han ikke har hatt mulighet til å angripe ligningen for 2006 og at det er en vilkårlig,

urimelig og lite tillitvekkende saksbehandling å flytte en inntekt fra 2006 til 2005 uten å gi mulighet til å korrigere ligningen for 2006.

Anførselen foranlediger enkelte kommentarer til de faktiske forhold i saken.

Det er på det rene at Barlaup, på det tidspunktet den endrede ligningen for 2005 var klar, allerede hadde mistet muligheten til å angripe 2006-ligningen. Selvangivelse for 2006 ble levert 2. november 2007, seks måneder for sent. Klageretten var dermed tapt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 7 a, slik den lød på det aktuelle tidspunktet. Skatteoppgjøret for 2006 var klart 24. desember 2007. Da begynte søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 nr. 5 å løpe. Søksmålsfristen på seks måneder løp dermed ut 24. juni 2008. 3. juni 2008 ble det sendt formelt varsel om endring av Barlaups ligning for 2005. Skattekontoret fattet vedtak om endring av ligningen for 2003, 2004 og 2005 i vedtak 15. desember 2008.

Det hører med til sammenhengen at spørsmålet om tidfesting allerede var reist i brev 9. oktober 2006 fra Skattekrimenheten til Barlaup. Det er ikke dermed slik at dette skulle gi Barlaup foranledning til å forstå at 2005-uttakene på mellomregningskontoen ville tilordnes 2005-ligningen. Dette ble det først varslet om 3. juni 2008. På dette tidspunktet var søksmålsfristen for 2006 fortsatt ikke gått ut, og det kan hevdes at Barlaup på dette tidspunktet måtte forstå at beløp som han selv og Euroteam gjennom selvangivelse og lønnsinnberetning hadde tidfestet til 2006, ville bli tilordnet 2005, og at en større eller mindre dobbeltbeskatning ville kunne bli resultatet. Det er imidlertid ikke urimelig å forvente at skattemyndighetene på nytt vurderte ligningen for 2006 når de endret ligningen for 2005, slik Barlaup og hans tidligere advokat, Jonas Aartun, forklarte seg om i lagmannsretten. Det kan vanskelig forventes av skattyter å reise søksmål om 2006-ligningen før utfallet av 2005-ligningen var klart.

Når dette er sagt, vil flertallet bemerke at på det tidspunkt selvangivelse høsten 2007 ble innlevert for 2006, var bokettersynet i Noble Art og Euroteam for lengst innledet høsten 2006. Dette kan ha hatt betydning for hvordan Euroteam og Barlaup håndterte året 2006 skattemessig.

I den forbindelse vil flertallet bemerke at måten mellomværendet mellom Barlaup, Euroteam og Noble Art ble håndtert på var egnet til å unndra midler fra beskatning. I Skattekrimenhetens delrapport 29. juni 2007 fremgår det på side 15 følgende:

Mønsteret er at betaling skjer ved at Euroteam AS betaler utgifter for Atle Barlaup fortløpende, herunder en rekke utgifter vedrørende bolig i Svendsemarka 11 i Lier. Faktura kommer i ettertid og reduserer saldo på mellomregningskonto.

Flertallet forsto også den rettslige forklaringen til tidligere seniorrådgiver Lars Tveito i Skattekrimenheten, som har forfattet rapporten, dithen at ordningen med fakturaer fra Noble Art til Euroteam for beløp tilsvarende det Barlaup hadde tatt ut, kunne være egnet til å «nulle ut» uttakene til Barlaup, slik at disse ikke fremsto skattepliktige. Senere har Barlaup ved sin tidligere advokat i brev til Skatt øst 1. oktober 2008 anført at skattemyndighetene ved en feil har lagt til grunn at Noble Art fakturerte Euroteam for 2 500 000 kroner i 2005. I brev 30. oktober 2006 til Skattekrimenheten skrev imidlertid Barlaup følgende:

Når det gjelder 2005 er det tatt ut a konto beløp av undertegnede. Kostnadsoversikt og oppgjør i forhold til avtalen mellom Noble Art og Euroteam forventes å være klar i løpet av kort tid.

Uttalelsen tyder på at Barlaups uttak fra mellomregningskontoen må ses i sammenheng med avtalen mellom Euroteam og Noble Art, slik det er beskrevet i skattekrimenhetens delrapport. Skattekontoret har i vedtaket 15. desember 2008 funnet grunn til å se bort fra anførselen. Det uttales her på side 8:

Faktura og kreditnota på Kr 2 500 000 vedlagt tilsvaret, er nye dokumenter i saken og ble, til tross for oppfordringer om å fremlegge bilag, aldri lagt frem under kontrollen. Det kan også bemerkes at anførselen er ny. Anførselene har således begrenset vekt.

Skatteklagenemnda er av samme oppfatning, se vedtaket side 8.

Ordningen med Barlaups uttak fra mellomregningskontoen må ses i sammenheng med faktureringer fra Noble Art til Euroteam. Det forhold at Barlaup og Euroteam tok initiativ til å innberette uttakene som lønn for 2006 lenge etter at det var klart at skattemyndighetene hadde rettet søkelyset mot 2005, kan etter lagmannsrettens syn tyde på et forsøk på å gi en tilsynelatende plausibel forklaring på uttakene. Som det fremgår foran, er det klart at uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 ikke var lån fra selskapet. Barlaup og Euroteam løp en betydelig risiko i sin håndtering av uttakene fra mellomregningskontoen. Flertallet finner at dobbeltbeskatningen langt på vei er et resultat av Barlaups og Euroteams disposisjoner.

Flertallet kan i utgangspunktet ikke se at rimeligheten av ligningen for 2005 har noen rettslig betydning i vurderingen av om den er gyldig. Den endrede ligningen for 2005 er isolert sett korrekt. Det er eventuelt ligningen for 2006 det materielt sett hefter feil ved. Lagmannsretten skal ikke behandle året 2006. Søksmålet knyttet til Skatt sørs avvisningsvedtak 20. oktober 2010 ble frafalt under saksforberedelsen for tingretten, ettersom det ikke løper en egen søksmålsfrist for å angripe dette vedtaket, jf. Rt-1991-1396 og Rt-1998-572. Domstolene kan dermed ikke overprøve Skatt sørs vedtak om å ikke ta ligningen for 2006 opp til ny vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Flertallet kan ikke se at legalitetsprinsippet tilsier at ligningen for 2005 er ugyldig. Som nevnt har skattemyndigheten behandlet ligningsåret 2005 korrekt hva gjelder uttakene fra mellomregningskontoen. Denne behandlingen er lovhjemlet.

Et forbud mot dobbeltbeskatning kunne tidligere innfortolkes i skatteloven 1911 § 17. Denne bestemmelsen tok først og fremst sikte på å forebygge dobbeltbeskatning i forholdet mellom aksjeselskap og aksjonær, men ble ofte oppfattet som et generelt forbud mot dobbeltbeskatning. Det var imidlertid uklart hvor langt bestemmelsen rakk, se Zimmer i Gyldendal rettsdata, note 50 til bestemmelsen.

Etter flertallets syn er spørsmålet snarere om den forvaltningsrettslige læren om myndighetsmisbruk, og da særlig regelen om ugyldighet på grunnlag av sterkt urimelige avgjørelser kommer til anvendelse. Men det kan også reises spørsmål om skattemyndighetenes manglende vilje til å vurdere konsekvensene av dobbeltbeskatningen er vilkårlig.

Myndighetsmisbrukslæren er ikke direkte påberopt av Barlaup, men det er som nevnt anført at resultatet av ligningene er urimelig og vilkårlig. Dette reiser spørsmål om skattemyndighetene burde ha utøvd skjønnet etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 annet punktum da ligningen for 2005 ble endret, på en slik måte at det ble hensyntatt at i alle fall en del av uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 også var beskattet for 2006. I den nevnte bestemmelsen fremgår det at ligningsmyndighetene «kan endre, utelate eller tilføye poster» dersom de finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige. Muligens ville også ligningsmyndighetene hatt adgang til å skjønnsfastsette inntekten for 2005 under hensyn til ligningen for 2006, jf. ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a, uten at det er nødvendig for flertallet å forfølge dette nærmere.

Som det fremgår foran ble Barlaup, Noble Art og Euroteam gjenstand for bokettersyn og videre undersøkelser av de skattemessige forholdene for årene 2003-2005. Dette ledet frem til Skatt østs endringsvedtak av 15. desember 2008. Det er ikke opplyst hva som var årsaken til at Skatt sør fastsatte Barlaups ligning for 2006 allerede i desember 2007 kort etter at Barlaups selvangivelse var mottatt. Dersom Skatt sør var kjent med undersøkelsene som ble foretatt av Skatt øst, ville det være merkelig å fastsette inntekten for 2006 før resultatet av undersøkelsene forelå og inntekten for årene 2003-2005 var fastsatt. Flertallet antar at dersom det hadde vært Skatt øst som skulle behandle Barlaups ligning også for 2006 ville korrekt inntekt for 2006 bli sett i lys av inntektsfastsettelsen årene 2003-2005, og blitt fastsatt samtidig med eller etter inntektsfastsettelsen for de tidligere årene. Det forhold at behandlingen av ligningen for 2006 tillå et annet forvaltningsorgan enn tidligere ligninger burde ikke ha noen betydning i disfavør av Barlaup.

Flertallet finner imidlertid ikke at saksbehandlingen og det resultat denne har ført frem til er så mangelfullt og kritikkverdig at ligningsvedtaket for 2005 kan karakteriseres som sterkt urimelig eller vilkårlig. Det må i den anledning legges vekt på at skattyteren selv langt på vei har frembragt dobbeltbeskatningen. I tillegg kommer det at det i denne saken fremstår høyst uklart hvor store uttak fra mellomregningskontoen som både er skattlagt i 2005 og 2006. Dette må få betydning for skattemyndighetenes aktivitetsplikt. Flertallet viser til den rettslige forklaringen fra Lars Tveito, og skattekontorets vedtak 15. desember 2008 om endringen av ligningen for 2003 til 2005, hvor følgende fremgår:

Skattekontoret vil avslutningsvis kommentere anførselen om at Euroteam AS i 2006 innberettet lønn og naturalytelser på skattyter på til sammen kr 1 177 197, og at deler av skattyters lønn fra Euroteam AS ble ført mot hans mellomregningskonto i Euroteam.

Det 19.10.2007 ble det tilleggs lønnsinnberettet kr 1 354 211 i lønn og kr 40 000 som fri bolig i Tyskland. I følge foreløpig hovedbok for 2006 innhentet i mars 2007 hadde Euroteam AS en fordring på skattyter på 1 845 610. Inngående balanse var kr - 43 192. Dette illustrerer at skattyter også i 2006 hadde en rekke uttak via mellomregningskontoen i Euroteam AS.

Dette indikerer stor usikkerhet knyttet til hvor høy Barlaups lønn var i 2006.

Flertallet kan etter dette ikke se at det det hefter feil ved ligningen for 2005, ved at visse deler av beløpet som er skattlagt dette året også er skattlagt i 2006.

Når det er sagt, vil flertallet bemerke at de konsekvenser ligningene for 2005 og 2006 har fått for Barlaup personlig, sammenholdt med det forhold at mulighetene til å angripe ligningen for 2006 allerede var løpt ut da ligningen for 2005 ble endret, taler for at ligningen for 2006 vurderes på nytt etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. Flertallet antar som nevnt at resultatet ville ha blitt et annet om inntektsåret 2006 lå hos Skatt øst, som etter hvert fikk stor innsikt i Barlaups og Euroteams forhold. Flertallet finner en viss støtte for dette i e-post fra Skatt øst v/ Geir Frantzen av 14. oktober 2010. Skatteklagenemnda forutsatte dessuten i vedtaket 14. juli 2010 punkt 4.2 at Barlaup fortsatt kunne påklage ligningen for 2006, på tross av at han ikke lenger hadde klagerett. Barlaup bør ikke komme dårligere ut enn om han fortsatt falt inn under området til Skatt øst.

Mindretallet slutter seg i det alt vesentlige til det faktum og de rettslige utgangspunkter som ligger til grunn for flertallets konklusjon, men har en annen vurdering av betydningen av at samme inntekt er skattlagt i to ulike år.

Som følge av skatteetatens endring av Barlaups ligning for 2005, ble deler av hans lønnsinntekt som allerede var beskattet i 2006 tilordnet 2005, uten at det ble gjort endringer i ligningen for 2006. Søksmålsfristen for å angripe ligningen for 2006 var utløpt da den endrede ligning for 2005 forelå, og Skatt sør ønsket ikke å ta opp ligningen for 2006 til ny vurdering. Resultatet, som staten har erkjent og også flertallet legger til grunn, ble at i alle fall deler av Barlaups inntekt ble beskattet i begge år.

Etter mindretallets syn kan det forhold at endringen av 2005-ligningen, isolert betraktet, ble materielt riktig, ikke være avgjørende for ligningsvedtakets gyldighet, når det medførte at tidligere beskattet inntekt ble beskattet en gang til, uten at Barlaup hadde mulighet til å angripe dette resultatet.

At fristregler kan medføre at materielt uriktige ligninger blir stående er, som staten har påpekt, ikke uvanlig, men snarere en nødvendig konsekvens av fristregler. Fristoversittelsen vil regulært skyldes at skatteyter overser en frist det ville vært mulig for ham å overholde. I dette tilfellet var fristen allerede ute da det vedtak som ledet til dobbeltbeskatningen - og derved klargjorde grunnlaget for klage eller søksmål - ble fattet.

Et vilkår for å opprettholde ligningen for 2005 ville, slik denne saken ligger an, etter mindretallets syn være at skattemyndigheten enten tok opp 2006 av eget tiltak, eller gjorde (eventuelt skjønnsmessig) fradrag i ligningen for 2005 for skatt utlignet på samme inntekt i 2006.

Det synes ikke å finnes sammenlignbar praksis i saker der inntekt er omperiodisert fra ett år til et annet, og klage- eller søksmålsfristen for det år inntekten tidligere er beskattet er utløpt når dobbeltbeskatning oppstår. Dette har, etter mindretallets syn, trolig sammenheng med at skattemyndigheten nettopp har tatt opp ligningen for vedkommende år av eget tiltak.

Begrunnelsen for at Skatt sør i dette tilfellet valgte å ikke ta opp igjen ligningen for 2006 synes å være, og flertallet synes å legge dette til grunn, dels at Barlaup selv er å bebreide for den situasjon som er oppstått, dels at det ved gjenopptakelse av ligningen for 2006 også måtte tas opp en rekke ikke tidligere avklarte forhold.

Ingen av disse begrunnelsene kan etter mindretallets syn begrunne at det foretas, og opprettholdes, en ligning som skatteetaten er kjent med at innebærer at samme inntekt beskattes i to ulike år. Uklarheter som skyldes manglende informasjon fra skattyter kan eventuelt begrunne at det gjennomføres skjønnslikning, men ikke at en tilsynelatende eksakt, men erkjent gal ligning, gjennomføres og opprettholdes.

Å vektlegge forhold som ikke har vært nærmere vurdert, derunder relasjonen til Noble Art AS, kan mindretallet ikke se at skattemyndigheten hadde grunnlag for.

Som også flertallet fremhever, er det grunn til å anta at ligningen for 2006 ville blitt vurdert på nytt om Skatt øst, som hadde betydelig innsikt i Barlaups samlede skattemessige forhold, også skulle behandle denne. Dette bidrar til å etterlate et inntrykk av at det var en sterkt medvirkende årsak til at ligningen likevel ikke ble tatt opp på ny, at ligningsåret 2006 skulle behandles av Skatt sør, som ikke hadde slik innsikt.

Samlet sett utgjør de foran fremhevet forhold at det hefter så mange svakheter ved den endrede 2005-ligning for Barlaup, at opprettholdelse av den, når den også vitterlig har ledet til at samme inntekt er beskattet i to ulike år, vil stride mot grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper. Ligningen for 2005 må derfor etter mindretallets syn oppheves.

Lagmannsretten går så over til å behandle spørsmålet om feilføringer. Barlaup anfører at han for 2005 feilaktig er lignet for uttak fra mellomregningskontoen på 309 863,44 kroner. Staten erkjenner at det er sannsynlig at det har forekommet feilføringer i 2005, men anfører at omfanget og hvilke poster dette gjelder er uklart. Lars Tveito anslo under ankeforhandlingen at det foreligger ca. 100 000 kroner i feilføringer. Lagmannsretten legger til grunn at det har forekommet feilføringer på mellomregningskontoen i 2005, men tar ikke stilling til omfanget av feilføringene. Spørsmålet er om feilføringene i tilstrekkelig grad var påberopt for ligningsmyndighetene til at domstolene kan ta anførselen i betraktning. Dersom det har forekommet feilføringer som er regnet som inntekt for Barlaup og anførselen om feilføringer er tilstrekkelig påberopt for forvaltningen, er ligningen for 2005 ugyldig. Lagmannsretten vurderer i det følgende om anførselen om feilføringer er påberopt i tide.

I skatteretten gjelder generelt at skattyter som hovedregel ikke har anledning til å legge frem nye opplysninger for retten, jf. blant annet Rt-1995-1768. I den saken, som direkte gjaldt merverdiavgift, uttales følgende:

I avgiftsforvaltningen - på samme måte som i ligningsforvaltningen - må myndighetene kunne basere sine avgjørelser på de opplysninger som fremgår av den avgiftspliktiges oppgaver og opplysninger ellers. Den avgiftspliktige må bære risikoen for et feilaktig faktum om han ikke gir opplysninger han [...] har en oppfordring til å komme med [...]

[...]

Konsekvensen av at den avgiftspliktige har risikoen for faktum som ligger til grunn for avgiftsvedtaket, innebærer at han ikke kan få underkjent vedtaket ved under domstolsprøvingen å fremskaffe nytt faktisk materiale, sml. Rt-1998-539 [skal være Rt-1988-539, Lovdatas anm.].

I Rt-2001-1265, som direkte gjaldt skattefradrag, uttales følgende:

Det vil alltid være en større eller mindre risiko for at fradrag nektes ved ligningen. Dette gir den skattepliktige en sterkere eller svakere oppfordring til å underbygge sin fradragspåstand med nærmere opplysninger og beviser. Når en ligning påklages, har den skattepliktige en tilsvarende oppfordring - som kan være forsterket i klageomgangen - til å underbygge klagen med nærmere opplysninger og beviser. Oppfordringen vil kunne være direkte uttalt, jf. nedenfor, eller den vil følge av omstendighetene. Følges ikke oppfordringen, kan den skattepliktige som utgangspunkt ikke i et etterfølgende søksmål vinne frem med en påstand om at den avgjørelse som er truffet er ugyldig, når ugyldighetspåstanden bygger på opplysninger og beviser som fremlegges først i søksmålet.

Om denne dommen uttales det følgende i Rt-2002-509:

Sentralt i dommen står at ein skattytar ikkje kan kome med nye bevis for domstolen som han hadde særskilt oppfordring til å kome med under likningsbehandlninga. Og ei slik oppfordring kan følgje av lova eller vere særskilt uttala frå likningsstyresmaktene eller ho kan følgje av omstenda. Særleg i det siste tilfellet vil forståinga av kva som er ei oppfordring i stor grad byggje på ei vurdering hos retten, der det må leggjast vekt på kva krav det var rimeleg å stille til skattytaren om å gi opplysningar på det aktuelle tidspunktet. I denne avveginga må det trekkjast inn om skattytaren kan klandrast for ikkje å ha kome med opplysninga.

Barlaup påberopte feilføringer første gang i brev til Skattekrimenheten 20. januar 2008. Her fremgår det:

Jeg var tidligere, som redegjort til Tveito, ikke involvert i arbeidet med regnskapet til Euroteam as. Det har senere vist seg at flere kostnader var feilaktig ført mot min mellomregning. Jeg førte alltid opp «mot Atle» på bilag som skulle mot min mellomregning. Dette har Euroteam rettet opp. Bilag er nå også ført mot Noble Art og meg separat i henhold til de avtaler som er inngått.

[...]

Jeg er gjerne villig til å komme til et møte for å gå igjennom dette. Alternativt så kan jeg sette opp en detaljert oversikt. Vennligst gi beskjed dersom dette er aktuelt og hvilken informasjon og format dere ønsker det i.

Brevet ble mottatt hos Skattekrimenheten. Etersom Skattekrimenheten hadde avsluttet boksettersynet ble brevet videresendt til Skatt øst. Partene er enige om at brevet der ved en feil ble liggende uten å følges opp.

Feilføringer er også tema i Euroteams brev til skatteetaten 15. mars 2008. Her fremgår følgende:

Det vises for øvrig til at Euroteam i 2006 besluttet å flytte økonomistyring innomhus. Grunnen til dette var bla at en rekke bilag ble feilført og ikke bokført korrekt. Som følge av dette ble alle bilag og kontoer gjennomgått for å rette evt. feil av tidligere regnskapsførere.

Etter dette er det ikke spor av opplysninger om feilføring overfor ligningsmyndighetene. Riktignok ble det fremlagt to ringpermer for Lars Tveito i forbindelse med klage av 6. april 2009 over skattekontorets vedtak. I permene fremkom en oppstilling over uttakene fra mellomregningskontoen, herunder feilføringene. I klagen ble det imidlertid ikke knyttet noen anførsel til feilføringene. Dette ble først gjort under saksforberedelsen for tingretten.

All den tid ligningsmyndighetene ikke på eget initiativ foretok seg noe med brevene fra 2008, har det betydning hvordan Barlaup fulgte opp brevene. Ut fra ovennevnte rettspraksis blir spørsmålet, slik lagmannsretten ser det, hvilken oppfordring Barlaup hadde til å følge opp spørsmålet om feilføringer.

I prosesskriv til Oslo tingrett fra Barlaups daværende prosessfullmektig, advokat Aartun, 20. september 2011 - omtrent tre og et halvt år etter brevet fra Euroteam - fremgår følgende:

Som tidligere anført fra vår side inneholder Atle Barlaups mellomregningskonto en rekke feilføringer i 2005, som det følgelig ikke er grunnlag for å beskatte Atle Barlaup for.

I prosesskriv 3. oktober 2011 skriver advokat Aartun følgende:

Det at mellomregningskontoen inneholder en rekke feilføringer i 2005 som først ble korrigert i mellomregningen for 2006 har ikke vært særlig fremhevet fra vår side. Dette har sammenheng med vår hovedanførsel om at alle uttakene på mellomregningskontoen per 31.12.2006 er beskattet som lønn i 2006 eller omfattet av låneavtalen. Fra vår side har det følgelig vært av underordnet betydning å gå nærmere inn på disse feilføringene.

Aartun forklarte seg overensstemmende med dette under ankeforhandlingen. Han presiserte at han og Barlaup hele tiden hadde forståelse av at ligningsmyndighetene ville vurdere ligningen for 2006 på nytt, og at feilene da ville nulles ut. Feilføringene var derfor ikke noe tema før etter at det ble klart at ligningsmyndighetene ikke ville se på 2006 på nytt. Lagmannsretten finner ikke grunn til å betvile at man var av den oppfatning at ligningsmyndighetene ville se på 2006 på nytt. Men å utelukkende feste lit til at feilføringene ble rettet opp ved en ny gjennomgåelse av ligningen for 2006 fremstår som noe pussig. Det måtte være nærliggende å påberope feilene under endringssaken for 2005-ligningen, etter at det ble klart at ligningsmyndighetene så på uttakene fra mellomregningskontoen i 2005 som lønn for dette året.

Oppfordringen for Barlaup til å komme med opplysningene var desto større i klageomgangen, jf. sitatet ovenfor fra Rt-2001-1265. Men også forut for skattekontorets vedtak var oppfordringen om eventuelt å gjenta påpekningen av feilføringene klart tilstede. Dette gjelder spesielt ettersom Barlaup utover i 2008 lot seg bistå av advokatfirmaet Wiersholm. All den tid skattemyndighetene ikke tok tak i brevene tidlig i 2008, ville det i alle fall ha vært naturlig å ta opp feilføringene i brev fra Wiersholm til Skatt øst 1. oktober 2008.

Oppfordringen forsterkes av at brevene fra 2008 i seg selv ikke kunne være tilstrekkelig grunnlag for ligningsmyndighetene til å endre ligningen for 2005. Skulle det vært gjort, måtte det vært innhentet en rekke opplysninger og Barlaups anførsel om betydningen av feilføringene måtte ha vært klarlagt. Noen tydelig anførsel om hva Barlaup ønsket med opplysningene om feilføringer ble ikke gitt i brevet fra januar 2008. Også opplysningene i Euroteams brev i mars 2008 er av rent faktisk art. Når ligningsmyndighetene ikke ga noen tilbakemelding på brevene - hvilket isolert sett er uheldig, men ikke utslagsgivende rettslig sett - hadde Barlaup all foranledning til å forfølge spørsmålet og gi utfyllende opplysninger dersom dette var noe han ønsket å gå videre med. Dette ble ikke gjort.

Barlaup må derfor bære risikoen for at det til grunn for 2005-ligningen foreligger et feilaktig faktum på dette punkt. Domstolene kan dermed ikke ta opplysningene om feilføringer i betraktning. Det er følgelig ikke grunn til å oppheve skatteklagenemndas vedtak som følge av at det til grunn for ligningen for 2005 ligger feilføringer på Barlaups mellomregningskonto i Euroteam.

I tråd med flertallets syn blir staten etter dette å frifinne.

Ut fra det resultatet flertallet i lagmannsretten har kommet til, har staten vunnet saken i sin helhet og har i utgangspunktet krav på å få dekket sine sakskostnader for begge instanser, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten har imidlertid funnet at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta Barlaup fra erstatningsansvar. Uten at noen av de tre alternativene i § 20-2 tredje ledd bokstav a - c kan ses å være direkte anvendelige, tilsier en samlet vurdering likevel at det bør gjøres unntak. Spørsmålet om dobbeltskatt har vært så vidt særegent og ikke rettslig avklart tidligere, at Barlaup må sies å ha hatt en god grunn til å ønske saken prøvd for domstolene. Dette gjelder selv om han langt på vei selv er skyld i dobbeltbeskatningen. Hadde Skatt sør tatt opp ligningen for 2006 på nytt etter ligningsloven § 9-5 nr. 7, er det dessuten tvilsomt om søksmål ville vært reist. Det er også sett hen til sakens velferdsmessige betydning for Barlaup og styrkeforholdet mellom partene, selv om dette bare er tillagt begrenset vekt. Partene skal etter dette bære sine egne sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Etter mindretallets syn bør Barlaup også få en vesentlig del av sine sakskostnader for lagmannsretten erstattet etter bestemmelsen i tvisteloven § 20-3.

Dommen er avsagt under slik dissens som fremgår foran.

Domsslutning:

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.*

SKN 14-139 Omklassifisering av lån

Lovstoff: Skatteloven § 10-11. Ligningsloven § 8-1 og § 10-5.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 22. desember 2014, **sak nr.:** LB-2014-89447

Dommere: Lagdommer Fanny Platou Amble, konstituert lagdommer Thomas Christian Poulsen, ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-48527 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-89447 (14-089447ASD-BORG/02).

Parter: X Kontraktor AS, A (for disse: advokat Øyvind Kilstad) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Arne Haavind).

Sammendrag: Saldo på hovedaksjonærs mellomregningskonto med selskapet, ble av skatteklagenemnda omklassifisert fra lån til lønn. Aksjonær ble ilagt skjerpet tilleggs-skatt. På grunn av omklassifiseringen fikk aksjeselskapet forhøyet grunnlaget for arbeidsgiveravgift, og selskapet ble ilagt skjerpet tilleggsavgift. Lagmannsretten la til grunn at beløpet på mellomregningskontoen ikke kunne anses som lån, men kom til at riktig klassifisering var utbytte, ikke lønn. Skjerpet tilleggs-skatt ble opprettholdt. Vedtaket overfor aksjonær ble således delvis opphevet, mens vedtaket overfor selskapet ble opphevet fullt ut.

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak fattet av Skatteklagenemnda. Det er spørsmål om aksjonærs uttak fra selskap skal regnes som lån eller lønn/utbytte. Dersom uttakene ikke skal regnes som lån, er det videre spørsmål om ileggelse av forhøyet tilleggs-skatt og tilleggsavgift.

A er daglig leder og styreleder i selskapet X Kontraktor AS («X»). A eier 51 % av aksjene i X. De resterende 49 % av aksjene i selskapet eies av As ektefelle. Selskapet ble registrert i foretaksregisteret den 9. mai 2006 og driver sin virksomhet innen bygg- og oppussingstjenester, herunder oppføring av bygninger. A arbeider i 50 % stilling i X. A har i tillegg et aksjeselskap i Polen, Y («Y»), hvor han er styreleder, ansatt og aksjonær. Han har også et enkeltpersonforetak registrert i Polen. Gjennom dette enkeltpersonforetaket tar han konsulentoppdrag, der han blant annet gir kurs og opplæring til ansatte i X og Y.

Den 2. november 2009 ble X varslet om at det ville bli avholdt bokettersyn for inntektsåret 2008. Bokettersyn ble 25. november 2009 gjennomført av Arbeidsgiverkontrollen Øvre Romerike, og avholdt hos Xs tidligere regnskapsfører Visma Services Norge AS («Visma»). Dette resulterte i en bokettersynsrapport datert 16. desember 2009. I rapporten ble det påpekt at det framgikk av Xs regnskap for 2008 at A hadde en mellomregningskonto i X, konto 1381 benevnt «Fordringer på A». På denne kontoen var det bokført 1 593 769 kroner per 31. desember 2008. I punkt 13 i bokettersynsrapporten ble det foreslått at Xs fordring på 1 593 769 kroner legges til inntekten for A.

I Xs årsregnskap og næringsoppgave for 2008, som ble levert inn 5. november 2009, var beløpet behandlet som lån til daglig leder. Det framgikk videre av regnskapsnote og revisors beretning at lånet var ulovlig etter aksjelovens regler.

Konto 1381 var i november 2008 bokført med over 6,5 millioner kroner, og kontoen er belastet typiske driftskostnader som lønnsutbetalinger, kjøp av materialer, annonser, arbeidsklær m.v. Det

kan synes som om kontoen er ført som en generell driftskonto. A har gjennom hele prosessen hevdet at beløpet på mellomregningskontoen er fiktivt og altfor høyt.

Det oppstod konflikt mellom X og Visma, og høsten 2009 ble Nibe Regnskap AS («Nibe») engasjert som ny regnskapsfører. Nibe skulle føre regnskapet for oktober og november 2009, samt foreta årsavslutningen. Konto 1381 var per 31. oktober 2009 bokført med 3 444 543,72 kroner. Nibe oppdaget at det var bokført poster som relaterte seg til selskapet Y i Polen over denne kontoen, og det viste seg at postene tilknyttet dette selskapet stod som åpne poster selv om de i realiteten var betalt. Resultatet av at de bekreftet betalte postene ble lukket, var at beløpet på mellomregningskontoen ble nedjustert til 757 523,72 kroner. Dette beløpet ble overført til ny mellomregningskonto 1370 og benevnt «Lån til eier».

Den 9. februar 2010 ble det inngått låneavtale mellom A (låntaker) og X (långiver) om et rammelån på 1 000 000 kroner. I avtalen heter det:

1. Lånet

Låntakeren kan, i samsvar med de vilkår og betingelser som følger av denne Avtalen, låne maksimalt NOK [1 000 000] («Lånet») fra Utlåneren.

2. Renter

Lånet skal tillegges en styringsrente tilsvarende styringsrenten fastsatt av Finansdepartementet, som på tidspunktet for avtaleinngåelsen er på 2 % og som vil øke til 2,25 % i perioden mars til april 2010.

3. Tilbakebetaling

Låntakeren kan tilbakebetale lånet i sin helhet når som helst i tiden fra utbetaling og frem til og med forfallsdagen. Intet beløp skal være utestående etter forfallsdagen.

4. Bortfall

I tillegg til ethvert tilfelle som gir Utlåneren rett til å heve avtalen og innkreve ethvert utestående beløp etter norsk rett, skal Lånet, inkludert påløpte renter, forfalle i sin helhet senest 31. desember 2012.

5. Sikkerhet

Som sikkerhet for Lånet skal Låntakeren etablere pant i sin faste eiendom med adresse [adresse], 2034 Holter (gnr [nr] bnr [nr] i Nannestad kommune).

Pant i As bolig ble tinglyst den 12. mars 2010.

A har anført at beløpet på mellomregningskonto 1370 i sin helhet ble innfridd i løpet av 2011. Dette ble gjort på en sammensatt måte blant annet ved at fakturaer fra As konsulenttenester ble kreditert kontoen. Det samme gjaldt inntekter fra utleie av As eiendom til ansatte og inntekter fra utleie av biler. I tillegg avstod både A og hans kone fra lønn de hadde krav på som har gått til kreditering av kontoen. Endelig ble det foretatt noen skrankeinnskudd.

I brev 15. november 2011 varslet Skatt øst om endring av ligningen for 2008 for A, jf. ligningsloven kapittel 9, og økning av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for X, jf. folketrygdloven

§ 24-4 tredje ledd jf. ligningsloven kapittel 9. Bakgrunnen var at skattekontoret mente at beløpet på mellomregningskontoen per 31. desember 2008 ikke var å anse som et reelt lån, men at beløpet skulle omklassifiseres til lønn for A, jf. ligningsloven § 8-1. For A var den ligningsmessige konsekvensen forhøyet inntekt, og for X var konsekvensen forhøyet arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

Skattekontoret traff 18. mai 2012 vedtak om endring av As ligning for 2008. Hans alminnelige inntekt ble forhøyet fra 124 785 kroner med 1 575 059 kroner til 1 699 844 kroner. Personinntekt (lønn) ble forhøyet fra 212 957 kroner med 1 593 769 kroner til 1 806 726 kroner. Han ble ilagt tilleggsskatt med 30 % og skjerpet tilleggsskatt med 15 %.

