



Skattenytt 1/2015

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

LAGMANNsRETTSDOMMER	1
SkN 15-001 Herkules Capital	1
SkN 15-002 Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør	22
SkN 15-003 Skatteplikten til Norge ved riggutleie	38
SkN 15-004 Grovt skattesvik	52
SkN 15-005 Omklassifisering fra lån til utbytte	78
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	89
SkN 15-006 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015	89
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	90
SkN 15-007 Brukshindring ved salg av bolig	90
SkN 15-008 Brukshindring ved salg av bolig	93
SkN 15-009 Innbetalt kapital, fordeling på de enkelte aksjer	95
SkN 15-010 Toårskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b, ved fisjonfusjon	100
SkN 15-011 Gavesalg av aksjer	110
SkN 15-012 Salg av nye andeler i borettslag	113
SkN 15-013 Konsernfusjon, holdingselskap.	119
SkN 15-014 Omdanning etter skatteloven § 11-20 og uttak av vederlagsaksjene etter skatteloven § 9-14	131
FORSKRIFTSENDRINGER	136
SkN 15-015 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	136
SkN 15-016 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	136
SkN 15-017 Endring i skattebetalingsforskriften	143

Lagmannsrettsdommer

SkN 15-001 Herkules Capital

Lovstoff: Skatteloven § 5-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 28. januar 2015, **sak nr.:** LB-2014-48039

Dommere: Lagdommer Per Racin Fosmark, lagdommer Kyrre Grimstad, ekstraordinær lagdommer Knut Dag Haavardsen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-184711 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-48039 (14-048039ASD-BORG/01). Dommen er anket.

Parter:

I Anke: Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Tore Rynning-Nielsen (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

II Anke: Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Sverre Morten Blix (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

III Anke: Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Gert Wilhelm Munthe (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

IV Anke: Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Herkules Capital i AS (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

V Avledet anke: Ankemotpart: Herkules Capital i AS (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen). Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell).

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av fire ligningsvedtak for ligningsåret 2007. Tre av vedtakene gjelder privatpersoner, som i 2004 etablerte seg i Private Equity-bransjen. Hovedspørsmålet er om et suksesshonorar (såkalt carried interest) som tilfalt deres heleide holdingselskaper, skal omklassifiseres og tilordnes disse privatpersonene som alminnelig inntekt og personinntekt med til sammen ca. 310 millioner kroner. Det fjerde ligningsvedtaket gjelder selskapet Herkules Capital I AS, hvor ligningen av dette selskapet ble endret ved at grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ble økt med et tilsvarende beløp. Det er spørsmål om inntekten carried interest skal tilordnes Herkules Capital I AS. Videre er det spørsmål om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift for de tre privatpersonene og Herkules Capital I AS. Lagmannsretten legger til grunn at suksesshonoraret skal klassifiseres som virksomhetsinntekt i selskapet Hercules Capital I AS og som lønn for eierne. Lagmannsretten la avgjørende vekt på at utbetalingen skyldtes aktørenes arbeid i fondet Herkules Capital – ikke deres posisjon som eiere i holdingselskap. Tilleggsskatt og tilleggsavgift ble fastholdt. Dommen er anket.

Saken gjelder:

Saken gjelder gyldigheten av fire ligningsvedtak av 20. juni 2012 for ligningsåret 2007. Tre av vedtakene gjelder privatpersoner, som i 2004 etablerte seg i Private Equity-bransjen. Hovedspørsmålet er om et suksesshonorar (såkalt carried interest) som tilfalt deres heleide holdingselskaper, skal omklassifiseres og tilordnes disse privatpersonene som alminnelig inntekt

og personinntekt med til sammen ca. 310 millioner kroner. Det fjerde ligningsvedtaket gjelder selskapet Herkules Capital I AS, hvor ligningen av dette selskapet ble endret ved at grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ble økt med et tilsvarende beløp. Det er spørsmål om inntekten carried interest skal tilordnes Herkules Capital I AS. Videre er det spørsmål om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift for de tre privatpersonene og Herkules Capital I AS.