Samme dag traff skattekontoret vedtak om å forhøye grunnlaget for arbeidsgiveravgift for X med 1 593 769 kroner. Tilleggsavgift ble ilagt med 30 % og skjerpet tilleggsavgift ble ilagt med 15 %.

I brev 12. juni 2012 påklaget A og X vedtakene og anførte at mellomregningskontoen må anses som et reelt låneforhold mellom X og A og at skattekontorets vedtak derfor måtte oppheves. I klagen ble det ikke på subsidiært grunnlag tatt stilling til om beløpet skal vurderes som lønn eller utbytte.

I brev av 30. juli 2012 ble A gjort kjent med skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda, jf. ligningsloven § 3-9. Innstillingen ble ikke kommentert.

Skatteklagenemnda Skatt øst fattet 13. september 2012 vedtak i sakene. I vedtaket for A ble endringen av ligningen med 1 593 769 kroner og ileggelse av 30 % ordinær tilleggsskatt fastholdt. I tillegg ble tilleggsskatt forhøyet til 30 %. I vedtaket for X ble det forhøyede arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget med 1 593 769 kroner og tilleggsavgift på 30 % fastholdt. I tillegg ble tilleggsavgift forhøyet til 30 %.

A og X tok 13. mars 2013 ut søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om at vedtakene av 13. september 2012 oppheves. I begge saker anførte saksøkerne prinsipalt at beløpet på mellomregningskontoen ved utgangen av 2008 skal anses å være et lån, subsidiært at det skal regnes som utbytte. Dersom det var riktig å foreta omklassifisering, ble det ikke bestridt at vilkårene for ordinær tilleggsskatt er til stede. Det ble imidlertid anført at det ikke var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt og -avgift.

Oslo tingrett avsa 11. februar 2014 dom med slik domsslutning:

I sak mellom X Contaktor AS og Staten ved Skatt Øst:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes for XContraktor AS sitt prinsipale krav.
2. Skatteklagenemndas vedtak oppheves for hva gjelder ileggelse av skjerpet tilleggsavgift for XContraktor AS.
3. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.

I sak mellom A og Staten ved Skatt Øst:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes for Asitt prinsipale og subsidiære krav.

2. Skatteklagenemndas vedtak oppheves for hva gjelder ileggelse av skjerpet tilleggsskatt for A.
3. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.

Tingretten kom til at riktig klassifisering av mellomværendet var lønn, slik Skatteklagenemnda hadde lagt til grunn. Retten mente imidlertid det ikke var grunnlag for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt og -avgift. For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

X Kontraktor AS og A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Staten v/Skatt øst har inngitt avledet motanke for så vidt gjelder at vedtakene ble opphevet hva gjelder ileggelse av skjerpet tilleggsskatt og -avgift.

Ankeforhandling er holdt 11.-12. desember 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Ankepartene i hovedanken, X Kontraktor AS og A, har i hovedtrekk anført:

Vedtakene fattet av Skatteklagenemnda for A og X er ugyldige. Vedtakene er fattet i strid med ligningsmyndighetenes klassifikasjonsadgang, jf. ligningsloven § 8-1.

Prinsipalt anføres det at beløpet på mellomregningskontoen reelt sett var et lån. Retten må foreta en bred og konkret helhetsvurdering der ingen momenter er avgjørende alene, men momentene må ses i sammenheng. Kjerneområdet for omklassifisering er der det er ingen eller lav lønn, og bare en sporadisk belastning av selskapet.

I vår sak mottok A regelmessig lønn fra X. Det var ingen lav lønn - den stod i forhold til hans arbeidsinnsats. Vi er med andre ord utenfor kjerneområdet, noe som medfører at adgangen til omklassifisering skjerpes. I tillegg var det bevegelse på kontoen i begge retninger i 2008 - det var ikke bare uttak. Lånekriteriene var nedfelt før ligningsmyndighetene iverksatte sin kontroll. Låneavtalen ble skriftlig nedtegnet 9. februar 2010. Det var først ved skattekontorets varsel om endring 15. november 2011 at ligningsmyndighetene iverksatte sin kontroll. Arbeidsgiverkontrollen, som gjennomførte bokettersynet i 2009, gjelder skatteoppkreving, og er ikke en del av ligningsmyndighetene.

Mye av grunnen til at beløpet på mellomregningskontoen var så høyt, var at regnskapsfører Visma hadde en rekke feilføringer i regnskapet for 2008. A var ikke klar over det høye beløpet på mellomregningskontoen og var heller ikke klar over at kontoen var ført på denne måten før det ble holdt bokettersyn i X. A har hele veien hevdet at beløpet er fiktivt og altfor høyt. Da mellomværendet ble oppdaget i årsskiftet 2009/2010, tok han imidlertid ansvar for å rydde opp etter Vismas feilføringer og inngikk en avtale om rammelån med X. Dette gjorde han til tross for at han visste at beløpet var feil. Det er ikke avgjørende at avtalen ble formalisert etter at uttakene var gjort - den ble formalisert med en gang forholdet ble oppdaget. Forholdet ble nevnt i selvangivelser så snart det ble kjent.

Videre hadde A økonomisk mulighet til å tilbakebetale mellomværendet med andre midler enn selskapets midler. Han hadde lønn fra andre kilder og kunne eksempelvis tatt opp lån basert på inntekt eller solgt huset sitt. Lånet ble også innfridd i sin helhet i 2011, innenfor rammene av den inngåtte låneavtalen. Dette var før varsel om endring av ligning ble mottatt. Det har formodningen mot seg at A ville tilbakebetale lånet dersom dette ikke var reelt. Da ville det vært billigere å beskatte lønnen.

Vår sak har store likheter med RG-2009-1248 (Hjeltnes), hvor retten kom til aksjonærens uttak måtte regnes som lån. På samme måte som i vår sak, var det i den dommen tale om løpende uttak. Det forelå en skriftlig låneavtale, som ble nedfelt først tre år etter lånet ble opprettet. Låntager heftet personlig og det ble stilt betryggende sikkerhet.

Det var derfor ikke adgang til omklassifisering av beløpet til lønn med de konsekvensene det har for X og A. På bakgrunn av dette er det heller ikke grunnlag for ileggelse av ordinær og skjerpet tilleggsskatt og -avgift for ankepartene.

Subsidiært anføres det at dersom lånet ikke var reelt, må mellomværendet i høyden anses å være utbytte for A. Konsekvensene av dette blir at beløpet ikke er arbeidsgiveravgiftspliktig for X og må oppheves. Videre må vedtaket for A oppheves og endres slik at det blir i tråd med skattereglene for utbytte.

Enhver vederlagsfri overføring fra et aksjeselskap til en aksjonær er å anse som utbytte, jf skatteloven § 10-11 andre ledd.

A hadde en adekvat, markedsmessig lønn i selskapet, og mellomværende kan da ikke anses å være knyttet til hans ansettelsesforhold, men til hans aksjonærpost. En økning av lønnen på nærmere 1,6 millioner kroner for en 50 % stilling, står ikke i forhold til hans arbeidsinnsats i selskapet.

Dersom skattyter ikke selv velger om et uttak skal regnes som lønn eller utbytte, må ligningsmyndighetene foreta en vurdering. Skatteklagenemnda har ikke foretatt en slik vurdering, til tross for at det var kjent at A arbeidet bare 50% i X, og at A i klagen nevnte at han hadde inntekt også i Polen. A hadde i 2008 en skattepliktig inntekt i Polen som tilsvarte 460 000 kroner.

Tingretten kom til at mellomværendet i utgangspunktet skulle vært omklassifisert til utbytte, ikke lønn. Likevel fant tingretten at den ikke kunne ta i betraktning As anførsler, da spørsmålet om valg mellom lønn eller utbytte ikke ble tatt opp i klagen over skattekontorets vedtak. Dette er en klar rettsanvendelsesfeil. Domstolene kan ikke avskjære en rettslig anførsel som ikke har vært framsatt under den forvaltningsmessige behandlingen, jf. Rt-2014-760.

I tilknytning til statens avledede anke anfører X og A at tingrettens dom er riktig. Dersom det skulle være riktig at beløpet omklassifiseres, er det enighet om at vilkårene for ordinær tilleggsskatt og -avgift er til stede. Imidlertid er det ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt og -avgift. Retten må finne det bevist utover enhver rimelig tvil at A og X har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt både når det gjelder objektive og subjektive forhold, jf. ligningsloven § 10-5. Hverken X eller A har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt.

Saksøkerne visste i dette tilfellet ikke om beløpet på mellomregningskontoen og hvordan denne var ført før etter bokettersynet i årsskiftet 2009/2010, og hadde derfor ikke mulighet til å innberette dette på et tidligere tidspunkt. Det var Visma som hadde utført slett arbeid og ført kontoen som en uoversiktlig driftskonto. I høyden kan A og Xs handlemåte regnes som uaktsom - de overlot regnskapsføringen til et velrennomert regnskapsfirma. Det er ikke grunnlag for sterk bebreidelse. Det ble ryddet opp i mellomværendet og opplyst om dette i årsregnskap så snart som mulig var. Det foreligger rimelig tvil om de subjektive vilkårene er oppfylt både for A og X, og skjerpert tilleggsskatt/-avgift kan derfor ikke ilegges..

Det er nedlagt slik påstand:

Påstand i anken

X Kontraktor AS

- 1) Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 overfor XAS oppheves.
- 2) X Kontraktor AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

A

- 1) Prinsipalt:
Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 overfor A oppheves.
- 2) Subsidiært:
Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 overfor A oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at mellomregningskontoen omklassifiseres som utbytte for A.
- 3) I alle tilfeller:
A tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Påstand i avledet anke

- 1) Anken forkastes.
- 2) X Kontraktor AS og A tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

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

Tingrettens dom er riktig så langt den er påanket i hovedanken. Mellomværendet kan ikke regnes som et reelt låneforhold. Skatteklagenemnda har med hjemmel i ligningsloven § 8-1 sammenholdt med skatteloven § 5-1 og § 5-10 korrekt omklassifisert mellomværende mellom A og X på 1 593 769 kroner fra lån til lønn. Beløpet skal anses som skattepliktig lønn på As hånd og arbeidsavgiftspliktig ytelse på Xs hånd.

For at det skal være tale om et lån i skatterettslig sammenheng, er utgangspunktet at det må foreligge en skriftlig nedtegnelse av lånet eller annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra før ligningsmyndighetenes kontrolltiltak. I denne sammenhengen er det ikke grunn til å skille mellom kontrolltiltak fra ligningsmyndighetene og skatteoppkreveren. Poenget er at man ikke

skal kunne tilpasse seg etter at kontrolltiltak er iverksatt at myndigheter som har med skatt å gjøre. I vår sak ble det 2. november 2009 varslet om bokettersyn fra Arbeidsgiverkontrollen. Både A og X var kjent med dette bokettersynet, og det må ses bort fra tilpasninger som er gjort etter dette tidspunktet. En skriftlig låneavtale ble først satt opp i 2010, dvs. etter at bokettersyn var varslet og gjennomført.

Kun unntaksvis kan et lån regnes som reelt dersom det ikke foreligger noen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra før skattemyndighetenes kontrolltiltak. I vår sak ble lånet nevnt i Xs næringsoppgave for 2008, men denne er sendt inn først 6. november 2009, dvs. etter varselet om bokettersyn.

Det følger av Rt-1998-383 (Vrybloed) at det er skattyter som må framskaffe det faktiske grunnlaget for og sannsynliggjøre at et uttak ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Den skriftlige dokumentasjonen er særlig viktig i tilfeller der aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder.

I vår sak er lånet nevnt i selskapets selvangivelse for 2008, samt i regnskap og i revisjonsberetningen. Det er imidlertid ikke nevnt i As selvangivelser for 2008 og 2009, selv om disse ble levert etter varselet om bokettersyn.

Det følger også av rettspraksis at nedbetaling av lånet etter kontrolltiltak er iverksatt, er for sent. En eventuell tilbakebetaling av beløpet i 2011 er derfor ikke avgjørende for spørsmålet om mellomværendet i vår sak skal klassifiseres som lån per utgangen av 2008.

Mellomregningskontoen synes å ha blitt ført på samme måte også i 2007. Det var ingen misnøye med Visma i 2007. Saldoen på mellomregningskontoen ved årets slutt i 2008 ble vedtatt av generalforsamlingen i X og godkjent av revisor, med påtegning om at lånet var ulovlig og i strid med aksjeloven § 8-7. Likevel er det ingen spor av uttakene i As selvangivelser for 2008 og 2009 - hverken som lån eller inntekt.

Etter statens syn er det derfor helt usannsynlig at A ikke var kjent med utviklingen av mellomregningskontoen i 2008 før bokettersynet ble varslet i 2009. Under enhver omstendighet er det grovt uaktsomt av ham som daglig leder og styreformann ikke å ha holdt seg orientert.

At A har betalt tilbake pengene han har tatt ut av selskapet, innebærer ingen økonomisk belastning for ham, ut over det likviditetsmessige.. Dersom beløpet omklassifiseres til lønn eller utbytte, kan han ta pengene ut av selskapet uten skattlegging etter skatteloven § 10-11 andre ledd.

Det er også riktig at mellomværendet er omklassifisert til lønn - ikke utbytte. Skattyter kan i utgangspunktet velge mellom omklassifisering til lønn eller utbytte. Imidlertid foretok A ikke et slikt valg i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen. Han er da avskåret fra å foreta valget i forbindelse med domstolsbehandlingen.

Skatteklagenemndas vedtak har vurdert forholdet som lønn, idet nemnda viser til skattekontorets vedtak. Som skattekontoret vektlegger, er As lønn på 212 957 lav. Dette gjelder også om man tar hensyn til at han er ansatt i halv stilling. Han er daglig leder for et byggefirma med over 50

ansatte, og med en omsetning i 2008 på over 20 millioner kroner. Hans inntekt i Polen er irrelevant i denne sammenhengen.

Uansett ligger uttaket i 2008 langt over hva A lovlig kunne tatt ut i utbytte, jf. aksjeloven § 8-1. I 2008 kunne han tatt ut maksimalt 170 000 kroner.

Endelig taler de mange kontantuttakene for at det er tale om lønn, ikke utbytte.

I den avledete anken anfører staten at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt og -avgift er til stede. A har en master i business and administration (MBA) og har drevet næringsvirksomhet i Polen siden 1990-tallet og i Norge siden 2005. Han må derfor vurderes etter en skjerpet norm. Opplysningssvikten var i det minste grov uaktsom. Tingretten har uriktig lagt til grunn at det er grunnlag for tvil om dette.

Det er nedlagt slik påstand:

For så vidt angår anken:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

For så vidt angår den avledede anken:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsretten bemerker:

Spørsmålet i saken er for det første om mellomværendet mellom X og A på 1 593 769 kroner per 31. desember 2008 skatterettslig skal klassifiseres som et lån. Dersom beløpet på mellomregningskontoen ikke skal regnes som lån, er det spørsmål om riktig klassifisering er lønn - slik Skatteklagenemnda la til grunn - eller utbytte, og om det var riktig av Skatteklagenemnda å ilegge skjerpet tilleggsskatt for A. Dersom riktig klassifisering er lønn, ikke utbytte, er det også spørsmål om det er grunnlag for skjerpet tilleggsavgift for X. For det tilfellet at riktig klassifisering er utbytte, bortfaller grunnlaget for økt arbeidsgiveravgift for X, og dermed også spørsmålet om skjerpet tilleggsavgift.

Lagmannsretten ser først på spørsmålet om beløpet på mellomregningskontoen mellom X og A per 31. desember 2008 skal klassifiseres som et lån, eller om det var riktig av Skatteklagenemnda å foreta en omklassifisering.

Hjemmelen for omklassifisering er ligningsloven § 8-1. Etter nr. 1 første punktum avgjør ligningsmyndighetene «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». Ifølge forarbeidene innebærer formuleringen «at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger», se Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 98 første spalte. Dette innebærer at man, i samsvar med hovedregelen i sivile saker, skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn. Ved

overprøvingen har domstolene full kompetanse til å prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for det aktuelle ligningsvedtaket, se Rt-2009-813 avsnitt 53 med videre henvisninger.

Skatteloven har ingen definisjon eller annen regulering av når uttak av midler fra selskap til aksjonær skal regnes som lån, og når det isteden skal regnes som lønn/utbytte. I Rt-1998-383 (Vrybloed) gav imidlertid Høyesterett retningslinjer for hvordan en mellomregningskonto som vi har å gjøre med i vår sak, skal bedømmes skatterettslig. I dommen uttalte Høyesterett blant annet:

Ved den skatterettslige bedømmelse av dette forhold legger jeg til grunn at utbetalinger til styret eller daglig leder i et aksjeselskap, må anses som skattepliktig inntekt vunnet ved arbeid etter skatteloven § 42 første ledd, eller som skattepliktige ytelser utenom ordinært utbytte etter dagjeldende aksjeskattelov § 3 og någjeldende selskapsskattelov § 3-2. Utgangspunktet er situasjonen da den påberopte muntlige avtale om uttak over mellomregningskontoen ble inngått og ordningen iverksatt, jf Rt-1994-326 på side 330. Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.

Ut fra dommen er det klart at skriftlig dokumentasjon for et låneforhold er særlig viktig der aksjonæren som mottar midler fra selskapet er enestyre og daglig leder, og medaksjonæren er nærstående, slik som i vår sak. Det er også klart at skriftlig dokumentasjon normalt må foreligge før ligningsmyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket.

I vår sak er det på det rene at det foreligger en skriftlig låneavtale. Her er det avtalt både hvem som er forpliktet, lånebeløpets størrelse, rentebetingelser og tilbakebetalingsbetingelser. Imidlertid ble låneavtalen nedfelt først 9. februar 2010. Dette var etter Arbeidsgiverkontrollen Øvre Romerikes varsel om bokettersyn 2. november 2009 og bokettersynsrapporten 16. desember 2009. Ankepartene har vist til at Arbeidsgiverkontrollen Øvre Romerike er en interkommunal skatteoppkrever, og anført at det først er ved skattekontorets varsel om endringssak 15. november 2011 at ligningsmyndighetene reiste «spørsmål om grunnlaget for uttaket», jf. Vrybloed-dommen.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Riktignok har ankepartene rett i at skatteoppkreveren, som reguleres i skattebetalingsloven § 2-1, ikke formelt er en del av ligningsmyndighetene, som reguleres i ligningsloven kapittel 2. Skatteoppkreveren krever inn skatt som er ilignet av ligningsmyndighetene. Imidlertid utøver skatteoppkreveren - særlig gjennom arbeidsgiverkontrollen, jf. skattebetalingsloven § 5-13 - en viktig kontrollfunksjon med hensyn til om riktig lønn er innberettet, og dermed om riktig skatt er ilignet. Etter lagmannsrettens syn må uttalelsen i Vrybloed-dommen om at det normalt må foreligge skriftlig dokumentasjon om et låneforhold før «likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket», derfor forstås

slik at også skatteoppkreverens undersøkelser i vårt tilfelle omfattes. Formålet om å unngå etterfølgende tilpasninger gjør seg gjeldende i like sterk grad der det er skatteoppkreveren som utfører kontrolltiltak. Lagmannsretten finner derfor at låneavtalen av 9. februar 2010, som ble nedtegnet etter at skatteoppkreveren hadde reist spørsmål om uttaket kunne regnes som et lån, i utgangspunktet ikke kan tillegges vekt.

Ankepartene har imidlertid anført at det var først gjennom arbeidsgiverkontrollens bokettersyn at de ble klar over hvordan mellomregningskontoen var blitt ført, og at saldoen i favør av selskapet per utgangen av 2008 skyldes rot fra tidligere regnskapsfører Vismas side. Lagmannsretten bemerker imidlertid at overfor ligningsmyndighetene er det full identifikasjon mellom X og selskapets kontraktsmedhjelper Visma. Dersom det skulle være begått feil av regnskapsfører, vil ikke feilen fritta X og A for ansvar.

Under enhver omstendighet er det dokumentert at mellomregningskontoen eksisterte også i 2007, og kontoen synes å være ført på samme måte i 2007 som i 2008. Xs regnskapsmedarbeider B forklarte at konflikten med Visma angående mellomregningskontoen først startet i mars/april 2008, da en ny medarbeider i Visma tok over Xs regnskap. Videre er saldoen på mellomregningskontoen per 31. desember 2008 omtalt i selskapets årsregnskap for 2008 som ulovlig lån til daglig leder. Årsregnskapet ble vedtatt av generalforsamlingen 5. november 2009. Bokettersynet ble imidlertid ikke gjennomført før 25. november 2009. Lagmannsretten er derfor kommet til at det må legges til grunn at A kjente til mellomregningskontoen før bokettersynet var gjennomført.

Det følger av Vrybloed-dommen, og lagt til grunn i øvrig retts- og ligningspraksis, at selv om det ikke er framlagt noen skriftlig låneavtale som skriver seg fra før ligningsmyndighetene eller skatteoppkreveren har reist spørsmål om grunnlaget for uttaket, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at man likevel står overfor et reelt låneforhold.

Som nevnt ble mellomværendet behandlet som lån i Xs årsregnskap for 2008. Isolert sett taler dette for at det var et reelt lån. I næringsoppgaven er det imidlertid krysset av for nei på spørsmålet om X i 2008 har ytt lån til aksjonær, noe som taler mot at det var et reelt låneforhold. For As vedkommende ble mellomværendet heller ikke oppført som gjeld i hans selvangivelser for 2008 og 2009. Retten bemerker at selvangivelsen for 2009 ble levert inn etter at den skriftlige låneavtalen ble nedtegnet 9. februar 2010. At forholdet ikke ble nevnt i As selvangivelse for 2009, taler etter lagmannsrettens syn med styrke mot at det var tale om et reelt lån. A har anført at årsaken til at beløpet ikke ble nevnt i selvangivelsen for 2009, var at han ikke visste størrelsen på mellomværendet. Selv om det skulle ha vært usikkerhet med hensyn til beløpets størrelse, finner lagmannsretten det uansett påfallende at gjelden overhodet ikke er nevnt i selvangivelsen, dersom låneavtalen var reell.

Ankepartene har særlig vist til Borgarting lagmannsretts dom i RG-2009-1248 (Hjeltnes). I denne dommen kom retten til at det forelå et reelt lån, til tross for at det var mangelfull skriftlig dokumentasjon for låneavtalen. I dommen uttales det at saken på vesentlige måter skilte seg fra Vrybloed-saken. Ankepartene har vist til at den skriftlige låneavtalen i vår sak er mer utfyllende, og sikkerheten som ble stilt er bedre, enn i Hjeltnes-saken. Ankepartene har også pekt på at A - slik som Hjeltnes - mottok regelmessig lønn fra selskapet. Lagmannsretten kan se at det er visse likhetspunkter mellom vår sak og Hjeltnes-saken. Imidlertid er det etter lagmannsrettens syn

klare ulikheter på vesentlige punkter. For det første ble låneavtalen i Hjeltnes-saken nedtegnet to år før ligningsmyndighetene varslet om bokettersyn. I Hjeltnes-saken hadde skattyter - i motsetning til i vår sak - også opplyst om lånet i sine selvangivelser før det ble iverksatt kontrolltiltak. Videre synes det i Hjeltnes-saken å ha blitt lagt avgjørende vekt på at det var sannsynlig at også en ikke-nærstående medaksjonær forutsatte at det forelå en reell tilbakebetalingsplikt. I vår sak er A og hans ektefelle de eneste aksjonærene i selskapet. Lagmannsretten peker her på hva som ble sagt i Vrybloed-dommen om at den skriftlige dokumentasjonen er særlig viktig der aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Alt i alt synes vår sak etter lagmannsrettens oppfatning å ligge nærmere Vrybloed-saken enn Hjeltnes-saken.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å ta endelig stilling til om de uttatte midlene ble tilbakebetalt av A i 2011. En eventuell tilbakebetaling etter at kontrolltiltak var iverksatt, kan uansett ikke få nevneverdig betydning. En annen løsning ville - på samme måte som ved skriftlig nedtegning av låneavtaler etter at ligningsmyndighetene eller skatteoppkreveren har iverksatt kontrolltiltak - kunne medføre fare for tilpasninger til regelverket.

Lagmannsretten er heller ikke enig i ankepartenes anførsel om at det ville vært billigere for A å betale skatt på beløpet som lønn, enn å betale det tilbake. For det første forklarte A selv at tilbakebetalingen var som å ta penger fra én lomme til en annen. Som påpekt av staten, risikerte A heller ingenting ved en slik tilbakebetaling. Dersom beløpet ble omklassifisert fra lån til lønn eller utbytte, og dermed beskattet, ville han kunne ta pengene ut igjen av selskapet uten skattlegging etter skatteloven § 10-11 andre ledd.

Retten legger til grunn at A hadde økonomisk mulighet til å tilbakebetale mellomværendet. Han har dokumentert å få lønn på over 450 000 kroner gjennom selskapet Y i Polen, og det anses sannsynliggjort at han kunne inngått en låneavtale på markedsmessige vilkår. Dette momentet trekker i følge rettspraksis i retning av at det dreide seg om et reelt låneforhold. Dette forholdet kan imidlertid ikke alene få avgjørende betydning.

For fullstendighetens skyld nevner lagmannsretten at ankepartene ikke kan høres med at dersom X hadde gått konkurs etter at låneavtalen var opprettet, ville A ha måttet betale tilbake beløpet til boet, og at dette taler for at det er en reell tilbakebetalingsplikt. Selv om det er nærliggende at boet i tilfelle av konkurs ville ha krevd beløpet tilbakebetalt, er det ikke gitt at boet ville ha fått medhold i dette i en rettstvist.

Etter dette konkluderer lagmannsretten - i likhet med tingretten - med at Skatteklagenemnda i sine vedtak korrekt har lagt til grunn at beløpet på mellomregningskontoen per 31. desember 2008 ikke skal anses å være et lån fra X til A.

Lagmannsretten går så over til spørsmålet om mellomværendet skal klassifiseres som lønn («fordel vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1) eller utbytte («vederlagsfri utdeling», jf. skatteloven § 10-11).

Ved skattereformen i 2006 ble beskatningen av lønn og utbytte utjevnet. Som en følge av dette har skatteetaten lagt til grunn at ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som

utbytte, se Lignings-ABC 2012/13 side 819. Det heter videre at det er en forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Framsettes det ikke krav om klassifisering, må det vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen.

I vår sak har Skatteklagenemnda i sine vedtak ikke uttrykkelig vurdert om beløpet skal klassifiseres som lønn eller utbytte. Nemnda viser imidlertid til skattekontorets vedtak, der temaet tas opp. Her heter det at A og X ikke har tatt stilling til valget mellom lønn og utbytte. Skattekontoret har på bakgrunn av at X har innberettet 212 957 kroner i lønn for A i 2008 ansett dette å være en lav lønn som ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen, og har på bakgrunn av dette valgt å omklassifisere til lønn.

Lagmannsretten er imidlertid kommet til at beløpet skulle vært omklassifisert til utbytte. Riktignok taler de mange enkeltuttakene for at det er tale om lønn og ikke utbytte. Etter lagmannsrettens syn er det likevel mest sannsynlig aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen, idet As innberettede lønn etter omstendighetene ikke kan anses å være spesielt lav. For det første er A ansatt i 50 % stilling som daglig leder i X. Skattekontoret synes ikke å ha tatt hensyn til at A arbeider i halv stilling. I arbeidsavtale av 2. januar 2007 er lønnen fastsatt til 20 000 kroner per måned. I full stilling ville dette tilsvart 480 000 kroner. Riktignok kan dette synes noe lavt, tatt i betraktning at selskapet hadde over 50 ansatte og over 20 millioner kroner i omsetning i 2008. Imidlertid hadde A i 2008 i tillegg over 450 000 kroner i inntekt gjennom selskapet Y og sitt enkeltpersonforetak i Polen. For lagmannsretten er det dokumentert at A gjennom enkeltpersonforetaket har fakturert X for nokså store summer som vederlag for konsulenttjenester. Lagmannsretten legger derfor til grunn at en ikke ubetydelig del av As lønn fra Polen i realiteten stammer fra X. Slik lagmannsretten ser det, mottok derfor A i 2008 totalt sett vederlag fra X som står i forhold til hans arbeidsinnsats i selskapet. Dersom beløpet skal regnes som lønn, ville dette medføre at As lønn fra X ville være på 1,8 millioner kroner. En slik lønn for en halv stilling framstår som et uforholdsmessig lønnsnivå, gitt selskapets virksomhet og økonomiske stilling. På denne bakgrunnen finner lagmannsretten det mer nærliggende at beløpet på mellomregningskontoen ved utgangen av 2008 skal regnes som utbytte.

Ved denne vurderingen har lagmannsretten ikke lagt vekt på at X og A selv ønsker en slik klassifisering. Lagmannsretten er enig med staten i at dette valget ikke kan påberopes under domstolsprøvingen, dersom det ikke er påberopt under den ligningsmessige prøvingen av saken. Dette betyr imidlertid ikke at A og X under domstolens behandling er avskåret fra å anføre at riktig klassifisering er utbytte, slik tingretten synes å ha lagt til grunn. Skattyter kan under domstolsbehandlingen fritt påberope seg andre rettslige anførsler enn dem som er blitt påberopt for ligningsmyndighetene, se for eksempel Rt-2014-760.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at beløpet skulle vært omklassifisert til utbytte, og at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves for både X og A. For Xs vedkommende betyr dette at grunnlaget for økt arbeidsgiveravgift, og dermed også spørsmålet om tilleggsavgift, bortfaller. Når det gjelder A, må det ved den nye ligningen legges til grunn at beløpet regnes som utbytte, med de skattemessige konsekvensene dette har.

Lagmannsretten går så over til vurderingen av den avledede anken. Siden lagmannsretten er kommet til at beløpet på mellomregningskontoen skal regnes som utbytte, er det altså bare aktuelt å vurdere spørsmålet om skjerpet tilleggsskatt for A.

Hjemmelen for skjerpet tilleggsskatt er ligningsloven § 10-5. Etter endring ved lov 19. juni 2009 nr. 49 lyder bestemmelsen slik:

Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsopp-gave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt.

Lovendringen trådte i kraft 1. januar 2010, og ble gitt virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009, men ikke saker der opplysningssvikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggsskatt hadde blitt høyere etter de nye reglene, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 74 første spalte. Lagmannsretten forstår partene slik at det er enighet om at det er den nye bestemmelsen som kommer til anvendelse i vår sak, og lagmannsretten er enig i dette.

For ordens skyld nevner lagmannsretten at det er en forutsetning for å ilegge skjerpet tilleggsskatt at skattyter også ilegges ordinær tilleggsskatt. I vår sak er det som nevnt enighet om at vilkårene for ordinær tilleggsskatt er til stede.

De objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt tilsvarer vilkårene for å ilegge ordinær tilleggsskatt. Det vil si at skjerpet tilleggsskatt kan ilegges når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsopp-gave, når dette har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Skjerpet tilleggsskatt krever imidlertid at skattyter har utvist subjektiv skyld. Skyldkravet er at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må ha vært gitt forsettlig eller grovt uaktsomt, mens det er tilstrekkelig at skattyteren har utvist simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Ved bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 61-62.

Beviskravet for skjerpet tilleggsskatt tilsvarer det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Dette gjelder både de objektive vilkårene og skyldvilkåret. Det er ikke tilstrekkelig å bygge på vurderingen om at de objektive vilkårene for ordinær tilleggsskatt er oppfylt. De objektive vilkårene må vurderes på nytt, og spørsmålet er da om det er bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 62.

Det er på det rene at A ikke opplyste om mellomværende mellom ham og X i selvangivelsen for 2008 og 2009, og at dette fikk skattemessige konsekvenser for ham. De objektive vilkårene er derfor oppfylt.

I motsetning til tingretten finner lagmannsretten det også bevist utover enhver rimelig tvil at A har utvist nødvendig subjektiv skyld. Som nevnt følger det av lovens forarbeider at det ved bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld også må ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet. A har drevet næringsvirksomhet siden 1990-tallet i Polen, og i Norge siden 2005. Han har en MBA og har gjennomført et doktorgradsseminar i økonomi og organisasjonsstyring. Dette skjerper aktsomhetsnormen for As vedkommende. Lagmannsretten har ovenfor kommet til at det må legges til grunn at A kjente til mellomregningskontoen før bokettersynet var gjennomført. Det vises til begrunnelsen som er gitt for dette under spørsmålet om det forelå et reelt lån. Etter lagmannsrettens syn må det derfor også legges til grunn at A var klar over mellomregningskontoen og saldoen per 31. desember 2008 da han leverte inn selvangivelsen for 2008. I alle fall må det karakteriseres som grovt uaktsomt dersom han ikke var kjent med opplysningene. En eventuell tvil om beløpets størrelse fritar uansett ikke for opplysningsplikt om at det foreligger et mellomværende. Endelig burde A med sin bakgrunn i det minste ha forstått at opplysningssvikten kunne medføre skattemessige fordeler for ham.

Lagmannsretten forstår A slik at han ikke angriper satsen for skjerpet tilleggsskatt (30 %) som Skatteklagenemnda anvendte. Uansett kan domstolene i liten grad overprøve dette skjønnet, se Rt-1998-383 (Vrybloed) (på side 396) og Borgarting lagmannsretts dom 20. juni 2013.

Etter dette konkluderer lagmannsretten med at statens avledede anke fører fram for så vidt gjelder A, og at det ikke hefter ugyldighet ved Skatteklagenemndas vedtak om å ilegge A skjerpet tilleggsskatt. Imidlertid vil beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten antakelig bli noe endret, siden det ved ny ligning skal legges til grunn at beløpet på mellomregningskontoen ved utgangen av 2008 skal regnes som utbytte istedenfor lønn.

Sakskostnader

Etter tvisteloven § 20-2 første og andre ledd skal en part som har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige regnes for å ha vunnet saken, og ha full erstatning for sine sakskostnader.

Det følger av tvisteloven § 20-2 andre ledd siste punktum at dersom saken gjelder flere krav mellom de samme partene, er det samlede utfallet avgjørende. Dersom det er anket fra begge sider, skal vurderingen av om saken er vunnet foretas samlet, se Schei m.fl., Tvisteloven, 2. utg. (2013), side 700.

Spørsmålet om saken er vunnet fullt ut eller i det vesentlige, må først og fremst avgjøres ut fra hvor stor del av kravet eller kravene saken gjelder, som parten har fått medhold i. En part regnes for å ha fått medhold i det vesentlige der motparten taper saken praktisk talt fullt ut, men får medhold på et mindre punkt.

Hvis en part har nedlagt en prinsipal og en subsidiær påstand, og påstandene ikke er alternative, er saken ikke vunnet fullt ut dersom kun den subsidiære påstanden er tatt til følge, selv om resultatet er like godt som etter den prinsipale påstanden. Om parten har vunnet saken, beror på om forskjellen mellom påstandene er så liten at vedkommende kan sies å ha fått medhold i det vesentlige, se Schei m.fl., op. cit., side 700-701 med henvisninger til rettspraksis.

X har fått medhold fullt ut, idet hovedanken har ført fram for selskapets vedkommende. Siden lagmannsretten i hovedanken har kommet til at det ikke var riktig å øke beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift, måtte følgelig den avledede anken - som gjelder skjerpert tilleggsavgift - forkastes overfor X. Xs påstand om å bli tilkjent sakskostnader for lagmannsretten må tas til følge, idet ingen av unntakene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Når det gjelder A, har han i hovedanken fått medhold i sin subsidiære påstand om at uttaket fra selskapet skal klassifiseres som utbytte og ikke som lønn. Etter lagmannsrettens vurdering er forskjellen mellom den prinsipale og den subsidiære påstanden ikke så liten at A kan sies å ha fått medhold i det vesentlige. Dette er uansett klart når det i tillegg må tas i betraktning at staten har fått medhold i sin avledede anke overfor A.

Lagmannsretten kan heller ikke se at det er grunnlag for å tilkjenne hverken staten eller A erstatning for sakskostnader i medhold av tvisteloven § 20-3. Begge parter må derfor bære egne kostnader i saken.

Når det gjelder sakskostnadene for tingretten, skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Siden sakens ramme er identisk for lagmannsretten som for tingretten, må resultatet derfor bli at også for tingretten skal X erstattes sine sakskostnader, mens det ikke tilkjennes sakskostnader i saken mellom staten og A.

Advokat Kilstad har framlagt en kostnadsoppgave hvor det på vegne av X for tingretten er krevd 132 000 kroner, som i sin helhet utgjør salær. I tillegg kommer halvparten av rettsgebyret på 6 880 kroner, 3 440 kroner. For lagmannsretten er det krevd 90 200 kroner i forbindelse med hovedanken, og 5 500 kroner i forbindelse med den avledede anken. Begge beløp utgjør i sin helhet salær. I tillegg kommer halvparten av rettsgebyret for hovedanken på 23 220 kroner, 11 610 kroner. Kravet tas til følge.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

I sak mellom X Kontraktor AS og staten v/Skatt øst

- 1. I hovedanken: Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 overfor X Kontraktor AS oppheves.*
- 2. I avledet anke: Anken forkastes.*
- 3. I sakskostnader for ting- og lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst til X Kontraktor AS 242 750 - tohundreogførtitotusen syvhundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.*

I sak mellom A og staten v/Skatt øst

- 1. I hovedanken: Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 overfor A oppheves så langt*

det er lagt til grunn at mellomregningskontoen er omklassifisert til lønn for A. Ved ny ligning legges til grunn at mellomregningskontoen omklassifiseres som utbytte for A. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.

2. I avledet anke: Staten v/Skatt øst frifinnes.

3. Sakskostnader for ting- og lagmannsretten tilkjennes ikke.

SKN 14-140 Avskjæring av fremførbart underskudd mv.

Lovstoff: Skatteloven § 14-90

Borgarting lagmannsrett: Dom av 15. desember 2014, sak nr.: LB-2014-16409

Dommere: Lagmann Ellen Mo, lagdommer Kristel Heyerdahl, ekstraordinær lagdommer Arild Kjerschow. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-13074 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-16409 (14-016409ASD-BORG/01). **Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.**

Parter: Visma Academy AS (advokat Christian Fredrik Magnus) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

Sammendrag: Et selskap i et konsern kjøpte aksjene i et selskap som drev med kursvirksomhet. Selskapet som ble kjøpt opp hadde et betydelig underskudd til fremføring, samt en tom positiv saldo etter nedskrivning av ervervet goodwill. Skatteklagenemnda nektet kjøper å fremføre skatteposisjonene, jf. skatteloven § 14-90. Lagmannsretten fant at utnyttelse av skatteposisjonene var den overveiende motivasjonsfaktoren for transaksjonen, og opprettholdt ligningen. Lagmannsretten uttalte om § 14-90 at den «legger til grunn at «overveiende motiv» innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen.» Det gjaldt altså ikke et krav til kvalifisert overvekt av skattemessige motiver. Selskapet anførte for øvrig subsidiært at ervervet goodwill var en skatteposisjon som fremdeles hadde tilknytning til en eiendel, slik at § 14-90 uansett ikke kom til anvendelse for denne delen av disposisjonen. Etter bestemmelsen er det et vilkår for avskjæring av skatteposisjonen at den ikke har tilknytning til eiendel. Lagmannsretten la imidlertid til grunn at når regnskapsmessig goodwill var nedskrevet til null, innebar dette at eiendelen var tapt. Tilleggsskatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om endring av ligningen av Visma Ajourit AS for inntektsårene 2004 til 2008 samt gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt. Saken reiser spørsmål om bortfall av framførbart underskudd og positiv saldo knyttet til saldogruppe b, ervervet forretningsverdi (goodwill), etter skatteloven § 14-90.

Visma Ajourit AS het Ajourit AS før aksjene i selskapet ble kjøpt av Visma ASA og skiftet senere navn til Visma Academy AS.

Framstilling av saken

I Oslo tingretts dom av 20. november 2013 er det gitt en bred redegjørelse for saksforholdet. Nedenfor gjengis enkelte hovedpunkter.

Ajourit AS ble stiftet i november 2000 ved at kurs- og undervisningsvirksomheten i Merkantildata ble overført som tingsinnskudd. I selskapets åpningsbalanse ble ervervet forretningsverdi ved innskuddet verdsatt til 120 millioner kroner. I 2001 og 2002 ble ytterligere virksomheter overført til selskapet som ved det ble tilført ytterligere goodwill. Ervervet goodwill ble avskrevet skattemessig med 20 prosent hvert år i medhold av skatteloven § 14-43 første ledd bokstav b.

I årsregnskapet for Ajourit AS for 2000 ble ervervet goodwill nedskrevet regnskapsmessig med 100 millioner kroner, mens resterende goodwill i balansen ble utgiftsført i 2001 og 2002. I 2002 og 2003 er det ikke balanseført goodwill, og det er heller ikke opplyst om goodwillverdier i noter til regnskapet.

Ajourit AS gikk med store underskudd hvert år. I 2003 var aksjekapitalen tapt, og Ementor ASA, nå Atea ASA, kjøpt inn ny aksjekapital og ble eneeier i selskapet. Ajourit AS reduserte antallet ansatte gradvis fra 216 personer i 2001 til 53 årsverk i august 2004.

Per 1. januar 2004 hadde Ajourit AS et skattemessig framførbart underskudd på 257 millioner kroner og positiv saldo på 126 millioner kroner fra ervervet goodwill, til sammen 393 millioner kroner.

Høsten 2004 kjøpte Visma Software AS, som er et selskap i Visma-konsernet, i det følgende også omtalt som Visma, aksjene i Ajourit AS. Det er forklart for lagmannsretten at kjøpet kom i stand etter initiativ fra Ementor ASA idet det var kjent at Visma hadde behov for å utvikle sin kursvirksomhet. I forbindelse med salgsprosessen hadde Ementor ASA i september 2004 utarbeidet en presentasjon av Ajourit AS. På oppdrag fra Visma ASA gjennomførte Ernst & Young en due dilligence av Ajourit AS, og utarbeidet et utkast til rapport datert 13. oktober 2004. Endelig rapport ble ikke utarbeidet. Visma ASA var for øvrig bistått av advokat Einar Caspersen i Advokatfirmaet Schjødt i forbindelse med forhandlingene, og etter utveksling av flere kontraktutkast ble aksjekjøpsavtale inngått 18. oktober 2004. Kjøpesummen var 36 millioner kroner. Lagmannsretten kommer tilbake til enkelte punkter i disse dokumentene nedenfor under sin vurdering av saken.

Den nye avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 ble vedtatt ved endringslov 10. desember 2004 nr. 77, med virkning fra 6. oktober 2004, som var datoen for lovforslaget i Ot.prp.nr.1 (2004-2005).

Den 3. februar 2005 la Ernst & Young fram et notat med overskriften «Ajourit AS - Balanseføring av fremførbart underskudd. Det fremgår av notatet at Ernst & Young var anmodet om å vurdere risikoen for at retten til å utnytte skatteposisjonene i selskapet kunne bli avskåret etter skatteloven § 14-90. Ernst & Young konkluderte med at «det er mer enn 50 % sannsynlig at Visma-konsernet kan utnytte skatteposisjonene i Ajourit AS, og at verdien av skatteposisjonene kan føres som en eiendel i balansen». Til grunn for Ernst & Youngs vurdering lå blant annet en prognose for årene 2004 til 2013 over inntekter, utgifter og driftsresultat som var utarbeidet av finansdirektør Tore Bjerkan i Visma-konsernet kort tid etter aksjekjøpet. Prognosen var svært optimistisk og la opp til stor økning i omsetning og driftsresultat.

I årsregnskapet for Ajourit AS for 2004 ble utsatte skattefordeler balanseført fullt ut med 112 278 100 kroner per 31. desember 2004 mot 12 600 000 kroner per 31. desember 2003. I tilhørende note var det opplyst at skattemessig framførbart underskudd var 12 600 000 per 31. desember 2003. Videre fremgikk det av balansen at selskapet i 2004 hadde mottatt 20 millioner kroner i konsernbidrag fra Visma ASA. I vedlegget «Avstemming av egenkapital m.v. for 2004» til selvangivelsen for 2004 var ikke spørsmålet i kolonne 202 «Antall aksjer som er omsatt etter aksjeboken/aksjeeierregisteret» besvart.

I årene 2004 til 2008 mottok Ajourit AS årlige konsernbidrag med til sammen 393 millioner kroner. De utsatte skattefordelene i selskapet var med det utnyttet fullt ut.

Den faktiske utviklingen i Ajourit AS i årene fra 2004 til 2010 ble svak. Omsetningen gikk ned fra 46 millioner kroner i 2004 til 36,6 millioner kroner i 2010, og selskapet gikk med underskudd hvert år. Antallet ansatte ble ytterligere redusert. Kursvirksomheten er imidlertid utviklet og videreført. Det er fortsatt virksomhet i selskapet.

Skatt øst skrev til Visma Software AS den 20. februar 2009 og ba om tilleggsopplysninger vedrørende erverv av aksjene i flere selskaper, herunder Ajourit AS. Den 16. juli 2009 ble det gitt varsel om endring av ligningen for Visma Ajourit AS for inntektsårene 2004 til 2007, med virkning også for den ikke ferdigstilte ligningen for 2008. Vedtak om endring av ligningen for inntektsårene 2004 til 2008 ble truffet 12. april 2010. Skatteklagenemnda opprettholdt avgjørelsen i vedtak av 20. september 2012. Lagmannsretten kommer tilbake til noe av korrespondansen mellom partene under ligningsbehandlingen nedenfor under rettens vurdering.

Visma Academy AS og Visma AS gikk til søksmål mot staten v/ Skatt øst for Oslo tingrett med påstand om at Skatteklagenemnda sitt vedtak av 20. september 2012 skal kjennes ugyldig. Subsidiært ble det lagt ned påstand om at konsernbidraget Visma Academy AS hadde fått av Visma AS, skal kunne tilbakeføres med skattemessig virkning, og at Visma AS skal kunne redistribuere det.

Ved tilsvar av 13. februar 2013 la staten v/ Skatt øst ned påstand om frifinnelse for påstanden om ugyldighet og avvisning av den subsidiære påstanden.

Ved kjennelse av 28. mai 2013 avviste tingretten søksmålet fra Visma AS og den subsidiære påstanden.

Oslo tingrett avsa 20. november 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst blir frifunne.
2. Visma Academy AS skal betale staten v/Skatt øst 661.500,- - sekshundreogsekstieintusenfemhundre 00/100 - kroner i sakskostnader innan 2 - to - veker frå forkynninga av dommen her.

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

Visma Academy AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 11. til 14. november 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Visma Academy AS var bistått av advokat

Christian Fredrik Magnus og rettslig medhjelper, advokat Kaare Andreas Shetelig. For selskapet møtte konserndirektør Øystein Moan og avga forklaring. Finansdirektør Tore Bjerkan avga vitneforklaring, og ble gitt tillatelse til å være til stede under hele ankeforhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6 andre ledd. Staten var representert ved sin prosessfullmektig, advokat Eirik Jensen. I tillegg var seniorskattejurist Grethe Dybsjord og seniorrådgiver Kjell Terje Martinsen til stede under ankeforhandlingen uten å avgi forklaringer. Foruten Bjerkan ble det avhørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboka.

Partenes påstandsgrunnlag

Visma Academy AS har i hovedtrekk anført:

Til tingrettens lovanvendelse anfører Visma Academy AS at det er skattyters subjektive motiv som er bevistemaet. Objektive forhold vil imidlertid være egnet til å belyse hva som har vært skattyters motiv. Det er dette som menes med en objektivisert bevisvurdering. Tingrettens uttalelser om at skattyters subjektive vektlegging før handelen er ett moment av mange, tyder på at tingretten har lagt en gal fortolkning av skatteloven § 14-90 til grunn.

Det skal foretas en konkret vurdering av hva som var det overveiende motivet. Bestemmelsen gir ikke anvisning på en matematisk øvelse hvor verdien av skatteposisjonen måles mot verdien av det overførte selskapets virksomhet og anleggsmidler. En slik regel ble vurdert, men forkastet av lovgiver.

Terskelen for bruk av bestemmelsen kan heller ikke fastsettes matematisk til det som er mer enn 50 prosent sannsynlig. Overveiende kan fortolkes som hovedsakelig. Det fremgår av forarbeidene at terskelen for bruk av bestemmelsen bør være noe lavere enn den ulovfestede gjennomskæringsregelen, men det dreier seg om en gradforskjell, heller enn en vesensforskjell.

Det må innfortolkes en lojalitetsstandard i § 14-90 på samme måte som ved den ulovfestede gjennomskæringsregelen som består av et grunnvilkår og en totalvurdering, jf. uttalelser i Prop. 78 L (2010-2011).

I forarbeidene til bestemmelsen framgår det klart at videreføring av aktivitet normalt medfører at transaksjonen går klar av avskjæringsbestemmelsen. Bruk av bestemmelsen skal ikke hindre at næringsvirksomhet organiseres på hensiktsmessig måte.

Tingretten har feilbedømt Vismas motiv for kjøpet av Ajourit AS. Hovedbegrunnelsen var rent forretningsmessig.

Visma trengte en solid kurs- og undervisningsenhet som konsernet manglet. Ajourit AS var markedslederen og hadde kompetente ansatte og en betydelig omsetning. Ajourit AS kompletterte Vismas tjenestetilbud, ville skape synergier med konsernets øvrige selskaper og passet generelt godt inn i konsernets vekststrategi. Visma-konsernet har vokst kraftig siden 2000 gjennom oppkjøp av mer enn 100 selskaper, som man har restrukturert og gjort lønnsomme. Ved oppkjøpet hadde Visma forventninger til at man ville klare å snu driften også i Ajourit AS. I ettertid har man så langt ikke lyktes med dette, men det er motivene ved kjøpet i 2004 som er

avgjørende. Skattemyndighetene skal ikke sensurere forretningsmessige beslutninger i ettertid. Visma valgte å kjøpe opp en igangværende virksomhet istedenfor å bygge opp en egen kursavdeling ved organisk drift fordi det er vanskelig å oppnå en stor nok omsetning til å sikre lønnsom drift gjennom organisk utvikling.

Visma kjente skatteposisjonene i Ajourit AS, men disse var ikke motiverende for oppkjøpet. Bedriftsøkonomisk ville det være ufornuftig å kjøpe Ajourit AS for å få skatteposisjonene dersom selskapet skulle fortsette å gå med underskudd. Visma kjøpte aksjene i Ajourit AS fordi man mente at det fantes systemverdier i selskapet som skapte omsetning som man kunne utvikle til lønnsom drift. Ervervet ville blitt gjennomført også uten skatteposisjonene. Ved vurderingen av skatteposisjonenes relative verdi må disse uansett fastsettes til nåtidsverdien ved oppkjøpet. Det må ved verdsettelsen også tas hensyn til risikoen for at skatteposisjonene ville bli avskåret.

Vismakonsernet hadde skatteposisjoner i andre selskaper og kunne gi konsernbidrag til disse. Visma trengte derfor ikke de utsatte skattefordelene i Ajourit AS for å redusere skatten i lønnsomme selskaper. Kjøpsprosessen begynte også i september 2004, og innføringen av skatteloven § 14-90, med virkning fra den 6. oktober 2004 førte ikke til noen revurdering, nettopp fordi Visma ikke var spesielt opptatt av skatteposisjonen. Først ved regnskapsavleggelsen for 2004 ble det vurdert om transaksjonen kunne rammes av § 14-90.

Subsidiært anføres det at saldo på saldogruppe b - ervervet goodwill - ikke kan bortfalle fordi skatteposisjonen fremdeles har tilknytning til eiendel, nemlig forretningsverdien som er et driftsmiddel, jf. skatteloven § 14-43. Saldo for goodwill kan ikke anses som en «tom positiv saldo» alene fordi den var nedskrevet til null i regnskapet til Ajourit AS i 2003. For å føre noe ut av saldo kreves det at eiendelen er realisert, jf. skatteloven § 9-2. Eiendomsretten til ervervet goodwill er ikke opphørt - tapt - selv om den regnskapsmessig er nedskrevet til null. Nedskrivningsreglene i regnskapsloven bygger på forsiktighetsprinsippet. Skattereglene bygger på andre hensyn.

Det var fortsatt virksomhet i selskapet etter at ervervet goodwill var nedskrevet til null. Systemverdiene fantes. Det er ingen holdepunkter for at ervervet goodwill som oppsto ved stiftelsen av selskapet i 2000 var tapt. Vismas oppkjøp i 2004 viser at det fortsatt var goodwillverdier i Ajourit AS.

Den delen av vedtaket som gjelder nedsettelse av ervervet goodwill, er derfor uansett ugyldig.

Subsidiært gjøres det videre gjeldende at fristen for å endre ligningen er oversittet. Visma Ajourit AS har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det var gitt tilstrekkelig opplysninger i selvangivelsen til at skattekontoret kunne ta opp spørsmålet. Det er derfor toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 (a) som kommer til anvendelse.

Det bestrides at det er grunnlag for å ilegge tilleggsatt. Visma Ajourit AS har ikke gitt ufullstendige opplysninger. Den manglende opplysningen om aksjeovergang i skjema for avstemming av egenkapital ble rettet ved innmeldingen til Aksjonærregisteret. Det gir liten mening å kreve et tekstvedlegg om at motivasjonen var forretningsmessig begrunnet når skattemyndighetene uansett mener at motivasjonen var en annen. Transaksjonen var for øvrig kjent gjennom pressen i oktober 2004.

Ved tilleggsskatt er beviskravet «klart sannsynlig». Det må derfor være klart sannsynlig at Vismas oppkjøp var overveiende skattemotivert.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for Visma Adacemy AS for inntektsårene 2004 til 2008, slik den er fastsatt i Skatteklagenemndas vedtak av 20. september 2012, oppheves som ugyldig.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 20. september 2012 om ilagt tilleggsskatt for inntektsårene 2004 til 2008 kjennes ugyldig.
3. Staten v/ Skatt Øst pålegges å erstatte Visma Academy AS' sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Staten ved Skatt øst har i hovedtrekk anført:

Staten er enig med Visma Academy AS i at det er skattyters subjektive motiv som skal fastlegges, men at dette må skje ved en objektivisert vurdering slik forarbeidene gir anvisning på. I prinsippet vil virkningene av en transaksjon være irrelevante, men virkningene får likevel betydning fordi de må antas å ha vært forventede, og at de bidrar til en objektivisert vurdering.

Staten anfører ikke at det skal foretas en rent matematisk vurdering. Lovgiver har uttrykkelig tatt avstand fra dette, men man må likevel gjennom konkret vurdering forsøke å komme framtil de ulike motivenes relative styrke.

Skatteloven § 14-90 bygger på et overvektsprisnipp, ikke et betingselsesprisnipp. Det er ikke avgjørende om Visma ville kjøpt Ajourit AS uten skatteposisjonene. «Overveiende motivert» innebærer at dersom motivet om å utnytte den generelle skatteposisjonen har hatt større vekt enn øvrige motiver for transaksjonen vil dette vilkåret for avskjæring være oppfylt. Bestemmelsen skal ikke forstås slik at det i tillegg til en vurdering av om lovens vilkår er oppfylt, skal foretas en totalvurdering. Uttalelsene i forarbeidene til endringsloven i 2012 må forstås slik at lojalitetsstandarden er innlemmet i bestemmelsen. Dersom en transaksjon er overveiende skattemotivert, så er den illojal. Avveiningen mellom kryssende hensyn er kommet til uttrykk i lovens vilkår.

Staten bestrider ikke at Vismas motiver for å kjøpe aksjene i Ajourit AS var sammensatte. Det forelå også forretningsmessige motiver. Disse må imidlertid veies mot skatteposisjonenes verdi, som nominelt utgjør 110 millioner kroner. Det har ingen betydning for vurderingen om disse neddiskonteres eller ikke. En neddiskontering måtte også gjøres for forventede forretningsmessige verdier, som ville ligge vesentlig lenger fram i tid, og som derfor ville gi utslag i Vismas disfavør. Det bestrides at det skal tas hensyn til risikoen for avskjæring ved verdsettelsen.

Den skattemessige verdien var kjent, målbar og forutsigbar for Visma forut for aksjeervervet. Forventet verdi av skattefordelene var 110 millioner kroner som kunne utnyttes i nær framtid. Dokumentasjonen viser at skatteposisjonene var en del av forhandlingene mellom partene. Rent faktisk utnyttet Visma skatteposisjonene i Ajourit AS fullt ut, og må bedømmes på grunnlag av sine faktiske handlinger, og ikke hypotetiske alternativer knyttet til skatteposisjoner i andre selskaper.

Ved en objektivisert vurdering måtte det foreligge forventede forretningsverdier større enn 110 millioner kroner, det vil si inntekter etter skatt større enn 110 millioner kroner. I tillegg skulle kjøpesummen på 35 millioner kroner inntjenes. Selskapet måtte således generere inntekter på 203 millioner kroner eller mer for at den forretningsmessige verdien skulle være større enn den skattemessige.

Ajourit AS hadde drevet med underskudd i flere år i et fallende marked, antall ansatte var kraftig redusert, og det var usikkerhet om fortsatt drift. I august 2004 var selskapets egenkapital negativ med 14 millioner kroner.

Det er nærmest ingen objektive tidsnære bevis som underbygger at ervervet var forretningsmessig motivert. Forklaringer som gis ti år etter at transaksjonen fant sted og i forbindelse med en tvist har liten bevisverdi. Objektive fakta om verdsettelse av elementer er begrenset til prisen for inkassovirksomheten som ble satt til 1 million kroner og kundebasen til Ementor som ble verdsatt til 5,5 millioner kroner. Det bestrides ikke at Visma hadde forventninger til lønnsom drift og synergier, men det ble ikke foretatt noen analyser i forkant av kjøpet. Visma har heller ikke kunnet fremlegge tidsnær dokumentasjon som viser at man oppnådde kryssalg. De negative driftsresultatene er uansett større enn eventuelle kryssalgsvirkninger. Fraværet av underlagsdokumentasjon underbygger at det ikke var forretningsmessige motiver som var overveiende for aksjekjøpet.

Vismas valg om å kjøpe aksjene i Ajourit AS må vurderes mot selskapets alternativer. Visma kunne bygget opp en egen kursvirksomhet eller kjøpt eiendelene i Ajourit AS. Øystein Moan har forklart at Vismas kursvirksomhet ville «hanglet» videre dersom man ikke hadde fått tilbud om å kjøpe aksjene i Ajourit AS. Valget om å kjøpe aksjene i en underskuddsvirksomhet for 36 millioner kroner viser at det var skatteposisjonene som var det overveiende motivet. Kjøpesummen på 36 millioner kan bare skyldes skatteposisjonene. Det fantes ikke andre verdier i Ajourit AS som kunne underbygge kjøpesummen på 36 millioner kroner.

Det kan ikke endre vurderingen at det fortsatt er virksomhet i selskapet. Tomme selskaper kan nesten aldri gi skattefordeler.

Staten fastholder at Ajourits goodwillsaldo var uten tilknytning til eiendel. Ervervet goodwill er en ren residualverdi, bestemt som differansen mellom anskaffelseskost og identifiserbare eiendeler og gjeld på transaksjonstidspunktet, jf. regnskapsloven § 5-7. Det skattemessige goodwill-begrepet er lik det regnskapsmessige. Når kjøpt goodwill er nedskrevet til null, er den tapt og borte også skattemessig. Skattemessig goodwillsaldo er derfor ikke lenger knyttet til en eiendel, men en tom saldo. Tom positiv saldo forutsetter ikke realisasjon ved goodwill, men det foreligger uansett realisasjon etter skatteloven § 9-2. Eiendomsretten er opphørt, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav f.

Endringsfristen etter ligningsloven § 9-6 er ti år i dette tilfellet. Den manglende opplysningen om at aksjene i selskapet var solgt til Visma i 2004, var utvilsomt en uriktig eller ufullstendig opplysning av betydning for ligningen. Det var heller ikke gitt andre opplysninger som ga ligningsmyndighetene foranledning til å vurdere skatteloven § 14-90. Når et spørsmål er tvilsomt,

skal skattyter opplyse om det. Selskapet skulle lagt ved et vedlegg om motivasjonen for oppkjøpet eller vedlagt Ernst & Youngs notat.

Vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Det er gitt uriktige og ufullstendige opplysninger som har ført til skattemessige fordeler. Beviskravet er oppfylt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at aksjekjøpet var overveiende skattemessig motivert. Opplysningssvikten er ikke unnskyldelig. Melding til aksjonærregisteret innebærer ikke at den uriktige opplysningen er rettet.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsrettens vurdering

Lagmannsretten er kommet til at anken må forkastes.

Skatteloven § 14-90

Skatteloven § 14-90 gjelder bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bestemmelsen kommer blant annet til anvendelse for aksjeselskap som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel, når selskapet får endret eierforhold som følge av at aksjene i selskapet overdras, slik som i den foreliggende saken. Vilkåret for at skatteposisjonen skal bortfalle er at «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Skatteloven § 14-90 er en videreføring og utvidelse av skatteloven § 11-7 fjerde ledd, som gjaldt fusjoner og fisjoner.

Ordlyden i skatteloven § 14-90 er noe endret etter at den ble vedtatt i 2004, men disse endringene har ingen betydning for saken.

Bevistemaet i skatteloven § 14-90 gjelder skattyters subjektive motivasjon, men i sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i en objektivisert vurdering av alle opplysninger i saken. I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) uttaler departementet på side 82 at «kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd». Deretter er det uttalt:

Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

I Ot.prp.nr.71 (1995-1996) på side 72 er innholdet i sannsynlighetsvurderingen utdypet slik:

Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.

Det er skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende etter bestemmelsen. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at en transaksjons virkninger likevel ofte vil være egnet til å belyse hva som var skattyters motiv. Det må forutsettes at profesjonelle aktører i næringslivet handler økonomisk rasjonelt. Vurderinger av en transaksjons bedriftsøkonomiske virkninger vil derfor inngå som et sentralt element i aktørenes beslutningsgrunnlag. I Rt-2006-1232 (Telenor-dommen), som gjaldt den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregelen, uttalte Høyesterett i avsnitt 51 blant annet:

Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.

Begivenhetsnære bevis må tillegges størst vekt i en objektivisert vurdering av hva som har vært skattyters sannsynlige overveiende motivasjon.

Lagmannsretten oppfatter ikke at det er noen egentlig uenighet mellom partene om den lovforståelsen som det er redegjort for ovenfor. Partene er imidlertid uenige på enkelte andre punkter.

Fra Visma Academy AS' side er det anført at staten i strid med lovgivers forutsetninger foretar en ren matematisk avveining av de tallmessige verdiene mellom de skattemessige fordelene på den ene siden og de forretningsmessige verdiene på den andre siden. Slik lagmannsretten har forstått statens anførsler, er det heller ikke på dette punktet noen prinsipiell uenighet mellom partene. Staten legger også til grunn at skattyters motivasjon skal fastlegges ved en konkret vurdering av alle momenter i saken, og ikke ved en rent matematisk verdsettelse av skattemessige og forretningsmessige verdier i det overførte selskapet. Dette er utvilsomt riktig. Lovgiver avviste uttrykkelig en regel hvor skattyters motivasjon skulle måles ved en matematisk sammenligning mellom verdien av skatteposisjonene og verdien av selskapets forretningsvirksomhet og anleggsmidler, se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 81 andre spalte. Objektive bedriftsøkonomiske fakta, slik som den økonomiske verdien av selskapets skatteposisjoner i forhold til andre eiendeler og virksomhet i selskapet, vil likevel være sentrale momenter i en objektivisert vurdering av skattyters motivasjon.

Staten har også fremlagt beregninger over hvor store fremtidige inntekter etter skatt Ajourit AS måtte generere for å oppveie verdien av den skattemessige fordelen, som nominelt utgjør 110 millioner kroner.

Lagmannsretten legger som nevnt til grunn at skatteloven § 14-90 gir anvisning på en bred vurdering av alle relevante opplysninger i saken, herunder transaksjonens virkninger, for å fastlegge hva som har vært skattyters overveiende motiv. Derfor kan heller ikke slike matematiske beregninger over forventet forretningsverdi som staten har fremlagt, være direkte avgjørende. Lagmannsretten er imidlertid enig med staten i at denne type beregninger er egnet til å belyse hvilken relativ styrke skatteposisjonene og de forretningsmessige verdiene i selskapet har, og dermed hvilken vekt de objektivt sett sannsynligvis har hatt for skattyter. Beregningenes betydning i den konkrete avveiningen kommer lagmannsretten tilbake til.

Visma Academy AS har videre anført at de skattemessige motivene må ha hatt betydelig større betydning enn de forretningsmessige for at vilkåret for gjennomskjæring skal være oppfylt. Til støtte for anførselen er det vist til uttalelser i Prop 78 L (2010 - 2011) side 59, 60 og 64 om at terskelen for bruk av gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 er ment bare å ligge noe lavere enn terskelen for bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, jf. også tilsvarende uttalelser om den spesielle gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 53 i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 29 og hos Ole Gjems-Onstad, Nye regler om skattefri omorganisering, SR, 3/2011 side 214.

Lagmannsretten legger til grunn at «overveiende motiv» innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen. Ordlyden trekker i den retning. I forarbeidene fremgår det at bestemmelsen bare kommer til anvendelse dersom «vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen», og at man ikke ønsket å ramme transaksjoner som «hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet», se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82. Uttalelsene er knappe, men kan ikke tas til inntekt for at det gjelder et krav til kvalifisert overvekt av skattemessige motiver. Departementets drøftelse i forarbeidene til den tidligere tilsvarende bestemmelsen i skatteloven § 8-7 fjerde ledd trekker imidlertid i retning av at det er nok at det skattemessige motivet har hatt størst vekt målt mot summen av de øvrige motivene for transaksjonen, se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) på side 2.3.5.4, særlig side 31 flg. På side 31 nederst flg. fremgår det:

Eierne vil gjennom sine skatterådgivere oftest vite at den ulovfestede gjennomskjæringsregel stanser de rene skattearrangementer, dvs fusjoner mv der utnyttelse av fradragssposisjon er det eneste motiv. Videre vil tilfeller med et ubetydelig bedriftsøkonomisk motiv i tillegg til et iøynefallende, sterkt skattemotiv gjerne bli unngått. Også slike tilfeller er i faresonen i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Men denne regel fanger ikke inn tilfeller der det kan gis en ikke ubetydelig bedriftsøkonomisk begrunnelse for transaksjonen, selv om skattemotivet er enda sterkere, og reelt det viktigste. Uten andre regler vil eierne derfor fristes til fusjoner mv med begrenset bedriftsøkonomisk verdi, fordi store skattefordeler kan oppnås likevel.