Sakens bakgrunn:

Herkules Capital I AS (heretter også *Herkules*) ble i 2004 etablert av ankemotpartene Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Tore Rynning-Nielsen (heretter også *prinsipalene*) sammen med Ferd AS. Formålet var å etablere seg i Private equity-bransjen. Såkalte Private Equity-fond («oppkjøpsfond») foretar oppkjøp av selskaper med potensiale for høy vekst, for å utvikle disse og å realisere aksjegevinst for fondets investorer innenfor en avgrenset tidshorisont.

Herkules var eid med 60 prosent av selskapet GMT Capital AS, som var igjen eid av prinsipalenes holdingsselskaper med henholdsvis 40 prosent (Munthe) og 30 prosent (Blix og Rynning-Nielsen). Ferd AS eide gjennom holdingselskapet Norse Crown Company Ltd. de resterende 40 prosent av Herkules. Herkules hadde frem til 2008 navnet Ferd Equity Partners AS og heter i dag Herkules Capital.

Bakgrunnen for samarbeidet mellom prinsipalene og Ferd AS var at Ferd AS hadde kapital, og prinsipalene hadde kompetanse til å initiere etablering av en Private Equity-struktur.

Herkules etablerte i 2004 to investeringsfond på Jersey; Herkules Private Equity (Jersey-I) LP og Herkules Private Equity (Jersey-II) LP (fond I og fond II). I fond I var det bare norske investorer, mens det i fond II kun var utenlandske investorer. Fondenes porteføljer og struktur var helt identiske. De vil samlet bli kalt Fond I eller fondene. Fondene ble etablert som såkalte Limited partnerships (LP), som i henhold til lovgivningen på Jersey er en selskapsform som har mange likhetstrekk med et norsk kommandittselskap.

Mens et norsk kommandittselskap må ha en komplementar, må et Limited partnerships på Jersey tilsvarende ha en General Partner. Prinsipalene og Ferd AS etablerte derfor i 2004 et selskap på Jersey; Herkules Private Equity (GP-I) Limited (heretter også GP eller General Partner). Dette selskapet var eid av med 60 prosent av PG Holding AS, hvor Munthes holdingsselskap eide 40 prosent, og de to andre prinsipalenes selskaper 30 prosent hver. De resterende 40 prosent var eid av AS Norse Crown Ltd. Det ble også etablert et tilsvarende selskap i fond II, med de samme eiere som i GP I. GP-selskapene ivaretar visse administrative/styrende funksjoner, og står ansvarlig utad for fondene. Det er ingen ansatte i GP-selskapene. GP-selskapene hadde i utgangspunktet ikke noen formell eierandel i fondene, men GP I overtok i 2009 en eierandel på 0,744 prosent, da en investor trakk seg ut.

Etter avtaleverket er GP-selskapene mottagere av carried interest hvis og når vilkårene for utdeling er til stede. Det er vanlig å avtale carried interest i Private Equity-bransjen. Dette er et slags suksesshonorar, som bare kommer til utbetaling dersom det lykkes å oppnå avkastning, typisk i form av realisasjonsgevinster, som overstiger en på forhånd fastsatt høy avkastning for de ordinære investorene.

Formålet med denne organisasjonsstrukturen var å kanalisere investeringer fra eksterne investorer inn i såkalte porteføljeselskaper. Flere selskaper ble lagt inn i Fond I. Vedtakene fra Skatt øst, som foreliggende sak angår, gjelder carried interest fra dette fondet. Det ble for øvrig i 2006 opprettet et Fond II, og senere er både Fond III og Fond IV etablert.

Den 23. september 2004 ble det inngått en aksjonæravtale mellom prinsipalene om deres eierskap i PG Holding Ltd. Det fremgår av aksjonæravtalen punkt 1 at selskapets eneste formål er å eie aksjer i General Partner. Seksti prosent av carried interest mottatt av GP skulle tilflyte PG Holding Ltd. De resterende 40 prosent av carried interest skulle tilflyte Ferd AS gjennom AS Norse Crown Company Ltd.