Og videre noe lenger ned på side 32:

Forskjellen mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og den foreslåtte, særlige bestemmelse vil ligge dels i kriteriene for anvendelse, dels i omfanget av rettsvirkningen. Den særlige bestemmelse vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning.

Visma Academy AS har endelig anført at det må innfortolkes en lojalitetsstandard i skatteloven § 14-90 slik som etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er grunnvilkåret at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. I tillegg krever gjennomskjæring at det utfra 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. Visma Acacemy AS har særlig vist til uttalelser i

forarbeidene til endringslov av 10. juni 2011 nr. 16 (2010-2011) hvor vurderingen etter § 14-90 omtales som en «lojalitetsvurdering».

Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke grunnlag for å oppstille et krav om at det skal foretas en tilsvarende totalvurdering etter skatteloven § 14-90. Uttalelsene i Prop 78 L (2010 - 2011), som er etterarbeider til skatteloven § 14-90 i denne sammenheng, er knyttet til et forslag om å lovfeste et krav om aktivitet før og etter omorganiseringen, og kan etter lagmannsrettens syn ikke leses slik at departementet gir uttrykk for at bestemmelsen forutsetter en totalvurdering i tillegg til lovens vilkår om at skattemessige motiv har vært overveiende. Formålet med skatteloven § 14-90 har naturligvis vært å ramme skattemessig sett illojale disposisjoner, men lagmannsretten er enig med staten i at dette hensynet er innlemmet i bestemmelsen slik den er utformet. Som redegjort for ovenfor, fremgår det av forarbeidene til skatteloven § 14-90 og dens forløper i skatteloven § 8-7 fjerde ledd at en sentral begrunnelse for å innføre de spesielle gjennomskjæringsreglene har vært et ønske om å senke terskelen for gjennomskjæring, som ble oppfattet som for høy etter ulovfestet rett.

Lagmannsretten går etter dette over til den konkrete sannsynlighetsvurderingen, og vurderer først om skattefordelene var motiverende for Vismas beslutning om å kjøpe aksjene.

På transaksjonstidspunktet var Ajourit AS' økonomiske stilling svært dårlig. Selskapet hadde gått med underskudd i flere år, ervervet goodwill ved stiftelsen i 2000 var ved utløpet av 2002 nedskrevet til null og selskapets egenkapital var negativ i august 2004. I styrets årsberetninger ble markedet beskrevet som fallende med redusert aktivitet, overkapasitet på tilbudssiden og pressede marginer. Revisor ga både i 2001, 2002 og 2003 uttrykk for vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Antall ansatte var kraftig redusert fra 2000, men Ajourit AS var fremdeles markedsledende innenfor IT-relatert opplæring med en omsetning på 60,2 millioner kroner i 2003, kontorer i Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger og om lag 60 ansatte høsten 2004. I Ementor ASAs salgspresentasjon fra september 2004 fremgikk det at omsetningssvikten hadde fortsatt i 2004. Inntektene for de to første kvartalene var cirka 23 millioner kroner, og det var budsjettert med samlede inntekter for 2004 på 45 millioner kroner. I presentasjonen ble det imidlertid også fokusert på at selskapet hadde gjennomgått en restrukturering i 2004, herunder en reduksjon i arbeidsstokken, og det ble budsjettert med en reduksjon i underskuddene for de to siste kvartalene.

Det er på det rene at det ikke fantes identifiserbare verdier i Ajourit AS' balanse som kan begrunne det avtalte vederlaget på 36 millioner kroner. Kjøpesummen besto av «avtalt goodwill» med 35 millioner kroner samt 1 million kroner for inkassovirksomheten. Øystein Moan har forklart at Visma betalte for systemverdiene i Ajourit AS. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor.

Som redegjort for ovenfor hadde Ajourit AS per 1. januar 2004 et framførbart underskudd på vel 267 millioner kroner og en positiv saldo på 126 millioner kroner fra erverv av goodwill, til sammen 393 millioner kroner. Det er ingen uenighet om at den nominelle verdien av skattefordelen utgjorde 110 millioner kroner. I Ajourit AS' regnskap for 2003 var bare 12,6 millioner kroner balanseført fordi det ikke var sannsynliggjort at fordelene kunne utnyttes.

Visma Academy AS har imidlertid anført at verdien av skattefordelen må neddiskonteres for å finne forventet verdi for skattyter på kjøpstidspunktet. Dette er prinsipielt riktig, men får i praksis ingen betydning for vurderingen i saken. Med en rente på 5 - 6 prosent vil en neddiskontering over fire år fra 2004 gi en nåverdi rundt 90 millioner kroner, som fremdeles er et betydelig beløp. Som staten har påpekt, måtte man i avveiningen mellom skattemotivet og de forretningsmessige motivene dessuten neddiskontere forventede fremtidige inntekter, noe som i sammenligningen ville slå ut i selskapets disfavør siden tidsperspektivet for de fremtidige inntektene ville være lenger.

Visma Academy AS har også anført at man i vurderingen av forventet skatteverdi må ta hensyn til risikoen for avskjæring. Det relevante vurderingstemaet er imidlertid skattyters subjektive motivasjon, og lagmannsretten finner at en slik teoretisk tilnærming har lite for seg. Hvis man legger inn en risikofaktor i sannsynlighetsvurderingen, ville man - som påpekt av staten - få det paradoksale resultat at høyere risiko for avskjæring gir lavere verdi av skattefordelen og dermed høyere sannsynlighet for at fradraget vil stå seg. I vurderingen av den konkrete motivasjonen hos skattyter vil imidlertid objektive fakta rundt transaksjonen være de sentrale momentene. Etter lagmannsrettens syn vil for eksempel størrelsen på vederlaget og skattyters faktiske utnyttelse av skattefordelen reflektere skattyters risikoforventninger. En analyse av slike objektive omstendigheter er derfor en mer treffende tilnærming enn en teoretisk sannsynlighetsberegning.

Det er på det rene at skattefordelene i Ajourit AS var kjent for de sentrale beslutningstakerne i Visma, Øystein Moan og Tore Bjerkan, før oppkjøpet. Skatteposisjonene fremgikk av selskapets årsregnskap for årene 2001 til 2003, og var omtalt i presentasjonen fra Ementor, hvor det blant annet framgikk at selskapet hadde et underskudd til framføring per 31. desember 2003 på 267 millioner kroner og en midlertidig forskjell på 125 millioner kroner i saldogruppe b. Skatteposisjonene er også omtalt i Ernst & Youngs foreløpige due dilligence rapport datert 13. oktober 2004, som lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor.

Etter lagmannsrettens syn viser de begivenhetsnære bevisene at skatteposisjonene var tema mellom partene under forhandlingene.

I kontraktsforhandlingene ble det utvekslet flere kontraktsutkast mellom partene og deres advokater. Det første utkastet ble utarbeidet av advokat Einar Caspersen i Advokatfirmaet Schjødt og inneholdt i punkt 8.1.7 det som må anses som en standardklausul om selgers garantiansvar for historiske skatteforpliktelser. I den første tilbakemeldingen fra Ementor ASA avviste finansdirektør Ole Mjåtvedt denne klausulen, og skrev (e-post av 29. september 2004):

Skattegarantier kan ikke gis. Vederlaget reflekterer risiko.

I nytt avtaleutkast fra Advokatfirmaet Schjødt som ble oversendt Mjåtvedt den 1. oktober 2004 var garantiklausulen inkludert. Spørsmålet ble kommentert slik i e-posten:

10. Skattegarantier. Skattegarantien i avtalen reflekterer det som kjøper mener selger må kunne innestå for. Dersom det er spesielle punkter i denne garantien som ønskes omformulert ber vi om at EME opplyser om dette, men kjøper legger til grunn at meningsinnholdet i det vesentligste forblir uendret.

6. oktober 2014 oversendte Ementor ASA et revidert avtaleutkast. Garantiklausulen var inkludert i utkastet med en mindre strykning uten betydning for realiteten. I tillegg var det gjort følgende tilføyelse:

Kjøper har dog fullt ut risikoen for om Selskapets skattemessige underskudd kan utnyttes.

Denne tilføyelsen ble strøket i senere utkast, og var ikke med i den endelige avtalen av 18. oktober 2014. Advokat Caspersen har i sin forklaring for lagmannsretten framholdt at passusen var overflødig.

Lagmannsretten er enig i at den foreslåtte og endelige garantiklausulen må forstås slik at den gjelder historiske skattekrav, og at tilføyelsen om kjøpers risiko for fremtidige skatteforhold således var overflødig. Etter lagmannsrettens syn viser imidlertid Ementor ASAs forslag at skatteposisjonene var gjenstand for forhandlinger mellom partene, og at Ementor ASA anså dem som viktige for Vismas vilje til å kjøpe selskapet til den avtalte prisen. En selgergaranti for historiske skatteforpliktelser er så vanlig i denne type avtaler at når Ementor ASA først avviste hele klausulen, er dette i seg selv et forhold som kan indikere at det var risiko for krav fra kjøper basert på fremtidig avskjæring selger hadde i tankene, og ikke garantiansvaret for historiske forpliktelser. Med Ementor ASAs forslag til tilføyelse i utkastet den 6. oktober 2013 blir det uansett klart at det er risikoen for krav på grunn av avskjæring av skatteposisjonene som selger ville beskytte seg mot. Forslaget til den nye avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 ble kjent samme dag, og kan ha medvirket til at selger følte behov for å klargjøre grensene for sitt ansvar i avtalen. Etter lagmannsrettens syn er det lite sannsynlig at Ementor ASA ville tatt opp dette spørsmålet dersom de ikke hadde oppfattet skatteposisjonene som viktige for Visma.

I Ernst & Youngs rapport 13. oktober 2004 det som nevnt gitt en oversikt over skatteposisjonene: Avslutningsvis uttales det:

Begrunnelsen for ikke å aktivere 28 % av netto negative midlertidige forskjeller, men kun mNOK 12,6 er at det er usikkerhet knyttet til hvorvidt selskapet eller Ementor konsernet vil være i stand til å utnytte fordelene. Revisor har akseptert balanseføring av utsatt skattefordel på mNOK 12,6 per 31.12.03 basert på resultatprognoser fremlagt av selskapet. Da dette spørsmålet ikke synes relevant for Visma i et eventuelt oppkjøp har vi ikke vurdert nærmere hvor stor del av den potensielle utsatte skattefordeler Ajourit/Ementorkonsernet kan aktivere.

Basert på vårt arbeid, har vi ikke identifisert forhold som gjør at full nominell verdi av den utsatte skattefordelen ikke kan balanseføres, så sant det ihht Foreløpig NRS Resultatskatt kan sannsynliggjøres at kjøper kan unytte den utsatte skattefordelen.

Advokat Caspersen, som mener at han så due dilligence-rapporten i forbindelse med kontraktsforhandlingene, har forklart at han forstår uttalelsene slik at skattefordelene ikke var relevante for Vismas beslutning. Lagmannsretten er ikke enig i en slik fortolkning. Når de to avsnittene leses i sammenheng, mener lagmannsretten at Ernst & Youngs uttalelse må forstås dithen at det i Visma-konsernet var selskaper som hadde overskudd som kunne benyttes som konsernbidrag. Visma kunne sannsynliggjøre at skattefordelen kunne utnyttes og derfor balanseføres med sin fulle nominelle verdi. Det var derfor ikke relevant å vurdere en delvis

aktivering. Due dilligence-rapporten indikerer etter lagmannsrettens syn også klart at skatteposisjonene var motiverende for Visma.

Både Øystein Moan, Tore Bjerkan og Einar Caspersen har i sine forklaringer gitt uttrykk for at skatteposisjonene ikke hadde betydning for Vismas beslutning om å kjøpe aksjene. Forklaringer som gis mange år etter begivenhetene, og i forbindelse med tvist, har imidlertid begrenset bevismessig vekt dersom de ikke understøttes av mer objektive og tidsnære bevis. Det er riktig som forklart og anført fra Vismas side at det ikke foreligger noen notater eller analyser om skatteposisjonene utover behandlingen i Ernst & Youngs rapport før kjøpet, og at det heller ikke foreligger dokumentasjon i saken som underbygger at partene har forhandlet for eksempel vederlaget på grunnlag av skatteposisjonene. Etter lagmannsrettens vurdering underbygger de dokumentbevisene som er gjennomgått ovenfor, klart at skatteposisjonene ikke bare var kjent for Visma forut for kjøpet, men at de også var gjenstand for forhandlinger. Lagmannsretten legger ikke vekt på at det ikke foreligger dokumentasjon utover dette. Når størrelsen på skatteposisjonene var kjent, og Visma åpenbart var i posisjon til å utnytte dem, lå skattefordelens økonomiske verdi for Visma i dagen, og det var ikke påkrevet med ytterligere analyser. Det er heller ikke påfallende i en situasjon hvor det foreligger risiko for gjennomskjæring, at skatteposisjonenes betydning for avtalebetingelsene ikke nedfelles skriftlig. Man kan derfor ikke slutte fra mangel på dokumentasjon til at transaksjonen ikke var skattemotivert, men må analysere de økonomiske realitetene nærmere. Etter lagmannsrettens vurdering er det lite troverdig når Øystein Moan og Tore Bjerkan forklarer at muligheten til å utnytte skattefordeler på til sammen 393 millioner kroner ikke var en del av motivasjonen for aksjekjøpet.

Det er anført at Visma-konsernet hadde andre selskaper hvor de kunne utnytte skatteposisjoner gjennom konsernbidrag, og derfor ikke var opptatt av skatteposisjonene i Ajourit AS. Realiteten er imidlertid at Visma valgte å utnytte skatteposisjonene i Ajourit AS fullt ut i årene 2004 til 2008 istedenfor å gi konsernbidrag til andre selskaper. Lagmannsretten har ingen opplysninger om arten av skatteposisjonene i de øvrige selskapene. Med unntak for konsernbidraget på 20 millioner kroner i 2004, som var avtalt i forbindelse med oppkjøpet og begrunnet i Ajourit AS' behov for tilførsel av midler, har ikke Moan og Bjerkan kunne gi noen fornuftig forklaring på hvorfor Visma valgte å betale konsernbidrag til nettopp Ajourit AS, samtidig som de fastholder at utnyttelse av skatteposisjonene ikke var motiverende for oppkjøpet. I følge Bjerkan var det «tilfeldig» at det var Ajourit AS som mottok konsernbidragene. Dette finner lagmannsretten ikke å kunne legge til grunn. En økonomisk rasjonell forklaring ville være at risikoen for avskjæring kombinert med de dårlige resultatene i Ajourit AS, skapte usikkerhet om fremtidig virksomhet i selskapet, slik at Visma ønsket å utnytte skattefordelene raskest mulig. Etter lagmannsrettens syn er den faktiske utnyttelsen av skattefordelene også et moment som underbygger at skatteposisjonene var motiverende.

Etter dette er det lagmannsrettens foreløpige konklusjon at det ikke er tvilsomt at skattefordelene var en sentral del av motivasjonen for oppkjøpet. Det er lagt vesentlig vekt på skattefordelens betydelige verdi sammenholdt med Ajourit AS' svake økonomiske stilling, dokumentene fra kontraktsforhandlingene og det at skattefordelene ble utnyttet fullt ut i løpet av de fire første årene etter oppkjøpet.

Lagmannsretten går så over til å vurdere de anførte forretningsmessige motivene for transaksjonen.

Det er tre forretningsmessige hovedmotiver som har vært trukket fram fra Visma Academy AS' side. For det første er det anført at Visma hadde behov for å bygge opp en solid kursavdeling, og at kjøpet av markedslederen Ajourit AS møtte dette behovet og passet godt inn i Vismas generelle vekststrategi. For det andre er det anført at man fra Vismas side mente det var gode muligheter for synergivirkninger mellom virksomhetene i konsernet, og da særlig kryssalg mot Ajourits kunder i offentlig sektor. For det tredje har det vært fremholdt at Visma på transaksjonstidspunktet hadde forventninger om at man ville lykkes med å snu driften i Ajourit AS og oppnå lønnsom drift.

Lagmannsretten vil innledningsvis fremheve at retten ikke finner det tvilsomt at motivene bak oppkjøpet var sammensatte. Visma Academy AS har sannsynliggjort at det forelå forretningsmessige motiver av en viss betydning. Det springende punktet gjelder imidlertid hvilken relativ vekt disse motivene har hatt i skattyters overveielser før kjøpet.

Lagmannsretten legger til grunn at Visma hadde behov for å bygge opp en større kursavdeling, og at dette var ett av flere motiv for transaksjonen. Konsernet hadde selv en liten kursvirksomhet med noen få ansatte, men hadde ikke lyktes med å utvikle denne. For Visma, som var og er et ledende selskap innen programvare og tjenester for økonomi og administrasjon, er det åpenbart av stor betydning å kunne tilby kundene et solid og variert opplæringstilbud både i egensolgt programvare og generelle databehandlingsprogrammer. I 2004 var Visma i kraftig vekst, og denne har fortsatt. Primært har veksten skjedd gjennom oppkjøp av selskaper, ofte av underskuddsvirksomheter hvor man etter restrukturering har oppnådd lønnsom drift. Siden 2000 skal Visma ha kjøpt rundt 100 selskaper. På denne bakgrunn har lagmannsretten ikke vanskeligheter med å se at kjøpet av aksjene i Ajourit AS i utgangspunktet fremstår som forretningsmessig velbegrunnet. Som redegjort for tidligere var Ajourit AS markedsledende innenfor IT-opplæring; selskapet hadde et kjent navn, betydelig omsetning, attraktiv kundekrets, et etablert kurstilbud, lokaler i fire byer og kompetente ansatte. Lagmannsretten forstår også at det kan fremstå som et bedre alternativ å kjøpe en igangværende virksomhet enn å utvikle et tilsvarende, delvis konkurrerende tilbud selv gjennom organisk vekst. Lagmannsretten legger på dette punktet til grunn Øystein Moans forklaring om at det er krevende å utvikle en så stor omsetning at man oppnår lønnsom drift.

Ajourit AS virksomhet hadde imidlertid gått med underskudd gjennom flere år i et presset marked. Etter lagmannsrettens syn kan ikke Vismas behov for å bygge opp sin kursvirksomhet forklare hvorfor selskapet valgte å betale 35 millioner kroner for aksjene i et selskap som gjennom flere år hadde drevet med underskudd og hvor egenkapitalen var tapt. Visma Academy AS har riktignok ført bevis for lagmannsretten som viser at Visma har kjøpt opp flere selskaper til en pris lik 60 til 80 prosent av omsetningen, men disse statistiske opplysningene er etter lagmannsrettens syn ikke egnet til å forklare det konkrete vederlaget som ble betalt for aksjene i Ajourit AS.

Som Visma Academy AS har anført, skal ikke skattemyndighetene eller domstolene sensurere forretningskjønnen til den som har gjennomført en investering, jf. Rt-2009-1473 avsnitt 37. Poenget i denne sammenhengen er imidlertid ikke å overprøve selskapets forretningsmessige

beslutninger, men at selskapets motivasjon ikke kan vurderes uten at alle de konkrete omstendighetene rundt transaksjonen tas med i betraktning.

Lagmannsretten legger også til grunn som sannsynlig at beslutningstakerne i Visma hadde forventninger om synergivirkninger, og da særlig at Vismas øvrige selskaper kunne oppnå salg hos Ajourit AS' kunder. Kundedatabasene omfattet flere store kunder i offentlig sektor, en sektor som var attraktiv for Visma, men hvor konsernet sto relativt svakt. Lagmannsretten kan likevel ikke tillegge dette motivet stor vekt i avveiningen. For det første foreligger det ingen begivenhetsnær dokumentasjon for at kryssalgsvirkninger ble vurdert og analysert før eller etter transaksjonen. For det andre har Visma Academy AS heller ikke i forbindelse med ligningsbehandlingen eller under rettstvisten kunnet framlegge dokumentasjon for at kryssalg faktisk ble resultatet. Den dokumentasjonen som er fremlagt, kan nok gi en indikasjon på at Vismas selskaper har oppnådd et visst salg til Ajourit AS og til Ajourit AS' kunder, men dokumentasjonen gir ikke grunnlag for å vurdere hva som er den sannsynlige årsaken til salgsinntektene. Uansett er de oppnådde resultatene svært beskjedne.

På bakgrunn av forklaringene til Øystein Moan og Tore Bjerkan og de øvrige omstendighetene i saken finner lagmannsretten det også sannsynlig at Visma hadde forventninger om å oppnå lønnsom drift i Ajourit AS, men at det ikke er sannsynliggjort at man hadde utsikter til inntekter av noen særlig betydning. Lagmannsretten vil utdype denne vurderingen noe i det følgende.

Den økonomiske stillingen i Ajourit AS var, som redegjort for ovenfor, svak. Vismas strategi var imidlertid tuftet på vekst gjennom oppkjøp og restrukturering av mindre lønnsomme bedrifter. Visma hadde også et forretningsmessig behov for å styrke opplæringsvirksomheten. Ajourit AS var således et selskap som passet godt inn i Vismas forretningsmodell og vekststrategi.

Det er også begivenhetsnære bevis som underbygger at Visma hadde ambisjoner om restrukturering og lønnsom drift.

Visma Academy AS har vist til at det var gjennomført en restrukturering i Ajourit AS på transaksjonstidspunktet, og at det fremgikk av due dilligence-rapporten fra oktober 2004 at prognosen for fjerde kvartal 2004 var positiv. Det var også budsjettert med positivt resultat for 2005. I pressemeldinger i forbindelse med oppkjøpet ga Visma uttrykk for at Ajourit AS passet godt inn i Vismas forretningsmodell, at årsakene til oppkjøpet lå i muligheten for kryssalg til Vismas kunder, og at man mente Ajourit AS ville gå med overskudd fra fjerde kvartal 2004.

Relativt kort tid etter oppkjøpet utarbeidet Tore Bjerkan en prognose over utviklingen i omsetning og inntekter fra Ajourit AS for de neste ti årene. Prognosen var svært optimistisk. Det var lagt inn en vekst i omsetningen på 50 prosent i 2005, 20 prosent i 2006, 15 prosent i 2006 og deretter 10 prosent årlig vekst fram til og med 2013. For hvert år var det lagt inn et driftsresultat før skatt, finansielle kostnader og investeringer (EBITDA) basert på en inntjening på 20 prosent av omsetningen. Samlet forventet inntjening til og med 2013 var 120 millioner kroner, neddiskontert med til nåverdi 81 296 millioner kroner. Det vises for øvrig til tingrettens redegjørelse for innholdet i prognosen i dommen side 36 følgende.

Prognosen inngikk som nevnt ikke i beslutningsgrunnlaget for transaksjonen, og lagmannsretten finner som tingretten at den heller ikke ga uttrykk for Vismas faktiske forventninger til

inntjeningen fra Ajourit AS på tidspunktet for oppkjøpet. Prognosen består av en ren talloppstilling uten underliggende analyse. Den sterke omsetningsveksten som var lagt inn, framstår som ubegrunnet vurdert i lys av den vanskelige markedssituasjonen. Driftsresultatene i prognosen er utelukkende framkommet som et resultat av at Vismas generelle inntjeningskrav på 20 prosent er lagt inn for hvert år, inkludert 2004 da det allerede var på det rene at dette ville gi et vesentlig galt resultat. Det var også kjent at kursvirksomhet var lavmarginsvirksomhet. Lagmannsretten legger derfor til grunn at Visma ikke hadde realistiske forventninger om en driftsmargin på 20 prosent for de etterfølgende årene.

I årsregnskapet for Ajourit AS for 2004, som ble avlagt 12. mai 2005, uttaler styret blant annet følgende i sin beretning:

2004 ble nok et år med fortsatt lav etterspørsel etter IT opplæring, noe bransjen preges av, med overkapasitet og pressede marginer. Selskapet har tatt konsekvensen av dette og har gjennom hele året arbeidet med å redusere kostnadene til aktivitetsnivået. Samtidig er det utviklet nye konsepter og løsninger, og organisasjonen utvikles i takt med disse endringene. Dette vil for fremtiden posisjonere selskapet godt for å vinne store avtaler og leveranser.

Resultatet er at underskudd fra drift har blitt løpende redusert, og viste i siste kvartal balanse. Styret forventer at det oppnås stabil lønnsom drift i løpet av 2005 og at det vil være en forsiktig vekst i det markedet Visma Ajourit AS betjener.

I et strategidokument for Visma Ajourit AS som ble utarbeidet i 2005, heter det blant annet:

Overordnet mål

VISMA AJOURIT skal i løpet av 2005 være en forutsigbar og lønnsom virksomhet tuftet på selskapets forretningsidé. I løpet av 2006 skal vi ha en vekst på 25 prosent og 10 prosent resultatgrad.

Uttalelsene i årsregnskapet for 2004 og strategidokumentet fra 2005 underbygger at Visma hadde forventninger om lønnsom drift i Ajourit AS på transaksjonstidspunktet. Det samme gjør framlagte styreprotokoller for 2004 og 2005, som viser at selskapets styre fulgte driften i selskapet nøye. Det er imidlertid langt fra en forventning om «stabil lønnsom drift» og «forsiktig vekst» slik det uttrykkes i styrets årsberetning, som i denne sammenheng har klart størst vekt, til Bjerkans prognose og for så vidt også strategidokumentet, som begge er dokumenter av mindre forpliktende karakter.

I motsetning til tingretten finner ikke lagmannsretten at det er grunnlag for å tallfeste hvilke forventninger Visma hadde til inntjening de første årene etter oppkjøpet. Etter lagmannsrettens syn har ikke Visma Academy AS ført bevis som gir noe grunnlag for å anslå størrelsen på de inntektsforventningene Visma hadde. Lagmannsretten må da falle tilbake på en vurdering basert på mer objektive omstendigheter rundt transaksjonen. Basert på den økonomiske situasjonen i Ajourit AS, markedssituasjonen og de generelle rammebetingelsene for kursvirksomhet legger lagmannsretten til grunn at Visma sannsynligvis hadde forventninger om lønnsom drift, men - utover det å unngå underskudd - beskjedne forventninger til fremtidige inntekter i Ajourit AS.

Visma Academy AS har med styrke anført at det at aktiviteten i selskapet er videreført, må medføre at transaksjonen går klar av avskjæringsregelen.

Lagmannsretten er enig i at fortsatt aktivitet sammenholdt med forventninger om lønnsom drift underbygger forretningsmessig motivasjon og er et viktig moment i den avveiningen som skal foretas etter skatteloven § 14-90. Dette er framhevet i forarbeidene til bestemmelsen og dens forløpere, se Ot.prp.nr.52 (1989-1990) side 8 flg, Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 31 flg., sml. også Prop. 78 L (2010-2011) side 111. Disse momentene må imidlertid avveies mot størrelsen på det skattemessige underskuddet, se Ot.prp.nr.52 (1989-1990) side 10 nederst og Ot.prp.nr.71 (1996-1996) side 32, hvor det blant annet er uttalt:

En slik avskjæringsbestemmelse vil i praksis ha både en materiell og en ligningsmessig effekt. Den materielle effekten vil bestå i at selskapseierne må søke fusjons- og fisjonsløsninger med et (bedriftsøkonomisk) hovedmotiv som overskygger de skattemessige fordeler som følger av videreføring av fradragssposisjonen. Jo større fradragssposisjonen er, jo større vil også dette kravet til annet hovedmotiv være.

[...]

I tilfeller der selskapet med fradragssposisjon selv må anses å ha gode utsikter til inntjening som kan dekke opp fradraget i løpet av kort tid, vil vilkårene for å anvende bestemmelsen normalt ikke være oppfylt.

Etter en samlet vurdering er lagmannsrettens klare konklusjon at skatteposisjonene i Ajourit AS var det overveiende motiv for transaksjonen. Det legges til grunn at Visma også hadde forretningsmessige motiver for aksjekjøpet, slik det er redegjort for ovenfor, men det er ikke sannsynliggjort at disse hadde et omfang som kan oppveie de betydelige skattefordelene Visma fikk utsikt til å utnytte som følge av transaksjonen. Lagmannsretten finner det klart at skattefordelene ikke bare har vært et tilleggsmotiv. Ved en objektivisert bedriftsøkonomisk vurdering framstår skattefordelene som det helt overveiende motivet for beslutningen om oppkjøp.

Ervervet goodwill

Visma Academy AS har subsidiært anført at ervervet forretningsverdi i saldogruppe b i 2004 var en skatteposisjon som fremdeles hadde tilknytning til eiendel, slik at skatteloven § 14-90 ikke kommer til anvendelse for denne delen av skatteposisjonen. Etter bestemmelsen er det et vilkår for avskjæring av skatteposisjonen at den ikke har tilknytning til eiendel.

Med hensyn til den faktiske bakgrunnen for denne problemstillingen vises til framstillingen av saken ovenfor. Ervervet goodwill ved stiftelsen av Ajourit AS ble balanseført med 120 millioner kroner i 2000, og selskapet ble tilført ytterligere goodwill ved enkelte andre oppkjøp i 2001 og 2002. Ervervet forretningsverdi avskrives skattemessig etter saldoavskrivningsreglene i skatteloven § 14-40 flg. med 20 prosent per år, jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav b. I regnskapene for Ajourit ble all ervervet goodwill nedskrevet i årene 2000 til 2002. Siden 2002 er ikke ervervet goodwill balanseført eller omtalt i noter i regnskapet. Ved den regnskapsmessige

nedskrivningen oppsto således en midlertidig forskjell mellom skattemessig goodwillsaldo og regnskapsmessig verdi, en såkalt tom positiv saldo.

Det spørsmålet lagmannsretten må ta stilling til er om skattemessig goodwillsaldo er tilknyttet en eiendel når regnskapsmessig goodwill er nedskrevet til null.

I regnskapsloven § 5-7 er goodwill definert slik:

Goodwill er differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. (...)

Goodwill er således bestemt som en restverdi basert på en bestemt transaksjon.

Det er bare ervervet goodwill som skal regnskapsføres, og som er gjenstand for skattemessige saldoavskrivninger.

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av goodwill, men det framgår av Rt-2005-1279 (Firda-dommen) [Rt-2005-1461, Lovdata anm.] avsnitt 40 til 43 at både det skattemessige og regnskapsmessige goodwillbegrepet defineres negativt som «en merverdi utover verdien av identifiserbare eiendeler».

Regnskapsmessig skal goodwill avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, jf. regnskapsloven § 5-7 andre punktum, jf. § 5-3 andre ledd, eventuelt nedskrives ved verdifall som ikke forventes å være forbigående, jf. § 5-3 tredje ledd. Nedskrivning skal skje til virkelig verdi.

Lagmannsretten er enig med staten i at når regnskapsmessig goodwill er nedskrevet til null, innebærer dette at eiendelen er tapt. Goodwill skiller seg her fra fysiske eiendeler, som kan eksistere selv om de ikke lenger har regnskapsmessig verdi. Goodwill er imidlertid en immateriell eiendel, som er definert som en rent regnskapsmessig restverdi mellom anskaffelseskost og identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomhetens balanse. Når denne er nedskrevet til null, finnes ikke lenger noen goodwill. Den regnskapsmessige og skattemessige vurdering må bli den samme.

Visma Academy AS har anført at forretningsverdien ikke var tapt i 2002 eller senere fordi det var og fortsatt er virksomhet i selskapet. Dette viser at det fremdeles fantes goodwill i form av kundekrets og andre immaterielle systemverdier.

Etter lagmannsrettens syn kan ikke en slik betraktningssmåte føre fram. Visma Academy AS peker på ulike årsaker til at det kan oppstå en regnskapsmessig og skattemessig merverdi ved en transaksjon, men fortsatt aktivitet kan ikke begrunne at en slik ervervet goodwillverdi er i behold etter at den er nedskrevet til null i regnskapet.

Visma Academy AS har anført at nedskrivning skjer etter forsiktighetsprinsippet, og at det derfor ikke kan legges til grunn at ervervet goodwill var tapt selv om den var nedskrevet til null. Lagmannsretten viser til at nedskrivning skal skje til virkelig verdi, eventuelt ved bruk av beste estimat, jf. regnskapsloven § 5-3 tredje ledd, jf. § 4-2. Forsiktighetsprinsippet gjelder tidspunktet for nedskrivningen, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 4.

Visma Academy AS har også vist til at bestemmelsen i regnskapsloven § 5-3 tredje ledd siste punktum forutsetter at ervervet goodwill ikke er tapt selv om den regnskapsmessig er nedskrevet til null. Bestemmelsen fastsetter at «[n]edskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for reverseringen ikke lenger er til stede».

Staten har, med støtte blant annet i forklaringen til sakkyndig vitne Atle Johnsen, anført at bestemmelsen om reversering av nedskrivning ikke gjelder for goodwill, og at det i alle fall bare er ved helt ekstraordinære årsaker det vil være adgang til å reversere nedskrivningen.

Etter foreløpig regnskapsstandard om nedskrivning fra 2002 skulle nedskrivning av goodwill som hovedregel ikke reverseres:

Reversering skal likevel foretas dersom årsaken til nedskrivning var en spesifikk ekstern hendelse som var uvanlig og som ikke forventes å skje igjen, og det har inntruffet en senere ekstern hendelse som reduserer eller utvisker effekten av hendelsen som medførte nedskrivning. Et oppjustert verdianslag for virksomheten som goodwill er knyttet til, er ikke grunnlag for å reversere en tidligere foretatt nedskrivning av goodwill.

Lagmannsretten finner det klart at det uansett ikke har inntruffet noen hendelse som kunne gi grunnlag for oppskrivning av goodwill i Ajourit AS.

Ervervet goodwill i Ajourit AS var derfor tap etter 2002, og den skattemessige saldoen for goodwill var etter dette uten tilknytning til eiendel.

Partene har vært uenige om bruk av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 forutsetter realisasjon. Vilåret i § 14-90 er at skatteposisjonen er «uten tilknytning til eiendel». Lagmannsretten er i utgangspunktet enig med staten i at man, slik det er redegjort for ovenfor, kan konstatere at dette vilåret er oppfylt når ervervet goodwill er nedskrevet til null, uten å gå veien om realisasjonsbegrepet i skatteloven § 9-2. Dette får imidlertid ingen betydning for lagmannsrettens resultat. Lagmannsretten finner at det uansett foreligger realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav f. Eiendomsretten er opphørt ved tap.

Konklusjonen er på denne bakgrunn at vilkårene i § 14-90 er oppfylt for bortfall både av det framførbare underskuddet og tom positiv saldo for ervervet goodwill.

Frist for endring av ligningen

I ligningsloven § 9-6 nr. 1 er fristen for å endre ligningen ti år, men dersom det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, følger det av § 9-6 nr. 3 bokstav a at fristen er to år for endring til ugunst for skattyteren.

I Rt-1992-1588 (Loffland) uttalte Høyesterett følgende om opplysningsplikten:

Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg

ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at Visma Academy AS ga en uriktig opplysning i selvangivelsen for selskapet i 2004 ved at det ikke ble opplyst om at selskapet hadde skiftet eier i løpet av inntektsåret 2004 til tross for at det var spurt om opplysninger om omsetning av aksjer i post 202 i vedlegget RF-10528. Når det ikke var gitt opplysning om omsetning av aksjer, må det forstås som om aksjer ikke var omsatt. Lagmannsretten anser derfor den manglende opplysningen som en uriktig opplysning. Det har imidlertid ingen betydning for resultatet om man heller anser det som en ufullstendig opplysning.

På første side i selvangivelsen sto det at skattyter var Visma Ajourit AS, betydelige skatteposisjoner var ført i balansen, og det fremgikk også av selvangivelsen med vedlegg at selskapet hadde fått konsernbidrag fra Visma ASA. Lagmannsretten er imidlertid ikke enig med Visma Academy AS i at ligningskontoret gjennom dette hadde fått tilstrekkelig grunnlag til å ta opp spørsmålet om skatteposisjonene. Selv om det framgikk av selvangivelsen av 2004 at selskapet tilhørte Visma-konsernet, hadde ikke ligningsmyndighetene ved det noe grunnlag for å anta at det hadde skjedd et eierskifte i 2004 som aktualiserte bruk av skatteloven § 14-90. Dette ville forutsette at ligningsfunksjonærene som behandlet saken, kontrollerte mot selvangivelsen for 2003, noe de etter lagmannsrettens syn ikke hadde noen foranledning til.

Lagmannsretten finner det videre klart at det var relevant og nødvendig å gi opplysninger om eierskiftet for at ligningsmyndighetene skulle oppdage at bortfall av skatteposisjoner kunne være et aktuelt tema.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om Visma Ajourit AS også burde lagt ved en særskilt redegjørelse for transaksjonen. Lagmannsretten tilføyer likevel at i saker hvor det er tvil om den ligningsmessige behandlingen, må skattyter gi tilstrekkelig opplysninger til at ligningsmyndighetene får grunnlag for å ta opp det aktuelle spørsmålet. Et særskilt vedlegg hvor skattyter redegjorde for bakgrunnen for transaksjonen og eventuelt la ved Ernst & Youngs resultat ville gitt ligningsmyndighetene grunnlag for å ta opp spørsmålet.

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at fristen for endring av ligningen er ti år.

Skatteloven § 14-90 - konklusjon

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at Skatteklagenemndas vedtak om endring av ligningen for Visma Academy AS for årene 2004 til 2008 er gyldig.

Tilleggsskatt

Ifølge ligningsloven § 10-2 ilegges «[s]kattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller fullstendige opplysninger [...] tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler».

For å ilegge ordinær tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt for at lovens vilkår er oppfylt, jf. Rt-2008-1409. Ligningsmyndighetene må påvise at det er klar sannsynlighetsovervekt

for at opplysningene som skattyter har gitt, er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det er på det rene at skattyter ga uriktige opplysninger ved ligningen, se ovenfor under lagmannsrettens vurdering av fristen for endring av ligningen. Lagmannsretten finner det videre klart sannsynlig at den manglende opplysningen kunne ført til skattemessige fordeler, idet det var klart sannsynlig at transaksjonen var overveiende skattemessig motivert.

Vilkårene for ordinær tilleggsatt er objektive. Det gjelder ingen vilkår om subjektiv skyld. Visma Academy AS har imidlertid anført at det foreligger en unnskyldningsgrunn etter ligningsloven § 10-3 andre ledd bokstav c. Av denne bestemmelsen framgår det at det ikke skal fastsettes tilleggsatt «når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt».

Visma Academy AS har vist til at selskapet sendte melding om eierskiftet til aksjonærregisteret. Lagmannsretten bemerker at dette ikke kan anses som retting av ligningen. Det kan ikke forutsettes at ligningsmyndighetene ved behandling av ligningen skal kryssjekke de opplysningene som er gitt i selvangivelsen mot opplysninger i aksjonærregisteret.

Etter dette er lagmannsretten konklusjon av vedtaket om tilleggsatt er gyldig.

Konklusjon og sakskostnader

Etter dette forkastes anken.

Staten ved Skatt øst har krav på erstatning for sine sakskostnader i medhold av tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen.

Advokat Jensen har levert sakskostnadsoppgave med krav om 441 068,75 kroner inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør 377 142,75 kroner salær og 63 926 kroner utgifter til sakkyndig vitne Atle Johnsen.

Lagmannsretten finner kostnadene rimelige og nødvendige, og legger sakskostnadsoppgaven til grunn.

Lagmannsretten skal avgjøre sakskostnadene for tingretten på grunnlag av sitt resultat, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Staten ble tilkjent sakskostnader også i tingretten, og det er ikke grunn til å endre avgjørelsen.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn tett berammelsesprogram i lagmannsretten.

Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Visma Academy AS 441 068,75 – firehundreogførtientusenogsekstiåtte 75/100 - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra dommens forkynnelse.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 14-141 Domscommentar, Roa Medisinske Senter AS

Lovstoff: Skatteloven § 6-10 annet og tredje ledd.

Kort referat: I dommen Roa Medisinske Senter AS (SkN 14-115) la Høyesterett til grunn at retten til basistilskudd som lege mottar i kraft av en fastlegeavtale skal klassifiseres som goodwill ved overdragelse av legepraksis. I ligningspraksis har verdien blitt behandlet som et immaterielt driftsmiddel. I foreliggende uttalelse gir Skattedirektoratet blant annet uttrykk for dommens betydning for tidligere saker og hvilken endringsadgang som gjelder for tidligere år.

Skattedirektoratets domscommentar publisert 9. desember 2014, avgitt 2. desember 2014.

Innledning

Dommen gir viktige avklaringer ved overdragelse av legepraksiser, både ved overdragelser til ny lege og ved omdannelser fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap.

Saken gjaldt grensen mellom forretningsverdi (heretter kalt goodwill), jf. skatteloven § 6-10 (2) og annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi, jf. skatteloven § 6-10 (3). Denne grensen får betydning for retten til avskrivninger.

Goodwill kan avskrives med 20 % per år, mens andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi ikke kan avskrives med mindre det foreligger et åpenbart verdifall.

To leger overdro i 2003 sine legepraksiser fra hvert sitt enkeltpersonforetak til et aksjeselskap. Det ble ikke overdratt fysiske driftsmidler. En mindre del av det totale vederlaget ble ansett som "personlig goodwill" (forskudd på lønn), og tvisten for Høyesterett gjaldt hvordan det resterende vederlaget skulle klassifiseres. Goodwill er en restkategori, og det er derfor et sentralt spørsmål om det kan identifiseres andre eiendeler.

Legene la til grunn at det ikke var overdratt andre eiendeler enn goodwill, mens Riksskattenemnda kom til at den del av vederlaget som knyttet seg til retten til basistilskudd etter fastlegeavtalen skulle anses som et annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi. Etter nemndas syn var kun en mindre del av det overdratte goodwill.

Høyesterett kom til at retten til basistilskudd etter fastlegeavtalen ikke kunne klassifiseres som et "annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi". Det innebar at hele vederlaget, med unntak av "personlig goodwill", utgjorde avskrivbar goodwill.

Det var dissens 4-1 vedrørende begrunnelsen.

Om Høyesteretts dom

Høyesterett tok i dommen stilling til hvordan retten til basistilskudd som en lege mottar i kraft av en fastlegeavtale, skal klassifiseres ved overdragelse av legepraksis.

Retten viste til at det er en generell forutsetning for avskrivningsadgang at driftsmiddelet forringes gjennom bruk eller fordi tiden går. Hvis et driftsmiddel ikke er utsatt for slik verdiforringelse, er det ikke grunn til å gi rett til fradrag for avskrivninger. Goodwill vil, på samme måte som fysiske driftsmidler, gjerne forringes ved "slit eller elde". Det er derfor avskrivningsrett også for ervervet goodwill.

For andre immaterielle driftsmidler vil verdien av rettigheten vanligvis ikke forringes på samme måte som fysiske driftsmidler, og avskrivningsadgangen er derfor mer begrenset.

Rt. 2007 s. 1543 (Scansales-dommen) oppsummerer lovhistorikken, de sentrale forarbeidene og tidligere retts- og ligningspraksis. Høyesterett viste til dette og uttalte at begrunnelsen for reglene dannet et viktig bakteppe for vurdering av hvordan verdien av retten til basistilskudd etter fastlegeordningen skulle klassifiseres.

Skatteloven har ingen definisjon av begrepet immaterielle driftsmidler. I rettspraksis er det lagt stor vekt på hvordan immaterielle driftsmidler behandles regnskapsmessig, selv om disse prinsippene ikke uten videre er avgjørende. Retten viste her til Scansales-dommen og til Rt. 2008 s. 343(Hafslund-dommen).

I 2003 gjaldt Foreløpig Norsk Regnskaps Standard. Definisjonen for immaterielle eiendeler var den samme som etter gjeldende regnskapsstandard:

"Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare, og
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket."

Vilkårene er kumulative, og Høyesterett vurderte kun vilkåret om kontroll i bokstav b.

Retten viste til at det sentrale i kontrollvilkåret var at foretaket kunne sikre at fordelene knyttet til den immaterielle eiendelen, i dette tilfellet fordelene selskapet har av retten til basistilskudd, kunne utnyttes av foretaket i fremtiden. Et viktig element i dette var om selskapet kunne hindre at andre får tilgang til fordelene (retten til basistilskudd).

En leges rett til basistilskudd følger ikke bare av at legen har en avtale med kommunen, den er i tillegg helt ut avhengig av antallet pasienter som har denne legen som fastlege. Legen kan ikke hindre noen i å skifte fastlege. Mulighetene for å velge fastlege fritt, og til å kunne skifte lege, er en viktig side ved fastlegeordningen. Dette innebærer at den som overtar en legepraksis med tilhørende listeinnbyggere (pasienter på fastlegelisten) ikke har noen sikkerhet for at personene forblir på listen slik at de fortsatt gir grunnlag for basistilskudd. Etter Høyesteretts vurdering innebar dette at den som overtar en legepraksis ikke har slik kontroll over retten til basistilskudd som regnskapsstandarden krever.

Videre ga Scansales-dommen etter Høyesteretts syn støtte for at retten til basistilskudd etter fastlegeordningen måtte anses som avskrivbar goodwill. Staten viste i sin prosedyre til Rt. 2005 s.1461 (Firda) og Hafslund-dommen, men retten la til grunn at disse avgjørelsene ikke ga veiledning i denne saken. Høyesterett uttalte at hvis det hadde vært anført at adgangen til å drive fastlegepraksis var et knapphetgode, kunne det kanskje ha vært gjort gjeldende at forventningen om å kunne inngå en ny avtale har en immateriell verdi som kan sammenlignes med situasjonen i konsesjonssakene. I denne saken var ikke det situasjonen.

Skattedirektoratets kommentarer

Høyesteretts dom avklarer at det ikke er grunnlag for å anse verdien av retten til basistilskudd i medhold av en fastlegeavtale som et eget immaterielt driftsmiddel.

Dommen slår fast at det ved vurdering av grensen mellom goodwill og annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi er relevant å se hen til den regnskapsmessige behandlingen, selvom de regnskapsmessige prinsippene ikke uten videre er avgjørende. Den legger, på samme måte som tidligere rettspraksis, til grunn at det må vurderes om eiendelen er identifiserbar og kontrollerbar. De to vilkårene er kumulative, og det er kun når begge vilkårene er oppfylt at en immateriell eiendel anses som et annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi. Hvis ett av vilkårene ikke er oppfylt, vil verdien inngå i avskrivbar goodwill.

På bakgrunn av dommen legger Skattedirektoratet til grunn at ved overdragelse av en legepraksis, vil den del av vederlaget som er betaling for retten til basistilskudd etter fastlegeavtalen, inngå i avskrivbar goodwill.

Høyesteretts syn er et annet enn det som fremgår om fastlegeavtaler i Skattedirektoratets uttalelse av 22. juni 2012, punkt 3.2 (Utv. 2012 s. 1317), der det legges til grunn at verdien av basistilskuddet er identifiserbart og kontrollerbart. Dommen medfører at Skatteetaten for fremtiden endrer sin anvendelse av skattelovgivningen.

Forholdet mellom goodwill og andre immaterielle driftsmidler er behandlet i Lignings-ABC under stikkord "Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel. Dette skillet må vurderes konkret for det enkelte tilfellet.

Anmodning om endring av ligning som følge av dommen

Skattedirektoratet er kjent med at flere leger, i samsvar med Skattedirektoratets tidligere uttalelse, har klassifisert verdien av retten til basistilskudd som annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi ved overdragelser av fastlegepraksis.

Nedenfor vil vi derfor gi en kort beskrivelse av endringsadgangen og hvilke tilfeller det kan være aktuelt for legene å anmode om endring av ligningen for tidligere inntektsår.

Vi gjør oppmerksom på at det ikke er nødvendig å be om endring av ligningen for tidligere inntektsår for å få avskrevet hele goodwillbeløpet. Det er her to alternativer som beskrevet nedenfor, og det vil i begge tilfeller være adgang til å avskrive hele vederlaget som er betalt for goodwill. Avskrivningene vil imidlertid komme i ulike inntektsår.

- Hvis legen ikke vil kreve avskrivninger for inntektsår før 2014 er det ikke nødvendig å be om endring av ligningen for tidligere inntektsår. Det er da tilstrekkelig at det gis opplysninger om det tidligere ervervet i selvangivelsen for inntektsåret 2014 og at avskrivbar goodwill føres på saldo. Hele vederlaget for goodwill kan da føres som inngående saldo i avskrivningsskjemaet (RF-1084) for 2014.
- Dersom en lege i stedet ønsker å anmode om endring av ligningen for tidligere år, må anmodning om endring for de aktuelle årene sendes til skattekontoret. Endringsfristen er tre år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6, som følge av at endringen gjelder ligningsmyndighetenes anvendelse av skattelovgivningen. Treårsfristen er absolutt.

Det betyr at hvis anmodning om endring kommer inn til skattekontoret i løpet av 2014, kan ligningen endres fra og med inntektsåret 2011 dersom de øvrige vilkårene er oppfylt. Spørsmålet om endring skal vurderes etter ligningsloven § 9-5 nr. 7, og endring bør normalt gjennomføres i disse tilfellene, se Lignings-ABC "Endringssak – endring uten klage" punkt 2.9:

"2.9 Særlig om endring pga. endret fortolkning av skattebestemmelser

Bli en bestemmelse i skattelovgivningen, f.eks. som en følge av en domstolsavgjørelse, tolket på en annen måte av ligningsmyndighetene enn det de tidligere anså for å være riktig, vil ofte en rekke skattytere ønske å få endret sin ligning for tidligere år, i samsvar med den nye rettsoppfatningen. Spørsmålet om endring skal vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7, se pkt. 3. Som utgangspunkt bør det tillates endring innenfor treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2, se pkt. 4.

"Endringen vil gjelde klassifiseringen av vederlaget, og det vil få betydning for retten til årlige avskrivninger.

I Lignings-ABC er endring av avskrivningsgrunnlag beskrevet under "Endringssak – endring uten klage" punkt 4.13:

"4.13 Endring av avskrivningsgrunnlag

Spørsmålet om et driftsmiddel er avskrivbart, fastsetting/fordeling av kostpris som grunnlag for avskrivninger, og hvilken avskrivningsgruppe og sats som skal benyttes, er en del av ligningsvedtaket for det enkelte år. Behandlingen i anskaffelsesåret er ikke bindende for senere

inntektsår. Selv om fristene for å endre ligningen for anskaffelsesåret er utløpt, kan det innenfor fristene i lignl. § 9-6 foretas endring av ligning for senere år dersom behandlingen i anskaffelsesåret ikke er i samsvar med loven eller de faktiske forhold."

Dette innebærer at en lege som anmoder om endring vil kunne få endret avskrivningsgrunnlag innenfor treårsfristen selv om ervervet fant sted tidligere. Da det ikke er gitt fradrag for skattemessige avskrivninger tidligere, vil det opprinnelige avskrivningsgrunnlaget være i behold.

Eksempel:

En lege klassifiserte i 2009 NOK 400.000 av kjøpesummen ved erverv av en fastlegepraksis som ikke-avskrivbart immaterielt driftsmiddel. På bakgrunn av Høyesterettsdommen er det avklart at beløpet skulle vært ført som avskrivbar goodwill (saldogruppe b).

Fristen for å endre ligningene for inntektsårene 2009 og 2010 er utløpt.

Legen kan i 2014 anmode om endring av ligning for inntektsårene 2011 og senere år og få avskrivninger i disse årene. Avskrivningsgrunnlaget vil være NOK 400.000 ettersom det ikke er skattemessig avskrevet tidligere.

SKN 14-142 Tap på fordring, behandling av renter

Lovstoff: Skatteloven § 6-10 annet og tredje ledd.

Kort referat: Hovedregelen er at det ikke gis fradrag for tap på fordring når denne ikke har tilknytning til kreditors egen virksomhet. Det gjelder likevel unntak når verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt. Uttalelsen gir uttrykk for Skattedirektoratets syn på fradragsretten i de tilfeller renter legges til hovedstolen, og debitor senere ikke kan gjøre opp fordringen. Etter direktoratets syn vil den skattemessige behandlingen avhenge av om fordringen på renter er i behold eller om rentene anses betalt. Etter direktoratets syn medfører det at påløpte renter tillegges hovedstolen at rentene anses både forfalt og betalt (gjort opp ved motregning). Fordringen som oppstår ved utvidelse av hovedstolen, er en ny fordring som ikke tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt. Det vil likevel være forskjell mellom en situasjon der et beløp tilsvarende rentene legges til hovedstolen og et tilfelle der det gis betalingsutsettelse. I sistnevnte tilfelle vil fradragsretten vanligvis være i behold.

Tap på fordring - skattemessig behandling når renter legges til hovedstolen og debitor senere ikke kan gjøre opp fordringen - betydningen for fradragsretten

Prinsipputtalelse Skattedirektoratet, publisert 9. desember 2014, avgitt 28. november 2014

1. Innledning

Skattedirektoratet har mottatt spørsmål om hvordan rentedelen av en fordring skal behandles når renter er tillagt hovedstolen og dermed øker saldo på mellomværende mellom selskapet (kreditor) og låntaker (debitor). Spørsmålet er aktuelt i de tilfellene kreditors engasjement går tapt ettersom det da må avgjøres om det foreligger fradrag.

Hovedregelen er at det ikke gis fradrag for tap på fordring når denne ikke har tilknytning til kreditors egen virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 (2). Det gjelder imidlertid et unntak når verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt. Unntaket er nærmere beskrevet under punkt 2 nedenfor.

Etter Skattedirektoratets syn vil den skattemessige behandlingen avhenge av om fordringen på renter er i behold eller om rentene anses betalt. Utgangspunktet er at det foreligger rett til fradrag når fordringen gjelder renter som tidligere er inntektsført. Det er imidlertid en betingelse at det er tale om samme fordring. Hvis fordringen på renter legges til hovedstolen, vil det innebære at rentene er forfalt og at de anses som betalt. Det har i et slikt tilfelle oppstått en ny fordring.

Videre kan en fordring endre karakter, f.eks. ved at den benyttes til å yte finansiering.

Både det skatterettslige utgangspunktet og unntakene er nærmere beskrevet nedenfor.

2. Skatterettslig utgangspunkt

Etter skatteloven § 6-2 (2) gis det "fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring." Fradragsretten kan imidlertid være avskåret dersom kreditor og debitor for fordringen er nærstående jf. sktl. § 6-2(3).

Tap på fordringer som ikke er tilknyttet virksomhet vil det som hovedregel ikke foreligge fradragsrett for, jf. skatteloven § 9-3(1) bokstav c nr.1 og § 9-4 (1).

Det kan likevel etter skatteloven § 9-3(1) bokstav c nr. 3 jf. § 9-4 gis fradrag for tap på fordring dersom verdien av denne tidligere er skattlagt som inntekt. Dersom verdien av fordringen tidligere er skattlagt som inntekt vil heller ikke avskjæringsregelen for tap mellom nærstående i skatteloven § 6-2 (3) komme til anvendelse, se Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 6-2-2.

Normalt vil låntaker ha plikt til å svare renter av det ytede lånet. Bokføringspliktig kreditor plikter å inntektsføre rentene med skattemessig virkning når de påløper, jf. skatteloven § 14-2 (1) annet punktum. Tilsvarende vil bokføringspliktig debitor for rentekravet ha rett til fradragsføring når rentene påløper, uavhengig av om rentene først forfaller til betaling på et senere tidspunkt.¹

I noen tilfeller avtaler partene at renter ikke skal betales kontant til kreditor, men at disse tillegges hovedstolen og dermed øker grunnlaget for videre renteberegning.

¹ For andre skattytere enn virksomhet som det er fastsatt bokføringsplikt for, gjelder det særregler for tidfesting i skatteloven § 14-20

Dersom det i slike tilfeller senere oppstår tap på fordring, må det vurderes om tapet er skattemessig fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 (2) jf. § 9-3 (1) jf. § 9-4 (1) eller FSFIN § 6-2-2.

3. Skattedirektoratets vurdering

3.1 Rett til fradrag når verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt

Spørsmålet blir om den delen av en fordring som tilsvarende renter som er tillagt hovedstolen kan falle inn under ordlyden i skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3, "dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt".

Problemstillingen er aktuell når kreditor gir lån til debitor, og kreditor inntektsfører rentene løpende. I de tilfellene der rentene ikke blir betalt, kan kreditor ha rett til skattemessig fradrag etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3.

Etter Skattedirektoratets syn løser ikke bestemmelsens ordlyd spørsmålet om hvorvidt renter som er lagt til hovedstolen skal anses som betalt.

Bestemmelsen ble innført i 1992 i forbindelse med innføringen av realisasjonsprinsippet som hovedregel for tidfesting av kapitalinntekter. Av Ot.prp. nr. 35 (1991-92) pkt. 28.2.2 fremgår begrunnelsen for endringen:

"I en situasjon vil skattyter likevel ha fradragsrett for tap på enkle gjeldsbrev og muntlige fordringer. Det foreslås i kapittel 5 at alle kapitalinntekter skal periodiseres etter realisasjonsprinsippet i stedet for etter kontantprinsippet. Det innebærer at inntekt av kapital skal periodiseres i det inntektsår skattyter har fått et ubetinget krav på inntekten. Skulle det senere vise seg at skattyter ikke mottar fullt vederlag, foreslås det at tapet på inntektsfordringen skal være fradragsberettiget selv om denne er et enkelt gjeldsbrev, en enkeltstående eller en muntlig fordring. Det vises til utkast til § 43 annet ledd b annet punktum."

Fra forarbeidene kan det dermed utledes at bestemmelsen kommer til anvendelse i tilfeller hvor skattyteren på grunn av realisasjonsprinsippet har vært nødt til å inntektsføre beløpet skattemessig, og hvor det deretter viser seg at det ikke mottas full betaling. I slike tilfeller vil det være urimelig at skattyteren ikke skal få fradrag for det tap som er lidt.

Bestemmelsens typiske anvendelsesområde kan illustreres med et eksempel:

Eksempel 1

Mor AS gir et lån til Datter AS. Lånet forrentes på vanlige vilkår, og påløpte renter år 1 er 100. Mor AS må inntektsføre 100 i år 1 på grunn av tidfestingsreglene selv om rentene først forfaller i juni år 2. I mars år 2 får Datter AS uventede problemer, og selskapet slås konkurs kort tid etter.

De rentene som Mor AS har inntektsført i år 1 vil aldri bli mottatt, og Mor AS kan i et slikt tilfelle ha rett til skattemessig fradrag tilsvarende de tidligere beskattede rentene. Det er

tidfestingsreglene som tilsier at rentene må inntektsføres før de mottas, og da er det urimelig at dette ikke kan korrigeres når det kort tid etter er på det rene at rentene likevel ikke blir betalt. Denne situasjonen er uttrykkelig omtalt i forarbeidene, og ligningspraksis er i tråd med dette.

I praksis vil også andre situasjoner enn de som er omtalt i forarbeidene oppstå, og spørsmålet blir hvordan disse tilfellene skal behandles. Hvis et beløp tilsvarende rentene blir etablert som et nytt mellomværende, eller hvis det avtales at de skal legges til hovedstolen, blir spørsmålet som nevnt om disse rentene må anses å være betalt eller om fradragretten kan være i behold som følge av at "verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt".

Vi forutsetter at det ikke er tale om vanlig betalingsutsettelse, f.eks. utsatt betalingsfrist som også andre kunder får. Et eksempel kan illustrere problemstillingen når rentene legges til hovedstolen:

Eksempel 2

Mor AS gir et lån til Datter AS. Lånet forrentes på vanlige vilkår, og påløpte renter år 1 er 100. Avtalen angir ikke et bestemt forfallstidspunkt for rentene, de forfaller ved påkrav. Mor AS må inntektsføre påløpte renter med 100 i år 1 på grunn av tidfestingsreglene selv om disse foreløpig ikke er mottatt. Påløpte renter er lagt til hovedstolen slik at gjelden Datter AS har til Mor AS økes med 100. Det samme skjer året etter. I år 3 får Datter AS betalingsproblemer, og på slutten av år 3 slås Datter AS konkurs.

Når partene er enige om at rentene legges til hovedstolen, må det legges til grunn at rentene også er forfalt. Det er kun forfalte renter som kan legges til hovedstolen.

Dette er en annen situasjon enn den som er omtalt i forarbeidene og som reglene om fradrag uttrykkelig omfatter.

Det avgjørende ved vurderingen av om Mor AS har rett til skattemessig fradrag i et slikt tilfelle vil være om rentene anses som betalt.

3.2 Når anses rentene som betalt?

Når renter ikke betales kontant eller ved overføring til kreditor på forfall, må det vurderes hvilke disposisjoner som kan anses som betaling av renter. I de tilfellene der rentene legges til hovedstolen eller på annen måte regnskapsføres som et mellomværende, blir spørsmålet om dette er en disposisjon som skal anses som en betaling av rentene.

Hvis det er gitt et nytt lån for å dekke rentene, er det ikke tvilsomt at rentene anses betalt.

Etter Skattedirektoratets syn vil det at påløpte renter tillegges hovedstolen medføre at rentene anses både forfalt og betalt (gjort opp ved motregning). Den del av fordringen som har oppstått ved utvidelsen, er dermed ikke fradragberettiget etter skatteloven § 9-3 (1)bokstav c nr. 3 eller FSFIN § 6 2-2.

Unntaksregelen gir rett til fradrag for tap på fordring "dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt". Fordringen som oppstår ved utvidelse av hovedstolen, er

en ny fordring som ikke tidligere vært regnet som skattepliktig inntekt. Tap på den nye fordringen skal da vurderes etter de alminnelige reglene.

I eksempel 2 ovenfor er denne situasjonen illustrert. Etter Skattedirektoratets syn innebærer avtalen om at rentene skal tillegges hovedstolen at Mor AS i realiteten har gitt Datter AS et nytt lån som skal dekke rentene. Det nye lånet er en fordring som ikke tidligere har blitt regnet som skattepliktig inntekt. Avtalen innebærer to disposisjoner: Betaling av rentene og ytelse av ny kreditt. Fordringen på renter er gjort opp ved motregning av Datter AS' forpliktelse til å betale renter og Mor AS' forpliktelse til å gi et lån som finansierer betalingen.

Et selskap kan yte lån til et annet selskap for å bidra til finansiering av låntaker selskapet. Ytelse av lån kan være aktuelt både i konsern og til andre selskaper. På samme måte vil inngåelse av en avtale om at kreditors krav på renter ikke skal betales ved overføring til kreditors konto, men i stedet legges til hovedstolen, utgjøre en form for finansiering av låntakerselskapet. Låntaker ville ved låneopptak i finansinstitusjon e.l. vært nødt til å belaste sin likviditet med betaling av renter.

Skattedirektoratet legger til grunn at det i en slik situasjon er gjennomført en motregning av kreditors og debtors krav på hverandre. Grunnlaget for dette er følgende:

- Kreditor har krav på at debitor betaler renter beregnet etter hovedstolen
- Ved avtale om at rentene skal tillegges hovedstolen inngås det en avtale som gir debitor rett til et nytt lån eller et økt lån for å finansiere rentebetalingen
- Disse to fordringene blir ved avtale om nytt lån/økning av hovedstolen å anse som motregnet

Pengekravsrettslig er en motregning å anse som en betaling på lik linje med f.eks. kontantbetaling, jf. Trygve Bergsåker "Pengekravsrett" (2. utg. 2011) s. 291-297.

Finansdepartementet avga i 1986 en uttalelse som underbygger at det samme synspunktet legges til grunn skatterettslig. Uttalelsen er inntatt i Utv. 1986 side 51, og den slår fast at en betaling som skjer ved økning av hovedstolen anses gjennomført ved utvidelsen av lånet:

"Finansdepartementet antar at renteutgifter er fradragberettiget etter skatteloven § 44, første ledd uavhengig av om rentene er betalt direkte, ved låneopptak hos "tredje mann", ved utbetaling av lån redusert ved forskuddsrente eller ved utvidelse av lån. I sistnevnte tilfelle anses rentene for utredet ved utvidelsen av lånet for skattytere som lignes etter kontantprinsippet, jfr. skattelovens § 44, niende ledd. Låntakers krav på lånebeløpet (utvidelsen) motregnes i disse tilfellene mot långivers krav på rentene. Forutsetningen er som i Deres eksempel at det beregnes renter også av det utvidede lånebeløp i motsetning til en ren betalingsutsettelse for påløpte renter."

Kontantprinsippet, som gjaldt da uttalelsen ble avgitt, medførte at debitor først fikk fradrag når rentene ble betalt. Sitatet illustrerer imidlertid hvilke disposisjoner som kan anses som "betaling av renter", og det fremgår at utvidelse av et lån med et beløp som skal dekke rentekostnadene, anses som betaling av disse rentene. Denne vurderingen vil være den samme også etter innføring av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel.

Lignings-ABC 2014 legger det samme synet til grunn "Renter av gjeld" punkt 6.1:

6.1.1 Generelt

Renter anses betalt selv om skattyter tar opp nye lån for å betale rentene. Dette vil gjelde også i de tilfellene der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. der rentene etter avtalen skal tillegges hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning. Det samme gjelder om skattyter har inngått ny låneavtale med långiveren, jf. FIN 10. januar 1986 i Utv. 1986/51. Derimot anses ikke rentene betalt om skattyter har misligholdt lånet ved å oversitte betalingsfristen og långiver deretter aksepterer en utsettelse med rentebetalingen uten å innvilge et ytterligere lån. Om tidspunktet for betaling for øvrig, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

3.3 Kreditor gir kredittid ut over det som er vanlig

Det vil være forskjell mellom en situasjon der et beløp tilsvarende rentene legges til hovedstolen og et tilfelle der det gis betalingsutsettelse. Denne forskjellen er det også vist til i Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1986 side 51 som er sitert i punkt 3.2.

Dersom kreditor samtykker i en betalingsutsettelse vil det som hovedregel ikke medføre at fordringen endrer karakter. Et senere tap på fordringen vil derfor kunne være fradragsberettiget med hjemmel i § 6-2 (2) jf. § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 jf. § 9-4 (1) eller FSFIN§ 6-2-2.

Det kan imidlertid tenkes unntak fra dette utgangspunktet.

Hvis det ikke er tale om en ordinær betalingsutsettelse, men formålet f.eks. er å yte finansiering til debitor, vil det som utgangspunkt tale for at vederlaget i realiteten må anses som betalt, men så utlånt igjen til debitor. I så tilfelle vil det ikke foreligge rett til fradrag etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 jf. § 9-4 (1). Eventuell fradragsrett må vurderes etter reglene for fordringer.

Rettspraksis viser at en fordring kan endre karakter og i realiteten bli ansett som konvertert til et nytt lån.

I Rt. 2005 s 1171 (Skjelland Holding) presiserte Høyesterett at det ved vurderingen av om verdien av en fordring hadde vært regnet som skattepliktig inntekt, var en forutsetning at det var tale om samme fordring. I den aktuelle saken hadde selskapet besluttet utbytte til aksjonærene, men utbyttet var ikke utbetalt. Pengene ble i stedet stående i selskapet, og aksjonærene hadde fordringer på selskapet på samme beløp som de vedtatte utbyttene.