Videre fremgår det av aksjonæravtalen punkt 2 at det i en nærmere angitt periode skal være et vilkår for å eie en angitt andel av aksjene i PG Holding Ltd., at partneren er ledende ansatt i Herkules. Dersom så ikke lenger er tilfelle, uansett grunn, skal en andel av aksjene overdras til kostpris til en av de øvrige partnerne eller en ny partner etter nærmere bestemmelse. Dette gjaldt imidlertid bare de såkalte «bundne» aksjene. Det fremgår av aksjonæravtalen punkt 7 at pr. 20. september 2004 var 70 prosent av aksjene bundne. Deretter skjedde det en gradvis reduksjon til 20 prosent i 2009 og null prosent etter full likvidasjon av fondet. Bakgrunnen for denne nedtrappingsmekanismen skyldtes at fondet bare skulle bestå et visst antall år, og at en «fri» aksje representerte verdier som tilsvarte arbeidet som var nedlagt av partneren med tilsvarende verdiøkning i fondet.

Den 23. september 2004 ble det også inngått en aksjonæravtale mellom aksjonærene i GMT Capital AS, som eide 60 prosent av aksjene i Herkules. Det fremgår av aksjonæravtalen punkt 1 at GMT Capital AS har som eneste formål å eie aksjer i Herkules Capital I AS. I punkt 2 er det bestemt at det er et vilkår for å eie aksjer at partneren er ledende ansatt i Herkules.

Prinsipalene ble ansatt i Herkules. I ansettelsesavtalene er de betegnet som ledende ansatt, og hovedarbeidsoppgavene skal være «... analyse av mulige oppkjøpskandidater samt oppfølging av eksisterende porteføljebedrifter. Dessuten kontakt med eksisterende og potensielle investorer». Den ansatte forpliktet seg til å stille sin fulle arbeidskraft til rådighet for arbeidsgiveren. Årslønnen for Munthe var 1,5 millioner kroner, og for Blix og Rynning-Nielsen 1,25 millioner kroner. Det var også en karenstid på ett år etter fratreden.

For sitt arbeid skulle Herkules motta et forvaltningshonorar på to prosent av kommittert kapital fra investorene, men måtte selv bekoste alle omkostninger ved selskapets drift, herunder lønn til andre ansatte. I august 2004 ble det inngått en rådgivningsavtale mellom Herkules og Fond I representert ved GP. Det fremgår av ansettelsesavtalene til prinsipalene at hverken Herkules eller prinsipalene kan ikke på noe vis inngå avtaler eller foreta rettslig bindende disposisjoner på vegne av General Partner. I desember 2004 ble det inngått fondsavtaler mellom GP og fondene.

General Partner har i oppgave å forvalte fondet. Styret i GP var sammensatt av Munthe, Giverholt fra Ferd AS og tre uavhengige engelske styremedlemmer. Den daglige drift av selskapet var satt bort til et selskap, Aztek Finansiell Services på Jersey, som mottok normalt honorar for sitt arbeid. Styremøter ble holdt hvert kvartal, og ellers når det var behov for det. Foruten styremedlemmene møtte det jevnlig opp ansatte fra Aztek og Herkules på styremøtene.

General Partners arbeidsmåte, kompetanse, forholdet til Herkules og fondet, ansvar og målsetninger fulgte dels av rådgivningsavtalen mellom fondet og Herkules, og dels av et Confidential Information Memorandum for fondene. Dette ble sendt til potensielle investorer. Investorene hadde ingen instruksjonsmyndighet over GP. De pliktet ved inntreden å stille kapital (minst 10 millioner kroner) til rådighet, og det var GP som trakk på denne kapitalen etter behov. Ferd AS - betegnet som «Sponsor» - hadde allerede gått inn med 600 millioner kroner, og prinsipalene hadde forpliktet seg til å investere samlet 12 millioner kroner; et beløp som senere ble hevet til 15 millioner kroner. De kunne betale innskuddene selv eller gjennom selskaper de eier.

General Partner var etter avtaleverket fullt ut ansvarlig for alle avgjørelser som ble tatt i forbindelse med virksomheten, og dette var ikke begrenset til investeringsbeslutninger. Investorene var bare ansvarlig for egen, innskutt kapital. General Partner var imidlertid bare ansvarlig overfor investorene ved grov uaktsomhet mv. GP var ansvarlig for tredjemannstap etter bakgrunnsretten.