Det avgjørende var ikke om beløpet var det samme. I det aktuelle tilfellet fant flertallet at det reelt sett var tale om forskjellige fordringer (våre understrekninger):

"I dette tilfellet finner jeg at det reelt sett er tale om forskjellige fordringer. Når skattyterne - slik som her - har bestemt seg for ikke å heve utbyttet, må fordringen reelt sett anses som kortsiktig lån til selskapet. At dette var situasjonen, fremgår av de forklaringer som er gitt under bevisopptakene. C svarte på spørsmålet om hvorfor de lot være å be om utbetaling av de vedtatte utbyttene, at det var "for å sikre firmaet likviditet i en ekspansiv periode. Regnet med at ved å la kapitalen "arbeide" i selskapet kunne vi bidra til større avkastning på egne aksjer". A uttalte som

svar på samme spørsmålet at "selskapet trengte pengene bedre enn oss. Beløpene ble ført i regnskapet på konto for hver aksjonær som lån/skyldig utbytte, og skulle utbetales etter hvert som likviditeten i selskapet ga rom for dette". B besvarte spørsmålet på følgende måte: "TVE var i en vekstfase og mente selskapet hadde mer behov for pengene enn oss. Vi mente det var riktig å la pengene stå og arbeide i selskapet." Når dette var situasjonen, må utbyttet reelt anses konvertert til lån og vurderes som en vanlig fordring. Og disse lånene må i skatterettslig henseende behandles på samme måte som om skattyterne hadde anvendt andre midler da de ga lånene."

Sitatet ovenfor illustrerer at en fordring kan skifte karakter, og at det vil bero på en konkret vurdering hvorvidt den opprinnelige fordringen er i behold, eller om det reelt sett er tale om en ny fordring som skal behandles etter de alminnelige reglene. I sistnevnte tilfelle vil det ikke foreligge rett til skattemessig fradrag etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3.

Zimmer omtaler dommen i Skatterett nr. 3/2006 s. 272-273:

"Den alternative begrunnelsen, målbåret av annenvoterende, retter søkelyset mot uttrykket «fordringen» i lovteksten; det må være den samme fordringen som er blitt skattlagt og som senere er tapt (90). I dette tilfellet er det klart at skattyterne hadde latt utbyttebeløpene stå i selskapet for å sikre dette likviditet, samtidig som det ble ansett som en gunstig investering i og for seg. «Når skattyterne... har bestemt seg for ikke å heve utbyttet, må fordringen reelt sett anses som kortsiktig lån til selskapet» (91). «Og disse lånene må i skatterettslig henseende behandles på samme måte som om skattyterne hadde anvendt andre midler da de ga lånene» (92).

Et vesentlig argument i favør av dette synspunktet er at løsningen blir den samme uansett om skattyterne lar utbyttebeløpet bli stående i selskapet eller tar det ut og så skyter inn samme beløp som lån. Et synspunkt om at fordringen kan skifte karakter på denne måten, har ikke alltid vært akseptert av Høyesterett. I Rt. 1976 s. 1316 Harnoll ble et parallelt synspunkt (restkjøpesum med forfall langt frem i tid ansett som lån) karakterisert som «et søkt synspunkt». Dommen i Skjelland-saken innebærer at Harnoll- dommen ikke (lenger) kan tillegges noen vekt på dette punkt, og det må anses som positivt. Dommens resonnering på dette punkt er prinsipielt interessant også ved at det er basert mer på økonomisk realitet enn på rettslig form. Det illustrerer således at spenningen mellom rettslig form og økonomisk realitet ikke er begrenset til å gjelde i tilfeller av omgåelse, men kan oppstå ved «ordinære» tolknings spørsmål også."

Zimmers kommentarer underbygger Skattedirektoratets standpunkt om at en fordring kan skifte karakter.

Det må alltid foretas en konkret vurdering av om fordringen kan sies å ha endret karakter eller om den opprinnelige fordringen er i behold. Skattedirektoratet legger til grunn at momenter ved denne vurderingen blant annet vil være hvem som gir og som innvilges betalingsutsettelse, beløpets størrelse, den økonomiske stillingen til mottaker, når fordringen skal betales og øvrige betingelser.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 14-143 Spørsmål om brukshindring - omsorg foreldre

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum

Kort referat: Skattyter hadde fraflyttet sin egen bolig for å ha den daglige omsorgen for sin gamle far som var avhengig av hjelp. Hun ønsker nå å selge boligen og spørsmålet var om fraværet fra boligen falt inn under brukshindringsbegrepet i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum. Skattedirektoratet konkluderte med at skattyters pleie av faren ikke kvalifiserte som brukshindring, da gamle foreldre ikke er del av den personkrets som faller inn under bestemmelsen.

Omsorg for gamle foreldre og spørsmål om brukshindring

BFU 20/14 fra Skattedirektoratet publisert 9. desember 2014, avgitt 18. september 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Det anmodes om en bindende forhåndsuttalelse angående skattefritaket i sktl. § 9-3 (2) bokstav b - brukshindring ved salg av bolig.

1. Fremstilling av faktum

Skattyter ervervet i 2005 en enebolig (heretter «Boligen»). Boligen ble benyttet som hennes bopel frem til 2009, da hun flyttet til sitt barndomshjem for å pleie sin far. Faren var da tilårskommen, og klarte seg ikke selv.

Skattyter sa opp sin faste stilling for å være fulltids omsorgsperson for sin far. Boligen ble leid ut med varighet på ca 4 år. Basert på fars alder og helse anså skattyter omsorgsansvaret som midlertidig. Planen var hele tiden å flytte tilbake til Boligen.

Ettersom faren fremdeles er avhengig av mye omsorg for å kunne bo hjemme vil skattyter fortsette med omsorgsansvaret og tilbringe det meste av døgnet i barndomshjemmet. Skattyter har det siste året kun vært på korte dagbesøk i Boligen. For å nedbetale gjelden og få midler til livsopphold slik at hun også kan utøve omsorgsansvar, bør skattyter nå selge Boligen. Skattyter ønsker å selge boligen uten skatt på gevinsten.

2. Den skatterettslige problemstillingen

Problemstillingen som ønskes avklart gjennom en bindende forhåndsuttalelse er om en gevinst ved salg av Boligen vil omfattes av skattefritaket i sktl. § 9-3 (2) bokstav b, basert på de faktiske forholdene beskrevet ovenfor.

Bestemmelsen stiller krav om eiertid og brukstid, i det eiendommen må være eid av selger i minst ett år og brukt som selgers egen bolig i ett av de siste to årene når realisasjonen finner sted. Når selger på grunn av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal den brukshindringen som foreligger, regnes som brukstid. Dette forutsetter at selger ikke kjente til brukshindringen på ervervstidspunktet.

Det er lagt til grunn i ligningspraksis at brukshindring som følge av omsorgsansvar for nær familie omfattes av skattefritaket. I BFU 52/02 fremgår det at «ektefellens sykdom likestillesetter bestemmelsen med skattyters egen sykdom». Skattyter flyttet sammen med ektefellen til en omsorgsbolig etter han ble rammet av multippel sklerose (MS). Der bisto hun med pleie og hjelp. I likhet er det lagt til grunn i BFU 32/04 at brukshindring som følge av omsorgsansvar for barn omfattes av skattefritaket.

I Zimmer, Lærebok i Skatterett (utg. 6), er «helsemessige eller lignende grunner» tolket som å omfatte brukshindring som følge av et familiemedlems helsemessige situasjon. Som eksempel trekkes frem at skattyter flytter fra boligen på grunn av at et familiemedlem ikke tåler klimaet.

Innsender har ikke funnet kilder som tilsier at skattefritaket ikke omfatter brukshindring som følge av omsorgsansvar for foreldre. Da foreldre er personlig nærstående som ektefelle og barn, må det etter innsenders vurdering legges til grunn at denne type omsorg for foreldre omfattes. Det må være klart at skattyter ved ervervet av Boligen i 2005 ikke hadde kjennskap til at hennes far ville bli syk og langtidspleietrengende så lenge at boligen må selges for å muliggjøre omsorgsansvaret.

Innsender har etter forespørsel opplyst at skattyter ikke mottar omsorgslønn eller stønad.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling og avgrensning

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om skattyters pleie av faren kvalifiserer som brukshindring etter skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum, slik at hun kan selge sin egen bolig uten gevinstbeskatning.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Rettskilder

Skattedirektoratet skal bemerke at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelse for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum som lyder:

”Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende borett, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt: eieren har eid eiendommen (andelen mv.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales....., og eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen. Når eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal den tid slik brukshindring foreligger, regnes med som botid hvis eieren på ervervstidspunktet ikke kjente eller burde ha kjent til brukshindringen....”

I forarbeidene til § 43 annet ledd bokstav d, som var forløperen til skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b, Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2 fremgår det bl.a.:

"For å avdempe virkningene av at adgangen til å kreve betinget skattefritak faller bort og legge forholdene til rette for mobilitet på arbeidsmarkedet, foreslår departementet at hvor faktisk bruk har vært hindret på grunn av arbeid, helsemessige eller lignende grunner, skal dette likestilles med faktisk bruk. Regelen vil komme til anvendelse både der boligen må fraflyttes før kravet til eier- og brukstid er oppfylt, og der boligen ikke kan tilflyttes som planlagt på grunn av slike omstendigheter. En slik regel er nå inntatt både i § 43 annet ledd bokstav d siste punktum og i § 45 femtende ledd tredje punktum. Departementet vil imidlertid presisere at skattyteren ikke på grunnlag av denne bestemmelsen kan påberope at han har mer enn en fast bolig, se Utv. 1986 s. 194 URD. Dersom han flytter til en annen bolig som han selv eier, kan han ikke fortsette å opparbeide botid for den boligen han har fraflyttet, selv om flyttingen skyldes slike grunner som nevnt. Tilsvarende vil han ikke kunne opparbeide botid for en bolig han ikke har kunnet tilflytte av slike grunner, dersom han faktisk har sin faste bolig i en eiendom han selv eier.

Det er bare ved de kvalifiserte brukshindringer denne bestemmelsen kommer til anvendelse. Når arbeidssituasjonen, som skattyteren ofte selv er herre over, er tatt med, skyldes dette at en ikke ønsker å begrense mobiliteten på arbeidsmarkedet. For øvrig bør det kreves kvalifiserte omstendigheter som skattyteren ikke har rådighet over. Tilsvarende brukshindringer for ektefelle eller barn som bor hjemme, likestilles med brukshindringer for skattyteren selv."

I Lignings-ABC 2013/14 pkt. 9.3.2 side 249 står det bl.a. følgende om brukshindring:

" Brukshindring

Brukshindring anses å foreligge når skattyteren må bosette/oppholde seg et annet sted enn i boligen, f.eks. på grunn av eget eller ektefelles (ikke samboers) arbeid og helse, eller sykdom hos barn. Både fysisk og psykisk sykdom kan anses som brukshindring. Likeså vil det foreligge brukshindring dersom skattyteren tar utdanning ved skole/universitet som ligger et annet sted enn boligen. For samboere med felles mindreårige barn hvor den ene samboeren må flytte for eksempel på grunn av arbeid, må brukshindring kunne anses å foreligge også for den andre samboeren når denne flytter med for å ivareta omsorg for felles barn, se BFU 31/05. Også fengselsopphold eller straffeprosessuelt beslag i boligen kan anses som en brukshindring, se HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644). Videre kan brukshindringen bestå i at skattyter må bosette seg i tjenestebolig eller blir lagt inn på institusjon på grunn av alder, sykdom mv. Brukshindring som først oppstår etter fraflytting fra egen bolig, slik at skattyter blir forhindret fra å foreta en planlagt

tilbakeflytting, godtas i praksis også som botid ved ikke- bruk. Reglene om brukshindring gjelder også ved opphold i utlandet såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Det anses ikke som brukshindring at skattyteren må leie ut boligen fordi han ikke har råd til å bo i den. Videre anses det heller ikke som brukshindring at skattyteren flytter til et annet sted fordi han ønsker å skifte miljø, til tross for at han ikke har fått arbeid på det nye stedet."

Skattedirektoratet forstår dette slik at brukshindringen kan enten ligge på boligen, f.eks. ved brann eller plombering av politiet, - eller så kan brukshindringen ligge hos den/de som eier og bebor boligen, f.eks. ved sykdom som hindrer vedkommende å bebo boligen.

Faktum

Skattyter har eid Boligen siden 2005. Vilkåret om ett års eiertid i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav a, er således oppfylt.

I 2009 sa hun opp sin faste stilling og flyttet til sitt barndomshjem for å være fulltids omsorgsperson for sin far. Skattyters far var da tilårskommen og klarte seg ikke selv. Samtidig leide hun ut Boligen for 4 år.

Ettersom faren fremdeles er avhengig av mye omsorg for å kunne bo hjemme, vil skattyter fortsette med omsorgsansvaret og tilbringe det meste av døgnet i barndomshjemmet. Det er opplyst at skattyter ikke mottar omsorgslønn eller stønad for dette.

Skattyter har det siste året bare vært på korte dagsbesøk i Boligen. Meningen har imidlertid hele tiden vært å flytte tilbake til Boligen så snart det ble mulig.

At man er borte fra sin faste bolig i forbindelse med jobb, eller stell av foreldre, vil ikke være nok til å si at boligen ikke er i bruk som egen bolig. Flytter man derimot til annen bolig og etablerer seg der, samtidig som man leier ut egen bolig eller bare besøker den sporadisk, uten å ha lovlig brukshindring, slutter man å opparbeide botid i egen bolig.

Skattedirektoratet forstår det slik at innsender ikke bebor boligen sin for tiden, men er å anse som bosatt hos sin far. Spørsmålet som er reist er om det foreligger brukshindring til Boligen. Siden skattyter ikke mottar lønn for omsorgsarbeidet, legger direktoratet til grunn at de aktuelle brukshindringer som skal vurderes er brukshindring pga. helsemessige og lignende grunner.

Foreligger brukshindring av helsemessige eller lignende grunner?

Det er en forutsetning for at ikke-bruk skal regnes som botid, at skattyter verken kjente eller burde kjent til brukshindringen ved ervervet av eiendommen. En generell kjennskap til slike framtidige muligheter for brukshindring, regnes ikke som slikt kjennskap som forhindrer opptjening av botid ved ikke-bruk. I praksis er dette sagt å gjelde for arbeidsforhold der det er vanlig at den ansatte må flytte til nytt arbeidssted frivillig eller på grunn av flytteplikt, og som eksempler er det i Lignings-ABC 2013/14 side 250 pkt. 9.3.3, vist til ansettelsesforhold innen utenriksstjenesten, tilsatte i forsvaret med beordringsplikt og nyutdannede leger med plikt til turnustjeneste.

I denne saken hadde skattyter bodd i sin egen bolig i fire år, fra 2005 til 2009 før hun flyttet tilbake til sitt barndomshjem for å stelle for sin far. En generell kunnskap om fars mulige fremtidige behov for pleie og omsorg er ikke slik kunnskap at det diskvalifiserer for bruk av fritaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 annet ledd b annet punktum, dersom denne brukshindringen er omfattet.

Basert på de opplysninger som er gitt, legger Skattedirektoratet til grunn at skattyter ikke hadde kjennskap til fars fremtidige omsorgsbehov da hun ervervet Boligen.

Lovforarbeider og ligningspraksis sitert foran viser at det er en begrenset krets av personer fra skattyters husstand som er omfattet av brukshindringsregelen i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum. Skattyter, dennes ektefelle og hjemmeboende barn er omfattet.

Brukshindringer for skattyters samboer, jf. Lignings-ABC 2013/14 s. 249 pkt. 9.3.2 og samboers særkullsbarn er ikke omfattet, jf. BFU 104/02.

På tross av mer moderne samlivsformer er ikke personkretsen, som er omfattet av brukshindringer, utvidet. Innsender har vist til BFU 52/02 og BFU 32/04 som eksempler på brukshindring som følge av omsorgsansvar. Skattedirektoratet skal bemerke at i disse sakene er personkretsen også ektefelle og barn. I BFU 52/02 var det ektefellen som ble rammet av sykdom og som var årsaken til brukshindringen til boligen. I BFU 32/04 var det mindreårig barns samvær med begge sine foreldre som utgjorde brukshindringen.

Å ha omsorgsansvaret for gamle foreldre synes ikke å være omfattet av brukshindrings-unntaket. Likeledes er ikke voksne barn som har flyttet hjemmefra omfattet av bestemmelsen. Blir voksne barn syke kan således ikke mor flytte fra sin bolig for å stelle dem og påberope seg brukshindring til egen bolig.

Innsender har vist til at ifølge Zimmer, Lærebok i Skatterett, er «helsemessige eller lignende grunner» tolket som å omfatte brukshindring som følge av et familiemedlems helsemessige situasjon. Som eksempel trekkes frem at skattyter flytter fra boligen på grunn av at et familiemedlem ikke tåler klimaet. Skattedirektoratet skal bemerke at Zimmer ikke tar stilling til hvilke familiemedlemmer som er omfattet, men på siden foran, s. 246 i 7. utgave, har forfatteren i parantes etter familien konkret nevnt ektefelle og mindreårige barn.

Gevinstbeskatningsregelen ved salg av egen bolig er i utgangspunktet en "snill" bestemmelse idet man bare behøver å eie og bebo eiendommen ett år for å kunne selge skattefritt. Skattyter kan således oppnå skattefritt salg ved å flytte tilbake til sin bolig i ett år før hun selger.

På denne bakgrunn konkluderer Skattedirektoratet med at skattyter ikke har en brukshindring etter skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum.

Konklusjon

Skattyter oppfyller ikke vilkårene for brukshindring til sin enebolig, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd b annet punktum.

Skattevedtak

SkN 14-144 Stortingets skattevedtak for 2015

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 15. desember 2014 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a.

Kapittel 1 - Generelt

§ 1-1. Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskrivning av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2015. Vedtaket legges også til grunn for utskrivning av forskudd på skatt for inntektsåret 2015, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2. Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 - Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1. Formuesskatt til staten - personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 200 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som ligned under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 400 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

§ 2-2. Formuesskatt til staten - upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,15 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3. Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 200 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 400 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 - Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1. Toppskatt

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 9 pst. for den delen av inntekten som overstiger 550 550 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 885 600 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 7 pst. av den inntekten som overstiger 550 550 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 885 600 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 3-2. Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 9,55 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 13,05 pst.

§ 3-3. Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 27 pst. av inntekten.

§ 3-4. Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 31 pst.

§ 3-5. Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 27 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt toppskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av § 3-1, § 3-2 og § 3-8.

§ 3-6. Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7. Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8. Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,60 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,35 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

Kapittel 4 - Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1. Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 27 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2. Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 51 pst.

§ 4-3. Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2015 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4. Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 - Tonnasjesskatt

§ 5-1. Tonnasjesskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 - Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1. Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 89 050 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 72 200 kroner.

§ 6-2. Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3. Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 50 400 kroner i klasse 1 og 74 250 kroner i klasse 2.

§ 6-4. Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 135 700 kroner for enslige og 124 800 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 249 600 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5. Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 30 800 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 180 800 kroner i trinn 1 og 273 650 kroner i trinn 2.

§ 6-6. Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 067 kroner pr. påbegynt måned.

Kapittel 7 - Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1. Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2. Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

SKN 14-145 Folketrygdvedtaket 2015

Storingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 15. desember 2014 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kap. 23.

For inntektsåret 2015 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1. Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten drives, jf. annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende termin.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttdato.

§ 2. Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Rissa, Midtre Gauldal og Selbu i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Ørland og Agdenes i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og

Sunnadal i Møre og Romsdal fylke,

- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy og Leka i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2015 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5tredje ledd.
- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren	
	Aktiviteter knyttet til produksjon av aktiviteter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020
Syntetfibersektoren	
	Aktiviteter knyttet til produksjon av aktiviteter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020
Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)	
Energisektoren	
Næringshovedområde 35	Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning
Transportsektoren	
49.1	Passasjertransport med jernbane

49.2	Godstransport med jernbane
49.31	Transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder
49.39	Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted
49.41	Godstransport på vei
50	Sjøfart
51.1	Lufttransport med passasjerer
51.21	Lufttransport med gods
Lufthavner	
52.23	Andre tjenester tilknyttet lufttransport
Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.	
64	Finansieringsvirksomhet
65	Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
66	Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet
70.10	Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern
70.22	Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av første ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2015. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei, jf. næringskode 49.41 Godstransport på vei, må differansen ikke overstige 250 000 kroner i 2015.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2015, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte ikke overstige 250 000 kroner i 2015. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv., kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i terminen.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

<i>Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)</i>	
01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfeverer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6. Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7. Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8. Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser

§ 9. Forskriftsfullmakt mv.

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 til § 5.

Lovendringer

SKN 14-146 Endringer i ligningsloven

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

V

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-2 oppheves.

§ 2-3 skal lyde:

§ 2-3. Sentrale ligningsmyndigheter

Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda er sentrale ligningsmyndigheter.

Ny § 2-4a skal lyde:

§ 2-4a. Nemndenes uavhengige stilling

1. Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke instruere Skatteklagenemnda, Oljeskattenemnda eller Klagenemnda for petroleumsskatt generelt eller i enkeltsaker.
2. Med unntak av endringsadgangen etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, kan departementet, Skattedirektoratet, oljeskatteligningsmyndighetene og skattekontoret ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.
3. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda forberedes av et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet. Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan ikke instruere sekretariatet generelt eller i enkeltsaker.

Ny § 2-4b skal lyde:

§ 2-4b. Oppnevning og organisering av Skatteklagenemnda

1. Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda skal ha en leder og en nestleder. Departementet fastsetter hvor mange øvrige medlemmer og varamedlemmer som skal oppnevnes til Skatteklagenemnda.
2. Nemndas leder organiserer Skatteklagenemnda i avdelinger. Det skal være flere avdelinger med tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst én avdeling med fem medlemmer (stor avdeling).
3. Lederen for Skatteklagenemnda og nestlederen skal delta i stor avdeling. De øvrige

nemndsmedlemmene skal delta i stor avdeling og alminnelig avdeling.

4. Nemndas leder fordeler saker mellom avdelingene. Alle saker skal behandles i alminnelig avdeling. Dersom alminnelig avdeling ikke avgjør saken ved enighet eller dersom minst ett av medlemmene krever det, skal saken gå videre til behandling i stor avdeling. Leder av Skatteklagenemnda kan beslutte at saker skal gå direkte til behandling i stor avdeling.
5. Departementet kan gi forskrift om krav til nemndsmedlemmenes utdanning og arbeidserfaring og om organisering av Skatteklagenemnda.

§ 2-5 skal lyde:

§ 2-5. Utelukkingsgrunner

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-3 og 2-4 er

- a) riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadjutanter og politifullmektiger,
- b) skatteoppkrevere samt tjenestemenn ved deres kontor, jf. skattebetalingsloven § 2-1,
- c) tjenestemenn i Skattedirektoratet og ved skattekontorene,
- d) enhver som er fradømt stemmerett i offentlige anliggender,
- e) enhver som i løpet av de siste ti årene er straffet for overtredelse av denne lov, skatteloven, skattebetalingsloven, straffeloven § 406, regnskapsloven eller lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer mv. og
- f) enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt skjerp tilleggsavgift etter § 10-5.

§ 2-6 oppheves.

§ 2-7 skal lyde:

§ 2-7. Samtidige verv

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn ett ligningsorgan etter §§ 2-3 og 2-4.

§ 2-8 skal lyde:

§ 2-8. Valg og oppnevning

1. Medlemmer av nemnd som nevnt i §§ 2-3 og 2-4, og varamedlemmer velges eller oppnevnes for fire år.
2. Medlemmer og varamedlemmer skal gjøre tjeneste til ny oppnevning har funnet sted, selv om funksjonstiden etter nr. 1 er utløpt.

§ 3-4 nr. 4 første punktum skal lyde:

4. Skattekontorets avslag på krav etter nr. 1 kan påklages til Skattedirektoratet når avslaget er begrunnet i nr. 2 c eller e eller kravet ble satt fram under forberedelse av en sak for Skatteklagenemnda.

§ 3-8 nr. 1 bokstav f skal lyde:

- f) han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av Skatteklagenemnda eller

§ 3-9 oppheves.

§ 3-10 oppheves.

§ 8-5 skal lyde:

§ 8-5. Særskilt avgjørelsesmyndighet

De verdier som er nevnt i skatteloven § 18-7 første ledd bokstavene b og c om fordeling av dem mellom kommunene fastsettes av Skatteklagenemnda etter oppgave fra Norges vassdrags- og energidirektorat. Før Norges vassdrags- og energidirektorat gir sin oppgave, skal det ha gitt eieren av elektrisitetsverket og Skatteklagenemnda anledning til å uttale seg. Skatteklagenemndas avgjørelser etter denne paragraf kan ikke påklages.

§ 9-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:

b) til Skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9 eller

§ 9-5 nr. 3 skal lyde:

3. Skattedirektoratet kan kreve at Skatteklagenemnda overprøver skattekontorets vedtak i endringssak.

§ 9-5 nr. 5 oppheves.

§ 9-8 nr. 2 skal lyde:

2. Saker etter dette kapittel behandles og avgjøres av det skattekontor departementet bestemmer.

§ 9-11 nr. 1 første punktum skal lyde:

1. Når Skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til fordel for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader.

§ 9-11 nr. 2 oppheves.

§ 9-11 nr. 5 skal lyde:

5. Skattyteren kan påklage skattekontorets avgjørelse til Skatteklagenemnda innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram. Skatteklagenemndas avgjørelse kan ikke påklages. Bestemmelsene i nr. 1 og 4 får tilsvarende anvendelse ved endring av avgjørelse om dekning av sakskostnader.

§ 10-8 nr. 5 annet punktum skal lyde:

Skatteklagenemnda er klageorgan for vedtak truffet av Skattedirektoratet.

§ 11-1 nr. 2 tredje punktum oppheves.

VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med ligningen for inntektsåret 2014.

Endringene under III trer i kraft straks og får virkning fra og med skattelisten for inntektsåret 2014.

Endringene under IV trer i kraft 1. januar 2015.

Endringene under V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

SkN 14-147 Endringer i skatteloven – overgangsregel utføre

Lov om overgangsregel til lov 7. desember 2012 nr. 76 del V om endringer i skatteloven

I

Ved oppheving av § 17-1 første ledd bokstav a i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven), jf. lov 7. desember 2012 nr. 76 avsnitt V, gjelder følgende overgangsregel:

Overgangsregel til endringer i skattereglene for uføreytelser

Departementet kan i forskrift gi regler om skattefradrag for inntektsårene 2015, 2016 og 2017 for skattytere som får en betydelig nedgang i netto inntekt etter skatt som følge av oppheving av skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1 første ledd bokstav a.

II

Overgangsregelen trer i kraft straks med virkning for inntektsårene 2015, 2016 og 2017.

SkN 14-148 Endringer i skattebetalingsloven

Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-6 første ledd bokstav g skal lyde:

g) pensjon, livrente, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger, som omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd, § 5-40 eller § 5-42 bokstav b, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.

Ny § 5-13c skal lyde:

§ 5-13c. Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

1. Skattekontoret kan i forbindelse med kontroll pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.
2. I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter nr. 1 til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 5-15 første ledd skal lyde:

Den som får pålegg etter §§ 5-13a, 5-13c eller 5-14, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

§ 10-11 skal lyde:

§ 10-11. Lønnstrekk til Svalbard

Hver betalingstermin omfatter seks kalendermåneder og starter henholdsvis 1. januar og 1. juli. Lønnstrekk av inntekt på Svalbard for de seks foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 1. august og 1. februar. Lønnstrekk skal også betales når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører.

II

Endringene under I trer i kraft fra 1. januar 2015.

SKN 14-149 Endringer i eideomsskattelova

Lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane)

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,23 for primærbustad og 0,95 for sekundærbustad.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

SkN 14-150 Endringer i A-opplysningslova

Lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)

II

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endring:

§ 10 tredje ledd skal lyde:

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skatteklagenemnda.

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forskriftsendringer

SKN 14-151 Takseringsreglene for 2014

Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2014

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 26. november 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

Kapittel 1. Generell del (fast eiendom, lønnstakere, private forhold, mv.)

§ 1-1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt i skatteloven eller i den enkelte paragraf nedenfor, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1 første ledd.

§ 1-1-1. Bolig- og fritidseiendommer

Boligeiendommer (herunder i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3) formuesverdsettes etter reglene i skatteloven § 4-10.

Bolig- og fritidseiendommer i utlandet og på Svalbard verdsettes etter de regler som gjelder for fritidseiendommer i Norge. Om fritidseiendommer leid ut i eierens næringsvirksomhet, se § 2-1-1.

For fritidseiendommer (herunder i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3) skal det for inntektsåret 2014 foretas en økning av likningsverdiene med 10 prosent i forhold til inntektsåret 2013.

Har en fritidseiendom i løpet av 2014 steget i verdi pga. påkostninger mv., kan eiendommens likningsverdi heves til takstnivået (ligningsverdier) for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen. Dette gjelder også når påkostninger mv. er foretatt tidligere uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger til likningsmyndighetene. Omsetning eller endrede eiendomsskattetakster i kommunen gir i seg selv ikke grunnlag for å endre likningsverdien.

Ved første gangs taksering av nybygde fritidseiendommer skal likningsverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi. Samme norm kan benyttes for tilbygg og påkostninger.

Likningsverdien på fritidseiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, skal settes ned når skattyter krever det.

§ 1-1-2. Annen fast eiendom utenfor virksomhet, herunder ubebygde tomter

Det skal ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene for inntektsåret 2014.

Ved første gangs taksering skal likningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi.

Likningsverdier som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, skal settes ned når skattyter krever det.

Omsetning av en eiendom eller endrede eiendomsskattetakster i kommunen gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien.

Etablerte likningsverdier som overstiger 80 prosent skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi.

§ 1-1-3. Private biler/motorsykler/snøscootere

Private biler/motorsykler/snøscootere verdsettes med utgangspunkt i hovedimportørs listepreis ved registrering som ny:

Registreringsår som ny	
2014	75 prosent
2013	65 prosent
2012	55 prosent
2011	45 prosent
2010	40 prosent
2009	30 prosent
2008	20 prosent
1999 t.o.m. 2007	15 prosent
1985 t.o.m. 1998	1000 kr

Årsmoell 1984 eller eldre anses som veterankjøretøy og verdsettes til antatt salgsværdi.

Har kjøretøyet av spesielle grunner gått særskilt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn hva som følger av skalaen ovenfor.

§ 1-1-4. Campingvogner

Campingvogner verdsettes med utgangspunkt i campingvognens listepreis som ny etter skalaen i § 1-1-3.

§ 1-1-5. Lystfartøy

Båt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, regnes som lystfartøy. Salgsverdien kan i utgangspunktet settes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

§ 1-1-6. Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt

Innbo og annet løsøre (unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, som omfattes av bestemmelsene ovenfor) kan vanligvis verdsettes i forhold til forsikringssummen slik:

Av de første kr 1 000 000 settes likningsverdien til 10 prosent = kr 100 000

Av de neste kr 400 000 settes likningsverdien til 20 prosent = kr 80 000

Fra kr 1 400 001 settes likningsverdien til 40 prosent.

Er forsikringssummen ikke kjent, for eksempel ved kollektiv hjemforsikring, eller når innbo og løsøre ikke er forsikret, kan antatt gjenanskaffelsesverdi tre i stedet for forsikringssummen ved beregningen ovenfor.

Båt, unntatt lystfartøy som nevnt i § 1-1-5, som ikke er forsikret eller som er særskilt forsikret (dvs. ikke inngår i en ordinær innbo- eller løssøreforsikring), holdes utenfor verdsettelsesberegningen ovenfor. Er båten særskilt forsikret, kan den vanligvis verdsettes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

Formue som faller inn under § 1-1-6, er bare skattepliktig med den del av samlet verdi som overstiger kr 100 000, jf. skatteloven § 4-20 (1) bokstav b.

§ 1-1-7. Festeavgift til bolig- og fritidsformål

Formuesverdien av bortfesters krav på festeavgift beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med en kapitaliseringsfaktor, se § 2-1-6.

Fester har krav på fradrag for beregnet festeavgift ved formuesligningen. Gjeldsfradraget beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med en kapitaliseringsfaktor, se § 2-1-6.

§ 1-2. Inntektssatser

Skattepliktig overskudd på utgiftsgodtgjørelser til lønnstakere

§ 1-2-1. Kostbesparelse

Har arbeidstakeren under pendleropphold fri kost eller får kost dekket etter regning, verdsettes kostbesparelsen til kr 82 per døgn. Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining på tjenestereise, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelsen. Der satsene under § 1-2-2 og § 1-2-3 anvendes, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelse, da dette er tatt hensyn til i satsene.

§ 1-2-2. Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold med overnatting - innenlands

Når godtgjørelse for kost på tjenestereiser med overnatting eller opphold utenfor hjemmet er utbetalt med inntil:

kr 690 per døgn for skattytere som har bodd på hotell mv., og skattyter i tillegg selv betaler frokosten

kr 300 per døgn for skattytere som har bodd på pensjonat mv. uten kokemuligheter eller

kr 195 per døgn for andre skattytere som bor på hybel/brakke med kokemuligheter (privat overnatting),

kan det med de reservasjoner som følger nedenfor, legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt noe overskudd. Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle kostnader til kost selv, uten subsidiering mv. fra arbeidsgiver eller annen oppdragsgiver. Småutgifter og tillegg for kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor.

Godtgjørelse etter de to høyeste satsene anses bare medgått fullt ut når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat. Ved manglende legitimasjon benyttes laveste sats.

Godtgjøres det at det ikke er forsvarlig og/eller hensiktsmessig - bl.a. sett i forhold til krav til hygiene mv. - å tilberede frokost eller aftens på oppholdsstedet, kan pensjonatsatsen benyttes.

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nevnt ovenfor, vil merutbetalingen være skattepliktig med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 100 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Natt tillegg utbetalt i samsvar med bestemmelser i statens reiseregulativ (særavtale eller tariffavtale) for tjenestereiser med inntil kr 420 per døgn og i samsvar med legitimasjonskrav i skattebetalingsforskriften 21. desember 2007 nr. 1766 § 5-6-12 tredje ledd, unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd. Det samme gjelder for skattyter som er på rutinemessig fast tjenesteoppdrag, hvor reisen medfører overnatting, og natt tillegg er utbetalt i samsvar med bestemmelser i statens reiseregulativ (særavtale eller tariffavtale).

Dokumenterte faktiske losjiutgifter for tjenestereiser som overstiger kr 420 anses ikke å gi skattepliktig overskudd når faktiske losjiutgifter dokumenteres. Utbetales et høyere beløp enn dokumenterte losjiutgifter, vil merutbetalingen være skattepliktig.

Den framlagte legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift 22. november 1999 nr. 1160 § 6-13 om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

§ 1-2-3. Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting - utenlands

Utbetalt kostgodtgjørelse på tjenestereise med overnatting eller ved opphold utenfor hjemmet kan godkjennes som medgått inntil Skattedirektoratets satser (se vedlegg 1) for vedkommende land, når skattyteren gjennom reiseregning legitimerer å ha bodd på hotell.

Kan skattyteren ikke legitimere å ha bodd på hotell, legges innenlandssatsene for pensjonat eller hybel/brakke mv. i § 1-2-2 til grunn.

Dokumenterte faktiske losjiutgifter for tjenestereiser anses ikke å gi skattepliktig overskudd. Utbetales et høyere beløp enn dokumenterte losjiutgifter, vil merutbetalingen være skattepliktig.

Satsene for kostgodtgjørelse reduseres med 25 prosent fom 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 90 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Se vedlegg 1 som viser satser for skattefri kostgodtgjørelse ved tjenestereiser i utlandet.

§ 1-2-4. Kost på tjenestereiser uten overnatting

Godtgjørelse for kost på tjenestereiser på minst 15 km uten overnatting utbetalt med inntil

- a) kr 180 for reiser inntil 5 timer (legitimert sats)
- b) kr 200 for reiser fra og med 5 timer inntil 9 timer
- c) kr 310 for reiser fra og med 9 timer inntil 12 timer
- d) kr 510 for reiser over 12 timer

anses ikke å gi skattepliktig overskudd. Med tjenestereiser menes pålagte og/eller godkjente reiser av ikke fast karakter i oppdrag for arbeidsgiver/oppdragsgiver. Overstiger godtgjørelsen satsene, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

§ 1-2-5. Langtransportsjåfører - kost ved kjøring i utlandet

Er godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet utbetalt med inntil kr 300 per døgn, kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter.

§ 1-2-6. Beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av privat bil mv.

Bilgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet er skattefri, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-15-8.

Bilgodtgjørelse som overstiger Skattedirektoratets satser vil gi et skattepliktig overskudd.

Ved overskuddsberegningen skal bilgodtgjørelsen sammenholdes med følgende satser:

For de første 10 000 km i inntektsåret: kr 4,05 per km (kr 4,15 per km)

Over 10 000 km: kr 3,45 per km (kr 3,55 per km)

(Tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø.)

I utlandet er satsen kr 4,05 per km uansett kjørelengde.

Kravene til legitimasjon i skattebetalingsforskriften 21. desember 2007 nr. 1766 § 5-6-12 sjette ledd, om fritak for forskuddstrekk, gis tilsvarende anvendelse her.

Har skattyter fått tillegg for passasjerer, økes satsene ovenfor med kr 1,00 per km per passasjer. Når skattyter har fått særskilt tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei, økes fradragssatsen med kr 1,00 per km. Mottas godtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og/eller beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, økes fradragssatsene med kr 1,00 per km (f.eks. tilhenger).

En skattyter som kjører minst 6 000 km i tjenesten årlig, kan kreve å bli lignet etter regnskap. Samme likningsmåte må da fastholdes for en og samme bil, bl.a. av hensyn til avskrivninger og den skattemessige behandling ved salg mv., med mindre det gjennomføres uttaksbeskatning.

Underskudd på godtgjørelse for bruk av bil kan godkjennes til fradrag for yrkesbil som lignes etter regnskap. Ved bruk av privatbil i yrket (under 6 000 km), vil differanse som oppstår når godtgjørelsen utgjør et mindre beløp enn et fradrag beregnet etter en sats på kr 4,05 per km i yrket (arbeidssted i Tromsø kr 4,15), også komme til fradrag.

Når det blir utbetalt godtgjørelse for yrkeskjøring med el-bil, kan det ved overskuddsberegningen nyttes en fradragssats på kr 4,20 per km. Ved bruk av motorbåt under 50 HK til yrkeskjøring, vil det i alminnelighet kunne nyttes en fradragssats på kr 4,00 per km. Ved bruk av motorbåt med motor fra og med 50 HK, kan nyttes en fradragssats på kr 7,50 per km. Ved bruk av snøscooter og ATV, kan nyttes en fradragssats på kr 7,50 per km. Ved bruk av moped eller lett motorsykkel kan nyttes en fradragssats på kr 1,60 per km. Ved bruk av tung motorsykkel, kan nyttes en fradragssats på kr 2,90 per km.

Se vedlegg 2 for Skattedirektoratets satser for skattefrie utgiftsgodtgjørelser på tjenestereiser.

§ 1-2-7. Godtgjørelse ved bruk av egen sykkel i yrket

Godtgjørelse ved bruk av egen sykkel i yrket som er utbetalt med inntil kr 2,00 per km anses ikke å gi skattemessig overskudd.

§ 1-2-8. Smusstillegg - skattefri del

Ved ligningen regnes 1/3 av smusstillegget som skattefritt, men i alminnelighet ikke over kr 200.

§ 1-2-9. Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., anses ikke å gi skattepliktig overskudd når godtgjørelsen utgjør inntil kr 240 per oppdrag. Vilkåret er at samlet utstyrsgodtgjørelse fra

samme oppdragsgiver ikke overstiger kr 2 400 per år. Det er videre en forutsetning at dommeren faktisk har kostnader til slikt utstyr, og at slike kostnader ikke blir dekket på annen måte.

Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter sktl § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1.

§ 1-2-10. Redskaps- og verktøyhold mv.

Ved likningen kan det legges til grunn at godtgjørelse på kr 28,50 per time som skogsarbeidere mottar til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader), ikke gir skattepliktig overskudd.

Verdsettelse av naturalytelser

§ 1-2-15. Særregler ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil

Fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil baseres på listepriis etter standardreglene i skatteloven § 5-13 og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13.

I særlige tilfeller hvor listepriisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk, kan fordelene fastsettes ved skjønn, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-5 annet ledd.

Er vilkårene oppfylt ved at standardfordelen basert på listepriis blir for høy, og firmabilordningen varer hele året, skal den skjønnsmessige fordelene settes til minimum kr 50 000.

Dersom standardfordelen basert på listepriis blir for lav, kan man ved fastsettelsen av fordelene benytte en hjelpestørrelse som multipliseres med den/de relevante prosentsetningen(-ene) i standardreglene nevnt i første ledd. Ved fastsettelsen av fordelene kan man normalt benytte markedsverdien som hjelpestørrelse.

Ved privat bruk av arbeidsgivers bil som faller utenfor standardreglene iht. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-1 annet ledd, beregnes fordelene etter en sats på kr 3,35 per km. Denne satsen brukes både for arbeidsreiser og for annen privatkjøring med unntak av arbeidsreiser og besøksreiser som overstiger 4 000 km. Overstiger arbeidsreisene/besøksreisene 4 000 km til sammen i inntektsåret, brukes en sats på kr 1,50 per km for overskytende antall kilometer med slik kjøring.

§ 1-2-16. Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidsforhold

Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidsforhold, settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte har betalt for datautstyret/mobiltelefonen. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt:	80 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt:	50 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt:	20 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er 3 år eller eldre:	kr 500 (inklusive merverdiavgift)

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgivers faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrukket eventuelle rabatter.

§ 1-2-17. Fordel ved kost og losji når fordelene ikke er fastsatt etter tariff

Etter skatteloven § 5-12 tredje ledd settes fordelene ved helt eller delvis fri kost og losji til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-8.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 5-8, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10, har Skattedirektoratet fastsatt følgende satser for kost og losji:

Fritt opphold (kost og losji)	kr 114 per dag
Fri kost (alle måltider)	kr 82 per dag
Fri kost (to måltider)	kr 64 per dag
Fri kost (ett måltid)	kr 42 per dag
Fritt losji (eget eller delt rom)	kr 32 per dag

Det skal bare regnes med det antall dager som arbeidstakeren faktisk mottar slike ytelser.

§ 1-2-18. Leieverdi av kårbolig/-leilighet utenfor jord- og skogbruk

Dersom en boligeiendom ved kjøpekontrakt er påheftet fri borett, skal denne ytelsen fastsettes etter reglene i § 3-2-4.

Verdsettelse av særskilte ytelser

§ 1-2-20. Tariffestet brenseltilskudd til prester

Tilskudd til lys og brensel i prestebolig regnes ikke å gi skattepliktig overskudd når utbetalingen er i samsvar med reglene om utgiftsrefusjon fastsatt av Kulturdepartementet.

Presteboliger nord for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 14 869 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter.

Presteboliger sør for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 28 676 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter.

§ 1-2-21. Drikkepenge/Tips

Drikkepenge/tips til serveringspersonale (bortsett fra prosentlønnen serveringspersonale), drosjesjåfører mv. settes skjønnsmessig til 3 prosent av innberettet lønn når dette ikke er tatt med i selvangivelsen eller er oppgitt med et mindre beløp.

Avkastning av kapital

§ 1-2-30. Fordringer

Avkastning av fordringer fastsettes på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 3 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

§ 1-3. Fradragssatser

Fradrag for merkostnader ved fravær fra hjemmet

§ 1-3-1. Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn

Bor skattyter under arbeidsopphold utenfor hjemmet i egen brakke/campingvogn, som ikke anses som driftsmiddel, fastsettes fradraget til kr 58 per døgn.

§ 1-3-2. Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke og privat overnatting

Skattytere som har bodd på hybel/brakke o.l. med kokemulighet og privat overnatting, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 195 per døgn fra og med første døgn.

§ 1-3-3. Merkostnader til kost ved pensjonatopphold o.l.

Skattytere som har bodd på pensjonat eller hybel/brakke o.l. uten kokemulighet, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 300 per døgn regnet fra og med første døgn.

§ 1-3-4. Merkostnader til kost på tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet som varer ett døgn eller mer - hotellopphold

Skattytere som har overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 690 per døgn. Når kostnader til frokost er inkludert i romprisen eller disse kostnadene blir refundert etter regning, settes fradragssatsen til kr 621.

Ved tjenestereiser i utlandet innrømmes fradrag for kost etter satser som tilsvarer skattefri kostgodtgjørelse for vedkommende land, jf. § 1-2-3. Se vedlegg 1 for satser for kostgodtgjørelse ved tjenestereiser i utlandet.

Kan ikke skattyteren godtgjøre å ha bodd på hotell, innrømmes fradrag etter pensjonatsatsen i § 1-3-3 eller hybel-/brakkesatsen i § 1-3-2.

§ 1-3-5. Fradrag for kost på besøksreiser for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet

Fradrag for merkostnader til kost når besøksreisen mellom sted for arbeidsopphold og hjem ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, settes til kr 84 hver vei. Slikt fradrag skal bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat på reisen og når kostnadene ikke er dekket av arbeidsgiver.

§ 1-3-6. Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted

For skattytere som reiser daglig mellom hjem og arbeidssted, men som har så langt fravær at de må spise ett måltid ekstra om dagen utenfor hjemmet, settes fradraget til kr 84 per dag. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. For lønnstagere inngår fradraget i minstefradraget.

§ 1-3-7. Fradrag for småutgifter

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, og som enten krever fradrag for faktiske kostnader til kost eller har helt eller delvis fri kost eller hyretillegg, gis i tillegg fradrag for «småutgifter» (kostnad til telefon, avis o.l.) med kr 100 per døgn.

§ 1-3-8. Langtransportsjåfører - fradrag for merkostnader til kost i utlandet

For langtransportsjåfører på turer i utlandet settes merkostnadene til kr 300 per døgn. Satsen inkluderer småutgifter.

§ 1-3-9. Beregning av antall fraværsdøgn

Fradragene ovenfor beregnes på grunnlag av det antall døgn skattyteren faktisk har vært fraværende fra sitt hjem av hensyn til arbeidet, inklusive selve reisen til og fra arbeidet. For skattytere som bor utenfor hjemmet hele året og som reiser hjem hver uke, kan en som norm legge til grunn følgende fraværsdøgn:

Uten lørdagsfri	280 dager
Fri annenhver lørdag	255 dager
Fri hver lørdag	240 dager

Ved færre hjemreiser enn hver uke, må antall fraværsdøgn forhøyes.

Reiser mellom hjem og fast arbeidssted

§ 1-3-10. Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og pendlers besøksreiser til hjemmet

For samlet reiselengde i året opp til 50 000 km, settes fradraget til kr 1,50 per km.

For samlet reiselengde over 50 000 km settes fradraget til kr 0,70 per km.

Avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser til hjem i Norge eller i andre land innenfor EØS-området, kan ikke gis for den delen av total årlig reisestrekning som til sammen overstiger 75 000 kilometer per kalenderår, jf. sktl. § 6-44 første ledd. Dette innebærer at skattyter som bare har reiser hvor det kreves avstandsfradrag etter kilometersats, får et maksimalt årlig fradrag på kr 92 500 før reduksjon med bunnfradraget kr 15 000.

Reglene om avstandsfradrag gjelder i utgangspunktet ikke for skattyter som reiser til hjem utenfor EØS-området, jf. sktl. § 6-44 annet ledd første punktum. Kan skattyter dokumentere bruk av privatbil til hjemreisene, gis likevel fradrag for utgiftene etter kilometersatsene som benyttes ved standardisert avstandsfradrag etter satsene ovenfor, begrenset til 75 000 kilometer per kalenderår.

Forskjellige arbeidskostnader mv.

Nedenfor følger fradragssatser til bruk for arbeidstakere som har kostnader som overstiger minstefradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstefradraget, skal minstefradraget benyttes.

§ 1-3-20. Fradragssatser for privatbil og andre framkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke

For bil som ikke lignes som yrkesbil, gis fradrag for bruk i yrket med kr 4,05 per km (arbeidssted i Tromsø kr 4,15).

For andre framkomstmidler gis fradrag etter satsene i § 1-2-6, nest siste avsnitt.

Det gis også fradrag for passasjerer, kjøring på skogs- og anleggsvei og tilhengertillegg og frakt av utstyr og materiell etter satsene i § 1-2-6 sjette avsnitt.

§ 1-3-21. Fradragssats for redskaps- og verktøyhold for bygningsarbeidere

Når bygningsarbeidere selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse, settes fradraget for håndverktøy til kr 2 400 per år.

§ 1-3-22. Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører

Fradrag for uniform for drosjesjåfører godkjennes ved likningen med kr 2 400 per år.

§ 1-3-23. Fradrag for faglitteratur

Når vilkårene for fradrag er oppfylt, gis fradrag for faglitteratur med inntil kr 1 600 per år uten nærmere spesifisering.

§ 1-3-24. Spesielle fradragssatser for journalister mv.

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. for journalister mv. godtas uten spesifisering til fradrag med inntil kr 1 600 i inntektsåret. Kostnader til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 500 når pressekort er utstedt i inntektsåret. Når kostnadene til reise i yrket ikke kan sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2 400 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel.

§ 1-3-25. Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet

Ved avholdelse av møte/kurs i hjemmet som ledd i inntektsgivende arbeid, gis det fradrag med kr 7 per deltaker per møte til dekning av kostnadene til strøm, fyring, rengjøring, slitasje o.l.

§ 1-3-26. Standardfradrag for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)

Benytter eieren minst halvparten av eiendommen til egen bolig regnet etter utleieverdien, gis det standardfradrag med kr 1 600 for de kostnader som knytter seg til den del av eiendommen som brukes i eierens ervervsvirksomhet.

I stedet for standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen.

For lønnstakere inngår kostnadene i minstefradraget.

Andre kostnader

§ 1-3-30. Fradrag for kostnader til doktormiddag

Dersom høyere beløp ikke kan dokumenteres, gis det fradrag for kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. inntil kr 23 480, begrenset til kr 1 174 per kuvert. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner.

§ 1-3-40. Fradragssats for barnepassere

Den som passer andres barn i eget hjem, herunder driver familiebarnehage som næringsvirksomhet i eget hjem, kan istedenfor fradrag for faktiske kostnader, kreve standardfradrag. Standardfradraget skal utgjøre 50 prosent av vederlaget for barnepass, men høyst kr 1 057 per måned for hvert barn til dekning av kostnader til kosthold, ekstra kostnader til vask, oppvarming mv. Har skattyter valgt standardfradrag, er valget bindende for de neste 5 inntektsår såfremt forholdene ikke endres vesentlig.

Kapittel 2. Innenfor virksomhet

§ 2-1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt i takseringsreglene for øvrig, skal formuesobjektens verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

§ 2-1-1. Næringseiendom

Utleid næringseiendom i Norge og utlandet, samt ikke-utleid næringseiendom i Norge verdsettes etter reglene i skatteloven § 4-10 fjerde ledd og FSFIN § 4-10-2 til § 4-10-9.

Som næringseiendom regnes bl.a kontorlokaler, butikker, lager, verksteder, fabrikker, hotell, parkeringshus, samt tomter. Fritidseiendommer som leies ut i eierens næringsvirksomhet skal formuesverdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

Ved første gangs taksering av ikke-utleid næringseiendom i utlandet skal likningsverdien verken overstige 72 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 72 prosent av eiendommens markedsverdi.

Omsetning av eiendommen gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien.

Kraftverk: Bestemmelsene over gjelder ikke kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5.

Skogbrukseiendommer: Disse følger reglene i § 3-1-1.

Jordbrukseiendommer: Disse følger reglene i § 3-1-2.

§ 2-1-2. Driftsløsøre

Formuesverdien for driftsløsøre settes til den likningsmessig nedskrevne verdien ved utgangen av inntektsåret. Er saldoen negativ, settes formuesverdien til kr 0. Positiv saldoverdi reduseres

dersom skattyter påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn nedskrevet verdi.

Fast teknisk utstyr som inngår i saldogruppe j, skal formueslignes sammen med bygningen (driftsmidlet). Dette gjelder også den delen av det faste tekniske utstyret som inngår i saldogruppe d. Vanligvis skal likevel ikke verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsverdi på driftsmidlene i saldogruppe d, ikke medregnet det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldooverdi.

§ 2-1-3. Innkjøpt varelager

Innkjøpt varelager verdsettes til anskaffelsesverdien, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd, bokstav a.

§ 2-1-4. Tidsbegrensede rettigheter

Avskrivbare tidsbegrensede rettigheter skal verdsettes til skattemessig nedskrevet verdi.

§ 2-1-5. Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.

a) Skip - med kjent kostpris

Verdsettingsreglene gjelder alle typer skip, borefartøyer, boliggrigger, fiskefartøyer, taubåter mv. (jf. Ot.prp.nr.1 1997-1998 punkt 6.4).

Nybygde skip skal i leveringsåret (år 1) verdsettes til 85 prosent av kostpris uansett når i året de leveres. Fra år 2 til og med år 15 skal gjenværende formuesverdi årlig reduseres med 15 prosent. Avrundet uten desimaler vil formuesverdien utgjøre i prosent av kostpris som ny:

Leveringsår:

År 1	85 prosent av kostpris
År 2	72 prosent av kostpris
År 3	61 prosent av kostpris
År 4	52 prosent av kostpris
År 5	44 prosent av kostpris
År 6	37 prosent av kostpris
År 7	31 prosent av kostpris
År 8	26 prosent av kostpris
År 9	22 prosent av kostpris
År 10	19 prosent av kostpris
År 11	16 prosent av kostpris
År 12	14 prosent av kostpris
År 13	12 prosent av kostpris
År 14	10 prosent av kostpris
År 15	10 prosent av kostpris

Skip levert i 1999 eller tidligere, verdsettes til 10 prosent av kostpris. Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsverdien legges til grunn, jf.

skatteloven § 4-1 første ledd. Med «salgsverdien» menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

Selv om et skip skifter eier, skal skipets kostpris som nytt legges til grunn for beregningen.

b) Skip - med ukjent kostpris

Ved kjøp av skip hvor det ikke er mulig å fastslå byggeprisen, kan det tas utgangspunkt i 85 prosent av kjøpers kostpris. Det gis videre 15 prosent årlig reduksjon av gjenværende formuesverdi inntil skipet har nådd en alder på 15 år fra det var ferdigbygd. Restverdien blir stående videre som formuesverdi.

Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med «salgsverdien» menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

c) Påkostninger

Betydelige påkostninger skal vurderes for seg og verdsettes særskilt. Påkostninger over 20 prosent av skipets kostpris som nytt eller brukt, anses som betydelige. Slike påkostninger skal verdsettes til 85 prosent i år 1 med en årlig reduksjon på 15 prosent av gjenværende verdi i 15 år. Verdien kan ikke settes lavere enn 10 prosent av påkostningens kostpris. En betydelig påkostning vil etter dette behandles tilsvarende anskaffelsen av et nytt skip, jf. § 2-1-5 a.

Formuesverdien av det «opprinnelige» skipet må reduseres med eventuell forholdsmessig verdi av utstyr som tas ut i forbindelse med en ombygging.

Påkostninger på under 20 prosent av skipets kostpris vil ikke bli gjenstand for særskilt verdsettelse. Slike mindre påkostninger vil dermed ikke ha innvirkning på formuesfastsettelsen. Påkostninger fordelt over flere år vil kunne ses i sammenheng ved anvendelse av 20-prosentgrensen.

d) Kontrakter

Nybyggingskontrakter for skip skal verdsettes til 85 prosent av kontraktsprisen.

§ 2-1-6. Kapitaliseringsfaktor

Kapitaliseringsfaktoren for 2014 er fastsatt til 10. Denne skal nyttes ved beregningen av formuesverdien på varige rettigheter, utleierettigheter (jf. § 3-1-1 og § 3-1-2), formuesverdien på retten til å kreve festeavgift (jf. § 1-1-7 og § 3-1-3) og gjeldsfradrag (jf. § 1-1-7).

§ 2-2. Inntektssatser

§ 2-2-1. Uttak

Uttak av varer eller tjenester fra et foretak til egen bruk eller gaveoverføring verdsettes til det beløp foretaket ville oppnådd ved salg av de uttatte varer/tjenester.

§ 2-2-2. Uttak av klær i bloggvirksomhet

Når klær som det gis fradrag for i bloggvirksomhet tas ut til privat bruk, skal inntektsføring foretas med et beløp tilsvarende 60 % av varens kostpris.

Privat bruk omfatter også når varene gis bort til venner, veldedige organisasjoner eller lignende.

Andre varer verdsettes til det beløp skattyter ville oppnådd ved salg av de uttatte varene.

§ 2-3. Fradragssatser

Regnskapspliktige skattytere gis fradrag for faktiske kostnader, dokumentert ved bilag, med mindre annet er bestemt nedenfor.

§ 2-3-1. Fradrag for småutgifter ved yrkesopphold utenfor hjemmet

I tillegg til dokumenterte merkostnader til kost, kan det kreves fradrag for småutgifter som skattyter har ved opphold utenfor hjemmet pga. reise i virksomhet, med kr 100 per døgn.

§ 2-3-2. Kostnader til kost og losji til ansatte (når disse ikke er fastsatt etter tariff)

Satsene er oppført under § 1-2-17 «Fordel ved kost og losji når fordelen ikke er fastsatt etter tariff».

§ 2-3-3. Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole

Normalsatser for arbeid utført av barn:

<i>Alder</i>	<i>1.1.–31.3.2014 Timesats</i>	<i>1.4.–31.12.2014 Timesats</i>
17 år	kr 108	kr 110
16 år	kr 103	kr 106
15 år	kr 91	kr 92
14 år	kr 80	kr 81
13 år	kr 71	kr 73

Det kan bare unntaksvis bli tale om å fradragføre lønn til egne barn under 13 år.

For barn mellom 13 og 16 år er timesatsene redusert skjønnsmessig i forhold til satsene for barn i alderen 16-18 år. Eventuell overgang til høyere sats gjelder fra og med den måneden vedkommende fyller år.

Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført. Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som betaling for arbeid.

§ 2-3-4. Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten

For campingvogn, som er anskaffet til privat bruk, som også brukes til spisebrakke/overnattingsbrakke for ansatte i eierens virksomhet, kan det bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelse som skyldes bruken i virksomheten. Slik ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 116 per døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 prosent av vognens kostpris som ny dersom skattyteren eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies.

§ 2-3-5. Diverse satser vedrørende bruk av private formuesobjekter i virksomhet
Der skattyter benytter egne private formuesobjekter i virksomhet, gis fradrag etter samme satser som for lønnstakere, se kapittel 1.

a) Bruk av privat bil/båt i virksomheten:

Satsene er oppført under § 1-3-20, ev. under § 1-2-6, nest siste avsnitt.

b) Campingvogn brukt av eieren til overnatting - i egen virksomhet:

Satsen er oppført under § 1-3-1.

c) Bruk av eget hjem til møte- og kursvirksomhet:

Satsen er oppført under § 1-3-25.

d) Bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor):

Satsen er oppført under § 1-3-26.

§ 2-3-6. Avgrensning av representasjonskostnader

Jf. Skattedirektoratets forskrift til skatteloven 22. november 1999 nr. 1160 § 6-21.

Fradrag for kostnader til uteservering, som nevnt i forskriftens § 6-21-2 (1) 4. punktum, kan ikke overstige kr 431 per person.

Fradrag for kostnader til gavegjenstand med firmamerke og/eller firmanavn knyttet til gjenstanden, som nevnt i forskriftens § 6-21-5 (1), kan ikke overstige kr 235 per gjenstand.

Fradrag for oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser, etter forskriftens § 6-21-6 1. punktum, kan ikke overstige kr 235 per tilfelle.

§ 2-3-7. Kostnader til sjøhyre mv. for ikke bokføringspliktige fiskere

Foreligger ikke dokumentasjon, kan fradrag for merkostnad til sjøhyre mv. godtas med inntil kr 2400 for helårsfiskere og kr 1600 for sesongfiskere. Fradraget inngår i et ev. minstefradrag.

Kapittel 3. Spesielle verdsettelsesregler og satser for primærnæringene

§ 3-1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt nedenfor eller foran i denne forskrift, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

§ 3-1-1. Skogbrukseiendommer

Formuesverdien på skogeiendommer skal settes til skogens avkastningsverdi, jf. skatteloven § 4-11, annet ledd.

Fastsettelsen av formuesverdiene på skogbrukseiendommer er hjemlet i ligningsloven § 7-1, nr. 3 og i forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 til ligningsloven. Generell revisjon av formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

Formuesverdien for 2014 vil fremgå av forhåndsutfylt selvangivelse.

Har skogverdien endret seg vesentlig i året (f.eks. pga. tilkjøp, frasalg, fredning, naturskade eller lignende), må verdien beregnes på nytt, og innberettes på skjema RF-1016.

Skogfaktor som skal nyttes ved beregningen er satt til 5, jf. forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog § 9.

For å beregne formuesverdien av rettigheter (jakt-, fiske- og fallrettigheter) knyttet til skogeiendommen, kapitaliseres brutto leieverdi med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-6.

Om bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål, se § 3-1-3.

Formuesverdien på jaktrettighet utnyttet av skattyteren selv, beregnes ved at antall felte dyr innen de forskjellige kategoriene som er nevnt under § 3-2-5, multipliseres med de verdiene som er angitt der. Det totale produktet multipliseres med kapitaliseringsfaktoren, se § 2-1-6.

§ 3-1-2. Jordbrukseiendommer

Jordbrukseiendommer skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4-11 første ledd.

For disse eiendommene skal det ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene per 1. januar 2015. Enkeltstående eiendommer som har vesentlig lavere likningsverdi enn sammenlignbare eiendommer, kan likevel økes. Har en eiendom steget i verdi fra 1. januar 2014 pga. vesentlige påkostninger mv., skal likningsverdien økes. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er blitt kjent for likningsmyndighetene på et senere tidspunkt.

Likningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, skal settes ned når skattyter krever det.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien. Retningslinjene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

Ved første gangs taksering av en jordbrukseiendom skal likningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi.

Tidligere fastsatte likningsverdier som overstiger 80 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi.

Formuesverdien på jakt-, fiske- og fallrettigheter skal inngå i jordbrukseiendommens totale formuesverdi, jf. skatteloven § 4-11, første ledd. Om beregning av verdiene, se § 3-1-1 «Skogbrukseiendommer».

Om bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål, se § 3-1-3.

For driftsløsøre vises til § 2-1-2.

§ 3-1-3. Bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål

Formuesverdien av kravet på festeavgift beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-6.

§ 3-1-4. Varelager, buskap og oppdrettsfisk

Varebeholdning settes til anskaffelsesverdi, eller tilvirkningsverdi for egentilvirkede varer, jf. skatteloven § 14-5 (2), bokstav a. Som tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn.

a. Buskap

Reglene om verdsetting av buskap er gitt i forskrift til ligningsloven forskrift 12. april 2011 nr. 390 om videreføring av § 3 og § 4 i tidligere regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk fastsatt av Skattedirektoratet.

1) Storfe

	<i>Ordinære satser</i>	<i>I prosent av voksne dyr</i>
Kyr tilført i året (har kalvet)	kr 5 200	
Kviger over 12 måneder (ikke kalvet)	kr 3 600	70
Kviger under 12 måneder	kr 1 600	30
Okser over 12 måneder	kr 3 600	70
Okser under 12 måneder	kr 1 600	30

2) Griser

Avlsgriser tilført i året (over 6 måneder)	kr 1 800	
Slakteferdige griser	kr 1 300	100
Slaktegriser ca. 4 måneder	kr 1 000	80
Slaktegriser ca. 3 måneder	kr 800	60
Smågriser ca. 2 måneder	kr 500	40
Smågriser under 2 måneder	kr 260	20

3) Småfe

Sauer tilført i året (over 12 måneder)	kr 400	
Sauer under 12 måneder	kr 240	60
Geiter tilført i året (over 9 måneder)	kr 250	
Geiter under 9 måneder	kr 80	30

4) Fjørfe

Etter FSFIN § 14-5-3 skal verpehøner og kyllinger som skal settes inn i eggproduksjon verdsettes til slakteverdi. Slakteverdien settes til:

Verpehøner per stk.	kr 4
Kyllinger per stk.	kr 4

Innkjøpte dyr (kyllinger) til oppføring skal settes til innkjøpsprisen med tillegg av medgatte førkostnader mv. fram til årsskiftet.

Satsene for verdsetting av avlsdyr av gjess, kalkuner og ender av eget oppal, og/eller innkjøpte, fastsettes til tilvirkningsverdien. Tilvirkningsverdien settes til:

Gjess, kalkuner per stk.	kr 80
Ender per stk.	kr 50

5) *Pelsdyr*

Satsene nedenfor skal nyttes ved fastsetting av formuesverdier på levende dyr og usolgte skinn.

Aksjeselskaper skal ved inntektslikningen bruke satsene både på levende dyr og skinn som ikke er solgt. Enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper skal ved inntektslikningen bare bruke satsene på markedsførte skinn som ikke er solgt.

Sølvrev	kr 350
Blårev og annen rev	kr 310
Mink	kr 135

6) *Hester*

I. Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galoppSPORT

Trav- og galopphester føres opp med antatt salgsverdi. Hester av eget oppal under 1 år bør normalt settes til minst kr 19 000. Denne verdi økes for hvert år inntil 3 år. Hester som har nådd denne alder i 2014, skal verdsettes til minst kr 45 000. Er hesten forsikret og 15 prosent av forsikringssummen overstiger satsene foran, legges 15 prosent av forsikringssummen til grunn. Verdien for slike hester eid utenfor næringsvirksomhet, kan ikke settes ned før det er sannsynlig at vedkommende hest har en lavere salgsverdi.

II. Andre innkjøpte hester verdsettes til salgsverdi.

III. Hester av eget oppal og innkjøpte hester til bruk i virksomhet (unntatt hester under romertall I), fastsettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal.

Satser for eget oppal:

	Fjording	Dølahest
Hester inntil 1 år	kr 1 400	kr 1 900
Hester inntil 2 år	kr 3 400	kr 4 800
Hester inntil 3 år	kr 5 400	kr 7 600
Hester over 3 år	kr 6 800	kr 9 500

Verdien av voksne hester under romertall III blir stående uendret inntil realisasjon.

7) *Andre dyr*

Formuessatsene for rein er fastsatt etter bestemmelsene i skatteloven § 4-11, tredje ledd. Satsene har ingen betydning for inntektsansettelsen, jf. skatteloven § 8-1, første ledd, bokstav a.

Rein over 1 år	kr 560
Rein under 1 år (fjorårskalver)	kr 280
Bifolk (uten kube)	kr 300

b. Korn

Tilvirkningsverdi i kr per kg:

Mathvete	kr 1,20
Fôrhvete	kr 1,20
Matrug	kr 1,10
Fôrrug	kr 1,10
Rughvete	kr 1,10
Bygg	kr 1,10
Havre	kr 1,00
Oljefrø	kr 2,30
Erter	kr 1,40

c. Poteter

Tilvirkningsverdi kr per kg:

Matpoteter	kr 1,00
Fabrikkpoteter	kr 0,70

d. Avlingslager til oppfôring på egen buskap

Tilvirkningsverdi per kg:

Høy	kr 1,00
Halm, ubehandlet	kr 0,30
Halm, ammoniakkbehandlet	kr 0,55
Kålrot	kr 0,15
Grassurfôr	kr 0,25
Byggrøpp	kr 1,30
Havregrøpp	kr 1,30

Tilvirkningsverdien på andre fôrmidler settes til kr 1,30 per fôrenhet. (FEm)

e. Lager av skogsvirke (som ikke er levert)

Tilvirkningsverdien settes til kostnadene ved hogst, kjøring mv. Verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

f. Annet varelager for salg

Salgsprodukter verdsettes til ca. 40 prosent av netto salgsverdi.

Planter på friland i planteskoler verdsettes til 20 prosent av netto salgsverdi ved engrossalg.

g. Oppdrettsfisk, skjell mv.

På grunn av risikoen for sykdom, skade, svinn etc. settes verdien på oppdrettsfisk og skjell til 65 prosent av tilvirkningsverdien. I tilvirkningsverdien inngår kostnader til innkjøp av yngel/smolt/settefisk, til fôr og til leid arbeidskraft.

Beholdning av blåskjell og lignende stående i sjøen, verdsettes ikke.

§ 3-2. Inntektssatser

§ 3-2-1. Veiledende produksjonsmengder når pålitelige oppgaver ikke foreligger, jf. ligningsloven § 8-1

a) Melk per årsgeit	300 kg
b) Ull per voksen sau	3,5 kg
c) Ull per lam	1,5 kg
d) Egg per høne	14 kg
e) Honning per kube	30 kg

§ 3-2-2. Verdsetting av produkter tatt ut til husholdning og føderåd

Produkter/varer som tas ut fra næringen til husholdning og føderåd verdsettes til omsetningsverdi, dvs den verdien produktet/varen ville fått ved salg.

§ 3-2-3. Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk

- a) Verdien av uttatt melk per husstandsmedlem: kr 640 per år.
For personer over 70 år reduseres satsen for melk til det halve.
- b) Verdien av uttatte poteter per husstandsmedlem: kr 210 per år.
For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen for poteter til det halve.
- c) Verdien av uttatt fisk per husstandsmedlem: kr 1 300 per år.
For barn under 10 år og personer over 70 år reduseres satsen til det halve.
- d) Verdien av uttatt reinkjøtt settes til kr 2 100 pr. husstandsmedlem.
For barn under 10 år og personer over 70 år reduseres satsen til det halve.

§ 3-2-4. Brutto leieverdi av kårbolig på gårdsbruk

Leieverdiene beregnes etter følgende sjablongverdier:

Bruksareal	Leieverdi
Over 100 m ²	kr 26 500
60–100 m ²	kr 19 800
Under 60 m ²	kr 13 200

Bruksareal er det areal i boligen som er innredet til boformål. Det inkluderer kott, ganger, vindfang mv., og innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaskerom, stue, soverom mv.). Det er bare areal innenfor en takhøyde på min. 1,90 m som teller med. Det er uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes.

Forefinnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. Samme reduksjon gjelder dersom avstanden til kommuneadministrasjonen er over 15 km. Oppfylles begge vilkår, er reduksjonen samlet 40 %.

Dersom kårtyter og kårnottaker med boret bor sammen (ikke i hver sin leilighet), anses boligen som «kårbolig», og leieverdien er skattepliktig for kårnottaker. Leieverdien beregnes etter sjablongverdiene, men reduseres med 40 %. Kårtyter gis fradrag for 60 % av kostnadene knyttet til boligen.

§ 3-2-5. Fordel ved nettolikning av egen utnyttet jaktrett

Når den som disponerer en jaktrett selv har utnyttet denne, skal nettofordelen per felte dyr ved likningen settes lik satsene som er gjengitt nedenfor:

Elg:	
Eldre okse	Kr 7 000
Ungdyr (1½ år) + eldre hunndyr	Kr 5 500
Kalv (½ år)	Kr 2 500
Reinsdyr (voksen)	Kr 1 450
Hjort (voksen)	Kr 2 700

§ 3-2-6. Verdi av uttatt brensel fra egen skog

Uttak av ved til privat bruk og kårtytelse, fra skog som er eller inngår i egen virksomhet, inntektsføres med kr 400 per løs m³ (kr 1350 per favn).

Dersom uttaket består av energivirke i form av flis, settes inntekten til kr 150 per løs m³.

§ 3-2-7. Verdien av stallplass og uttatt grovfôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen

Verdien av stallplass og uttatt grovfôr til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes til kr 15 000 for voksne trav- og galopphester. For hobbyhester utenom trav- og galopphester, settes uttaket til kr 10 500 og for ponnyer til kr 6 700. Satsene reduseres skjønnsmessig for fôll og unghester.

§ 3-2-8. Definisjon av «tre normalårsverk» i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-42-3 «Om overføring av skjerming mellom virksomheter»

Tre normalårsverk jf. § 10-42-3 a utgjør i den sammenheng 750 dagsverk eller 5625 arbeidstimer.

§ 3-3. Fradragssatser

§ 3-3-1. Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme, grønn omsorg og forpleining

Drives gårdsturisme, grønn omsorg eller forpleining som virksomhet, og virksomheten omfatter bespisning, kan det, som alternativ til fradrag for dokumenterte kostnader, gis fradrag for kost tilsvarende satsene i § 1-2-17 med et tillegg på 30 prosent.

§ 3-3-2. Kostnader til kost mv. for ikke bokføringspliktige lottfiskere

Ikke bokføringspliktige lottakere som ikke tar del i felles kosthold om bord, gis fradrag for dokumenterte kostnader til kost og (i tillegg) for «småutgifter» (kostnader til telefon, avis o.l.) med kr 100 per døgn.

For hjemmefiskere (overnatting hjemme) som ikke kan dokumentere kostutgifter, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnen kan nyttes en sats på kr 84 per dag.

§ 3-3-3. Kostnader ved bruttolikning av egen utnyttet jaktrett

Monaco	1 100
Montenegro	500
Nederland	650
Polen	600
Portugal	880
Romania	820
Russland	710
Moskva	1 400
St. Petersburg	950
Serbia	650
Slovakia	600
Slovenia	500
Spania	850
Storbritannia	650
London	950
Sveits	1 050
Genève	800
Zürich	1 200
Sverige	720
Tsjekkkiske republikk	550
Tyskland	610
Berlin	800
Ukraina	530
Ungarn	650
Østerrike	760
Wien	900

<i>Afrika:</i>	<i>Kostsatser for 2014</i>
Algerie	780
Angola	810
Benin	400
Botswana	450
Burundi	460
Egypt	680
Elfenbenskysten	630
Eritrea	700
Etiopia	450
Ghana	500
Kamerun	560
Kenya	500
Lesotho	350
Madagaskar	350
Malawi	300
Marokko	800
Mauritius	450
Mosambik	640
Namibia	360

Nigeria	980
Seychellene	1 000
Sudan	800
Swaziland	350
Sør-Afrika	550
Sør-Sudan	450
Tanzania	650
Togo	430
Zambia	600
Zimbabwe	500
Øvrige områder	570

<i>Amerika:</i>	<i>Kostsatser i 2014</i>
Argentina	500
Bahamas	800
Barbados	450
Bolivia	300
Brasil	650
Rio	1 050
Canada	930
Chile	750
Colombia	500
Costa Rica	550
Cuba	540
El Salvador	440
Guatemala	850
Guyana	400
Honduras	400
Jamaica	400
Mexico	950
Nicaragua	460
Panama	500
Paraguay	500
Peru	750
Puerto Rico	420
Surinam	350
Uruguay	600
USA	700
New York	950
San Francisco	1 000
Washington D.C.	1 000
Venezuela	900
Øvrige områder	650

<i>Asia:</i>	<i>Kostsatser i 2014</i>
Afganistan	500
Armenia	460

Azerbaidjan	750
Bahrain	800
Bangladesh	520
Brunei Darussalam	350
Fillipinene	700
Forente Arabiske Emirater	700
Georgia	650
India	500
Indonesia	550
Iran	750
Israel	900
Japan	700
Jemen	470
Jordan	1 300
Kambodsja	800
Kasakhstan	700
Kina	730
Hongkong	1 000
Shanghai	870
Kuwait	600
Laos	500
Libanon	890
Malaysia	770
Maldivene	800
Myanmar (Burma)	750
Nord-Korea	450
Oman	700
Pakistan	400
Palestina	800
Qatar	650
Saudi-Arabia	900
Singapore	750
Sri Lanka	400
Sør-Korea	900
Taiwan	560
Thailand	700
Tyrkia	520
Istanbul	650
Uzbekistan	400
Vietnam	600
Øst-Timor	450
Øvrige områder	700
<i>Australia/Oceania:</i>	<i>Kostsatser i 2014</i>
Australia	800
New Zealand	700
Papua Ny-Guinea	570

Øvrige områder

700

For følgende områder/land i Europa gjelder disse satser:

Andorra: som for Spania
Azorene: som for Portugal
Færøyene: som for Danmark
Gibraltar: som for Storbritannia
Grønland: som for Danmark
Guernsey (inkl. Alderney og Sark): som for Storbritannia
Jersey: som for Storbritannia
Kanariøyene: som for Spania
Madeira: som for Portugal
Man: som for Storbritannia
Nord-Irland: som for Storbritannia
San Marino: som for Italia
Vatikanstaten: som for Italia
Åland: som for Finland.

Vedlegg 2. Div. satser

Skattedirektoratets satser for skattefri utgiftsgodtgjørelse på tjenestereise innenlands, gjeldende for 2014:

Kostgodtgjørelse for dagsreiser på minst 15 km:

For reiser inntil 5 timer: (legitimert)	kr 180,-
For reiser fra og med 5 timer inntil 9 timer:	kr 200,-
For reiser fra og med 9 timer inntil 12 timer:	kr 310,-
For reiser over 12 timer:	kr 510,-

Kostgodtgjørelse ved overnatting på hotell ved reiser 12 timer eller mer:
kr 690,-

Utgiftsgodtgjørelse ved bruk av egen bil for 2014:

For inntil 10 000 km i kalenderåret:	kr 4,05 per km
Over 10 000 km i kalenderåret:	kr 3,45 per km
For arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø:	kr 0,10 per km i tillegg til satsene over.

For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 1,00 per km

Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,85 per km

Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg per arbeidstaker på kr 1,00 per km

Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av andre egne framkomstmidler gjeldende for 2014:

Motorsykel over 125 ccm:	kr 2,90 per km
Moped og motorsykel opp til og med 125 ccm:	kr 1,60 per km
Snøscooter og ATV	kr 7,50 per km
Båt med motor fra og med 50 hk:	kr 7,50 per km
Båt med motor inntil 50 hk:	kr 4,00 per km
El-bil	kr 4,20 per km
Andre framkomstmidler:	kr 2,00 per km

SkN 14-152 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 19. desember 2014 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-44, § 10-48, § 10-49 og § 10-80.

I

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

- - -

II

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Ved ikrafttredelse av endringene i § 10-48 gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel A:

Ektefeller som driver et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller partrederi sammen og som i inntektsåret 2014 har vært lignet som selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak, kan velge å videreføre en slik ligningsmåte i 2015 og 2016. Skal ektefellene lignedes som selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak i senere inntektsår, må selskapet være slettet i Foretaksregisteret innen 1. januar 2017.

Overgangsregel B:

To personer som driver deltakerlignet selskap sammen uten andre deltakere og som gifter seg etter 1. januar 2014, skal ikke ha endret ligningsmåte på grunn av ekteskapet når vilkårene i § 10-48-1 første ledd blir oppfylt innen 1. september 2015.

SKN 14-153 Forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap

Forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap.

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 19. desember 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-9 nr. 1 tredje punktum.

§ 1. Levering av ligningsoppgave

- (1) Denne paragraf regulerer plikten til å levere selskapsoppgave og annen oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-9.
- (2) Oppgaveplikten gjelder fra og med det året selskapet ble registrert i Foretaksregisteret. Oppgaveplikten gjelder også når det er registrert selskap i Foretaksregisteret uten at virksomhet er utøvet.
- (3) For uregistrert selskap gjelder oppgaveplikten fra og med det året selskapet begynner å utøve virksomhet.
- (4) Oppgaveplikten gjelder frem til selskapet blir skattemessig oppløst etter skatteloven § 10-44.
- (5) Oppgaveplikten gjelder likevel bare for stiftelsesåret og de to påfølgende år når
 - a) Det er registrert selskap i Foretaksregisteret men aldri utøvet virksomhet, og
 - b) Det registrerte selskapet verken har eiendeler eller skatteposisjoner.

§ 2. Ikrafttredelse

Denne forskrift trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015. Bestemmelsen i § 1 femte ledd får virkning for selskap som ble registrert i Foretaksregisteret i 2013 eller senere.

SkN 14-154 Endring i forskrift om avgrensning av arbeidsgiveravgift

Forskrift om endring i forskrift om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv.

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 19. desember 2014 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 siste ledd.

I

I forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. gjøres følgende endring:

§ 2 nytt tredje ledd skal lyde:

Fritaket i folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd gjelder tilsvarende for godtgjørelse til verge etter vergemålsloven § 30, når godtgjørelsen dekkes av den vergetrengende. Fritaket etter dette ledd gjelder selv om den vergetrengende krever inntektsfradrag for godtgjørelsen.

II

Denne forskrift trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2014.

SkN 14-155 Endringer i forskrifter til ligningsloven mfl.

Forskrift om endring i forskrifter til ligningsloven, folketrygdloven, bokføringsloven, skatteloven og skattebetalingsloven

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, § 5-9 og § 10-8, lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 siste ledd og § 24-5, lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-20 og § 6-44, lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) § 3 og § 4 og lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 2-1, § 5-4, § 5-10, § 5-11, § 9-1, § 10-10, § 11-1, § 11-2 og § 11-4.

I

I forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver gjøres følgende endring:

§ 2 fjerde ledd skal lyde:

For oppgaver etter ligningsloven § 5-3, § 5-4 og § 5-9, kan det ilegges redusert gebyr når særlige grunner foreligger.

II

I forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden gjøres følgende endringer:

§ 3 skal lyde:

Arbeidsgiveren plikter for den enkelte kalendermåned å ta med til avgiftsberegning avgiftspliktig lønn eller annen godtgjørelse (medregnet avgiftspliktige naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser) som er utbetalt i kalendermånedens eller som er tatt med ved beregning av forskuddstrekk.

§ 4 oppheves.

§ 5 overskriften skal lyde:

Opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift

§ 5 skal lyde:

Arbeidsgiveren skal levere opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregningen for kalendermånedens, jf. folketrygdloven § 24-2 første ledd.

Privat arbeidsgiver som nevnt i folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd som overskrider beløpsgrensen i bestemmelsen skal ved førstkomende levering etter a-opplysningsforskriften § 2-1 femte ledd ta med opplysninger om de samlede avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt.

Veldedig eller allmenntilgjengelig institusjon eller organisasjon som nevnt i folketrygdloven § 23-2 åttende ledd som overskrider beløpsgrensene i bestemmelsen skal ved førstkomende levering etter a-opplysningsforskriften § 2-1 femte ledd ta med opplysninger om de samlede avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt.

§ 6 skal lyde:

Fastsettelse av arbeidsgiveravgift i medhold av folketrygdloven § 24-3 annet ledd skal foretas av skattekontoret for den kommunen hvor arbeidsgiveravgiften skal innbetales.

§ 7 nr. 2 skal lyde:

2. Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for kontrollen av arbeidsgiveravgiften og for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter § 24-3 annet ledd i folketrygdloven.

III

I forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet gjøres følgende endring:

§ 4 skal lyde:

Statsforvaltningen er unntatt fra å levere opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift etter opplysningsloven. I stedet gjennomføres forenklet oppgjør ved at beregnet avgift i rapport til statsregnskapet føres til utgift i samme måned som lønn og godtgjørelse er utbetalt til arbeidstaker. Samtidig skal arbeidsgiveravgiften bokføres som inntekt under folketrygdens kapittel i rapporten til statsregnskapet.

Første ledd gjelder ikke for de deler av statsforvaltningen som er omtalt i § 1 andre ledd b. Disse deler av statsforvaltningen skal levere opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift etter § 2 til skatteoppkreveren for den kommune hvor hovedkontoret ligger, etter de ordinære regler for opplysningsplikt om arbeidsgiveravgift.

IV

I forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring gjøres følgende endringer:

§ 3-1 første ledd nr. 9 skal lyde:

Spesifikasjon av lønnsopplysningspliktige ytelser. Lønnsopplysningspliktige ytelser spesifisert pr. periode etter kontoene i regnskapssystemet. Arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser skal dessuten kunne gjengis samlet, pr. avgiftssats og sone.

§ 4-1 første ledd skal lyde:

Pliktig regnskapsrapportering på lønnsområdet medfører ikke plikt til å ajourføre bokføringen, med mindre det er annen pliktig regnskapsrapportering i perioden.

Nåværende § 4-1 første ledd blir nytt annet ledd.

V

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

§ 5-20-12 annet ledd bokstav b skal lyde:

b. å sende oppgave over avkastningen til ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 5-9.

§ 5-20-13 første og annet ledd oppheves.

Nåværende § 5-20-13 tredje ledd blir nytt første ledd og skal lyde:

Når trekkåret er ute, skal selskapet for hver forsikringstaker sende opplysninger over summen av det skattetrekk som er foretatt i trekkåret etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav f. Ligningsloven § 5-11 nr. 3 gjelder tilsvarende.

§ 6-44-11 første ledd bokstav a skal lyde:

- a. Sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Det skal særlig legges vekt på om skattyters arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet. Dersom skattyter i det samme arbeidsforhold arbeider på flere arbeidssteder, anses bare det arbeidsstedet hvor det meste av arbeidstiden tilbringes i den enkelte kalendermåned som nevnt i skattebetalingsloven § 5-11 første ledd som sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid i kalendermåned.

VI

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

Ny § 1-2-3 skal lyde:

§ 1-2-3. Tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven
Skattebetalingsloven skal gjelde for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven § 10 og § 11. I skattebetalingsloven kapittel 2 gjelder § 2-1 tilsvarende for betaling og innkreving.

§ 2-1-2 skal lyde:

§ 2-1-2. Betalingssted ved flytting

Ved anvendelse av reglene i skattebetalingsloven § 2-1 annet ledd og forskriften § 2-1-1 første til fjerde ledd er det forholdet da plikten til å levere opplysninger om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift etter a-opplysningsloven og oppgjørliste oppstår første gang i løpet av inntektsåret, som avgjør hvor arbeidsgiver skal betale. Arbeidsgiver skal betale til samme skatteoppkrever hele året.

§ 5-4-3 første og annet ledd skal lyde:

Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk når det er forsvarlig grunn til å gå ut ifra at det samlede forskuddstrekket hos skattyteren ikke kommer til å utgjøre mer enn 100 kroner i kalendermåned, jf. skattebetalingsloven § 5-11 første ledd. Arbeidsgiveren kan også la være å gjennomføre forskuddstrekk, når det er forsvarlig grunn til å gå ut i fra at de samlede trekkpliktige ytelser til skattyteren ikke kommer til å overstige 500 kroner i kalendermåned.

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

§ 5-10-20 skal lyde:

Arbeidsgiver skal ved hver lønnsutbetaling gi skattyteren kvittering for foretatt forskuddstrekk og utleggstrekk. Kvitteringen skal inneholde skattyters navn og fødselsnummer, angivelse av trekkperioden, hvilken tabell eller prosentsats det er trukket etter, bruttolønnen, beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med spesifisering av fradrag etter skattebetalingsloven § 5-9, lønnstrekk etter Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven § 5-15-4 (hjemme-PC), størrelsen på foretatt forskuddstrekk og utleggstrekk samt arbeidsgivers navn og organisasjonsnummer, eller for private arbeidsgivere fødselsnummer.

For opplysningspliktige som omfattes av avgiftsfritak i folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd og som leverer forenklet a-melding etter a-opplysningsforskriften § 3-1, kan kopi av forenklet a-melding til skattyteren erstatte kvittering for foretatt forskuddstrekk.

Når inntektsåret er ute, skal arbeidsgiver gi skattyteren dokumentasjon for det samlede forskuddstrekket i vedkommende inntektsår. Dokumentasjon gis etter ligningsloven § 5-11 nr. 3. Opphører arbeids- eller kontraktsforholdet i inntektsåret, skal samlet dokumentasjon gis når skattyteren krever det. Samlet dokumentasjon for utleggstrekk skal gis skyldneren når utleggstrekket opphører.

Opplysningspliktige som omfattes av avgiftsfritak i folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd og som leverer forenklet a-melding etter a-opplysningsforskriften § 3-1, skal ikke gi sammenstilling etter ligningsloven § 5-11 nr. 3.

Selskap som har trukket skatt av utbytte til utenlandske aksjonærer etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav d, jf. § 5-4 annet ledd, fritas for plikten til å gi dokumentasjon til aksjonæren for dette trekket etter første og annet ledd.

Dokumentasjonen må, enten den er papirbasert eller elektronisk, sendes på en slik måte at personvern hensyn ivaretas.

Overskriften i § 5-11 skal lyde:

§ 5-11. Opplysninger om forskuddstrekk

§ 5-11-3 skal lyde:

§ 5-11-3. Særregler for levering av opplysninger om forskuddstrekk

Selskap som har gjennomført forskuddstrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer eller i utbyttekompensasjon til utenlandsk utlåner etter skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd, skal for dette forskuddstrekket levere oppgjørliste fastsatt av Skattedirektoratet. Oppgjørslister med opplysninger om de to foregående månedene skal leveres innen frist for betaling etter skattebetalingsloven § 10-10 første ledd første punktum.

Oppgjørsblanketter og oppgjørslister etter første ledd skal leveres til rett innkrevingsmyndighet etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 2 på den måten Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-11-4 oppheves.

§ 5-11-5 oppheves.

§ 5-13-2 første ledd skal lyde:

Arbeidsgiver plikter å gi de opplysninger og dokumenter som skatteoppkreveren anmoder om, og som er nødvendig for å kontrollere at arbeidsgiver gjennomfører skattetrekk, innretter sin bokføring og sender inn opplysninger om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, oppgjørslister, trukket skattetrekk i samsvar med gjeldende bestemmelser.

§ 9-1-4 skal lyde:

§ 9-1-4. Oppgjør av arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (statsforvaltningen)

De deler av statens forvaltningsvirksomhet (statsforvaltningen) som er unntatt fra å levere opplysninger om arbeidsgiveravgift etter reglene i forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet er unntatt fra å betale arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren.

§ 10-10-2 skal lyde:

§ 10-10-2. Forfallsfrist for forskuddstrekk i beløp utbetalt i medhold av statsgarantiloven
Når det er foretatt forskuddstrekk i beløp som utbetales i medhold av lov 14. desember 1973 nr. 61 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs m.v., kan terminvis oppgjør for forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 10-10, utsettes til 15. januar i året etter inntektsåret. Oppgjøret per 15. januar skal i så fall omfatte alt forskuddstrekk som er foretatt i det foregående inntektsåret.

§ 10-10-3 skal lyde:

§ 10-10-3. Forfallsfrist for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra arbeidsgivere mv. som leverer opplysninger etter særregler

Forskuddstrekk fra arbeidsgivere mv. som leverer opplysninger, oppgjørsblankett eller oppgjørsliste slik det fremgår av § 5-11-3, forfaller til betaling samme dag som det skal leveres opplysninger etter denne bestemmelsen.

Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra arbeidsgivere som har lønnsutbetalinger som er fritatt for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd, og som leverer opplysninger etter a-opplysningsforskriften § 2-1 tredje ledd, forfaller til betaling samme dag som det skal leveres opplysninger etter a-opplysningsforskriften § 2-1.

Ny § 10-10-6 skal lyde:

§ 10-10-6. Skjerpet betaling

Har arbeidsgiveren vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter skattebetalingsloven eller forskrift gitt i medhold av loven, kan skatteoppkreveren gi arbeidsgiveren pålegg om skjerpet betaling for forskuddstrekk.

I pålegget om skjerpet betaling skal skatteoppkreveren opplyse fra hvilket tidspunkt pålegget gjelder og hvordan det skal gjennomføres. Pålegget skal sendes arbeidsgiveren i rekommandert brev eller på annen påviselig måte. Oppstår det tvil om når meldingen er mottatt, anses den mottatt 8 dager etter at skatteoppkreveren har innlevert den til poststedet. Gjenpart av pålegget sendes skattekontoret.

Arbeidsgiveren skal sende de trukne beløpene til skatteoppkreveren til de tider som er fastsatt i pålegget.

Skatteoppkreveren kan til enhver tid endre eller trekke tilbake pålegg om skjerpet betaling. Skriftlig melding skal i tilfelle sendes til arbeidsgiveren og skattekontoret.

Tilsvarende gjelder for oppgjør av utleggstrekk, jf. skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd.

§ 11-1-3 skal lyde:

§ 11-1-3. Beregning av forsinkelsesrenter for privat arbeidsgiver, samt veldedig eller allmennyttig organisasjon eller institusjon

Når en privat arbeidsgiver som nevnt i folketrygdloven § 23-2 sjette eller syvende ledd, eller en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon som nevnt i folketrygdloven § 23-2 åttende ledd, leverer opplysninger om forskuddstrekket etter a-opplysningsforskriften § 2-1 tredje ledd, beregnes forsinkelsesrenter av for sent innsendt oppgjør likevel først fra de ordinære forfallstidspunkter som følger av skattebetalingsloven § 10-10.

§ 11-2-3 første ledd skal lyde:

Dersom et skatte- eller avgiftskrav økes i forhold til foregående oppgave eller tidligere leverte opplysninger, egenretting eller vedtak, skal renteberegningen skje på grunnlag av økningen. Er det foretatt flere egenrettinger før skatte- og avgiftsmyndigheten har godkjent oppgavene eller opplysningene, skal renter bare beregnes av det beløpet som samlet blir å utbetale.

§ 11-4-4 første ledd skal lyde

Ved nedsettelse i forhold til sist foregående oppgave eller leverte opplysninger, egenretting eller vedtak skal renteberegning skje på grunnlag av nedsettelsen. Er det foretatt flere egenrettinger før skatte- og avgiftsmyndigheten har utbetalt tilgodebeløp, skal renter bare beregnes av det beløpet som samlet blir å utbetale.

VII

Endringene under I til og med VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SKN 14-156 Påslag i normrenten

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 15. desember 2014 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 fjerde ledd.

I

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

§ 5-12-5 første ledd siste punktum skal lyde:

Normrenten skal bare endres dersom utviklingen i gjennomsnittsrenten tilsier en endring av normrenten på 1/10 prosentpoeng.

§ 5-12-5 annet ledd første og annet punktum skal lyde:

Normrenten utgjør gjennomsnittrenten med et påslag på 1,65 prosentpoeng. Normrenten avrundes til nærmeste 1/10 prosentpoeng.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for renten som gjelder fra 1. mars 2015.

SkN 14-157 Forskrift om takseringsregler, artistskatt 2015

Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2015 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 18. desember 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

1.0 Fradragsposter

1.1 Fradrag for utgifter til kost

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til kost i forbindelse med arrangement i Norge innrømmes fradrag med følgende satser:

- kr 710 per døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell
- kr 568 per døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell og får fradrag for utgifter til losji inkludert frokost eller disse utgiftene refunderes etter regning
- kr 307 per døgn når det sannsynliggjøres at artisten har bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter
- kr 200 per døgn når artisten har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemuligheter, eller han ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg i forbindelse med arrangementet.

Utgifter til kost som artisten har dekket for utenlandske medarbeidere i forbindelse med arrangementet i Norge innrømmes etter samme satser per døgn per person.

Krav om sannsynliggjøring innebærer at artisten i vedlegg til oppgjørsblanketten må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg i forbindelse med arrangementet i Norge.

Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- dato for avreise fra og ankomst til utlandet
- dato for ankomst til og avreise fra Norge
- reisemåte og reisevei

- navn og adresse på overnattingssted/utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattingene angis
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt losji.

1.2 Fradrag for utgifter til bruk av eget transportmiddel

1.2.1 Fradragssats for bruk av bil

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til transport med eget transportmiddel i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med kr 4,10 pr. km for inntil 10 000 km. Over 10 000 km innrømmes fradrag med kr 3,45 pr. km.

SkN 14-158 Forskrift om sammenstilling av opplysninger til skattyter

Forskrift om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a- opplysningsloven

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-12 nr. 2 bokstav d, jf. § 5-11 nr. 3.

I

§ 1. Hvem forskriften gjelder for

Enhver som har rapportert inn opplysninger etter ligningsloven § 5-2 eller tilhørende forskrift skal ukrevet sende sammenstilling over innrapporterte opplysninger til den det er gitt opplysninger om.

§ 2. Om innholdet

Sammenstillingen skal inneholde summerte opplysninger av innrapporterte ytelser som fremgår av samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-37.

Det skal gis opplysninger om

1. feriepengegrunnlaget, jf. ferieloven § 10 første ledd,
2. summerte opplysninger om innrapportert forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-11 første ledd, og
3. ansattnummer eller annet nummer som er brukt til å identifisere inntektsmottakeren i arbeidsgivers systemer.

§ 3. På hvilken måte opplysningene skal gis

Opplysninger som nevnt i § 2 skal sendes inntektsmottaker. Flere innrapporteringer av samme type ytelse kan summeres og oppgis samlet. Med samme type ytelse menes ytelser som har like

egenskaper i innrapporteringen. Der ytelsene består av en trekkpliktig og en trekkfri del skal hver del spesifiseres.

II

Forskriften trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SkN 14-159 Forskrift om avgiftssatser i folketrygden 2015

Forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015

Hjemmel: Fastsatt ved kgl.res. 19. desember 2014 med hjemmel i stortingsvedtak 15. desember 2014 nr. 1720, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2, § 23-3 og § 23-4. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet.

§ 1. Personkrets

Denne forskriften omfatter personer som er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-6 med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover og skattevedtak, eller etter lov om skatt til Svalbard, samt medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og utsendt arbeidstaker som er medlem i trygden etter konvensjon inngått etter lov om folketrygd § 1-3.

§ 2. Avgiftsgrunnlag

- a) For rettigheter etter kapitlene 5, 8, 9 og 14 i lov om folketrygd skal avgift fastsettes i prosent av inntekt som nevnt i skatteloven § 12-2.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 49 650. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 49 650.

- b) For rettigheter etter kapitlene 4, 6, 7, 10, 11 til 13 og 15 til 20 i lov om folketrygd skal avgiften fastsettes i prosent av pensjonsgivende inntekt, jf. lov om folketrygd § 3-15første ledd.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 49 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 49 650.

- c) Når en person etter søknad er opptatt i folketrygdens pensjonsdel med hjemmel i § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og samtidig betaler trygdeavgift i Norge av personinntekt som nevnt i skatteloven § 12-2bokstav f og g, skal differansen mellom den fulle avgiften og avgiften for slik personinntekt og tilskudd fra staten innkreves av Arbeids- og velferdsetaten.

§ 3. Avgiftssatser

- a) Pliktig medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-5, herunder utsendte arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3, med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover eller skattevedtak, eller lov om skatt til Svalbard, svarer ordinær trygdeavgift.
- b) For sjømenn som er ansatt på norsk skip i utenriksfart som er registrert i det ordinære norske skipsregisteret, med unntak av personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet ombord, og er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-6, betaler arbeidsgiveren en fast sats på kr 404 per måned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden.
- c) Medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 betaler trygdeavgift for de rettigheter medlemskapet omfatter.

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende proSENTSATSER:

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende proSENTSATSER:

		Avgiftsgrunnlag				
		Etter § 2 a) Sykestønad mv.			Etter § 2 b) Pensjon mv.	
Ulike typetilfeller		Uten syke- penger	Tillegg for syke- penger	Tillegg for begrenset rett til sykepenger*	Uten yrkes- skade- trygd	Tillegg for yrkes- skadetrygd
		1	2a	2b	3	4
Medlemmet er ikke skattepliktig i Norge**	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	9,1	4,7	2,3	26,5	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	6,8	0,0	0,0	19,6	0,0
Medlemmet er skattepliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	7,4	4,7	2,3	10,0	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	5,1	0,0	0,0	3,1	0,0
Medlemmet er skattepliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTE-					

	MYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiver- avgift	2,3	4,7	2,3	6,9	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiver- avgift	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

* Gjelder for begrenset rett til sykepenger mv. i utlandet etter lov om folketrygd § 8-9 annet ledd.

** Omfatter også personer som ikke skattelignes i Norge etter bestemmelse i en skatteavtale.

§ 4. Misjonærer og visse andre grupper

Departementet kan fastsette avgifter på grunnlag av de avgiftssatser som er fastsatt for annen ervervsinntekt enn lønnsinntekt, selv om vedkommende må anses som arbeidstaker.

§ 5. Forskrifter

Departementet kan gi forskrifter om gjennomføring av bestemmelsene i denne forskriften og kan foreta justeringer i de fastsatte regler og avgifter, herunder også gi særregler for medlemmer med lønnsinntekt opptjent på fremmed stats kontinentalsokkel og utsendte arbeidstakere som delvis er omfattet av folketrygdloven i medhold av gjensidighetsavtaler.

§ 6. Ikrafttredden

Forskriften trer i kraft straks og gis virkning fra 1. januar 2015. Fra samme dag oppheves forskrift 14. februar 2014 nr. 124 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2014.