Etter avtaleverket tilfalt overskudd ved realisasjon av andeler i porteføljeselskapene investorene i henhold til deres investerte kapital, med tillegg av et beløp på åtte prosent (Preferred return). Var det ytterligere overskudd, tilfalt dette General Partner for et beløp inntil 20 prosent av total Preferred return. Overskudd utover dette skulle fordeles med 80 prosent på investorene og 20 prosent på GP, som ble kalt carried interest. I de tilfellene der carried interest kommer til utbetaling, er det vanlig at det skjer i fondets avslutningsfase.

Fond I var imidlertid etter det opplyste langt over gjennomsnittet vellykket. Etter salg av selskapet Pronova i 2007 ble 60 prosent av carried interest overført via GP og PG Holding AS til prinsipalenes holdingselskaper. De øvrige 40 prosent tilfalt Ferd-systemet. Prinsipalene selv mottok ikke beløpene. Honoraret til Herkules ble - med fradrag av omkostninger - overført prinsipalenes holdingselskaper via GMT Capital AS etter avtalt eierbrøk. I 2007 hadde også Dag Strømme en eierandel i GMT Capital AS.

Skatt øst fattet, som nevnt, den 20. juni 2012 ligningsvedtak for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, samt Herkules. Vedtakene var identiske for de tre personlige skatteyderne - bortsett fra at beløpene var ulike. Skatt øst la til grunn at de 60 prosent av carried interest som etter avtalen hadde tilfalt prinsipalenes holdingselskaper via GP for inntektsåret 2007, skattemessig måtte tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt. Videre fant Skatt øst at disse 60 prosent av carried interest hadde gått fra Herkules til prinsipalene personlig, og derfor måtte tilordnes dem som lønnsinntekt for arbeid utført i Herkules; Munthe ca. 124 millioner kroner og ca. 93 millioner kroner hver for Blix og Rynning-Nielsen. For Herkules ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget øket tilsvarende summen av tilordnet lønn til prinsipalene - totalt 310 966 061 kroner. Samtlige skatteyderne ble tillagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 prosent.

Hverken Herkules Capital I AS eller prinsipalene godtok dette, og de tok ut stevning for Oslo tingrett mot Skatt øst for å få spørsmålet rettslig behandlet.

Oslo tingrett avsa 20. desember 2013 dom med slik slutning:

1. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Gert W. Munthe for inntektsåret 2007 oppheves.
- 1.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Gert W. Munthe 366 982 - trehundreogsekstisettisennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelser.
2. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Sverre Morten Blix for inntektsåret 2007 oppheves.
- 2.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Sverre Morten Blix 366 982 - trehundreogsekstisettisennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelser.
3. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Tore Rynning-Nielsen for inntektsåret 2007 oppheves.
- 3.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Tore Rynning-Nielsen 366 982 - trehundreogsekstisettisennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelser.
4. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Herkules Capital I AS for ligningsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at selskapet tilordnes et beløp kr 310 966 061 som virksomhetsinntekt. Tilleggsavgift ilegges ikke.
- 4.1 Sakskostnader tilkjennes ikke.

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

Staten v/Skatt øst har i rett tid anket dommen vedrørende de tre personlige skatteyttere til Borgarting lagmannsrett. Herkules Capital I AS har i rett tid anket dommen vedrørende tingrettens slutning post 4. Ankeforhandling ble avholdt i dagene 1. - 5. desember 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Munthe, Blix og Rynning-Nielsen møtte sammen med sin prosessfullmektig, og Munthe og Rynning-Nielsen avgav forklaring. Staten v/Skatt øst møtte med sin prosessfullmektig og tre representanter fra Skatt øst, som ikke avgav forklaring, jf. tvisteloven § 24-6 andre ledd. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:

Endringsvedtakene (F3/818-845 og F3/846-876) er gyldige. Utbetalingen av carried interest til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens sfærer klassifiseres som virksomhetsinntekt og tilordnes Herkules som sådan. Utbetalingen til de tre personlige ankemotpartenes holdingselskaper må klassifiseres som lønn og tilordnes dem personlig.

Hvilken kategori en inntekt faller inn under (klassifikasjonsvurderingen) avgjøres etter en vurdering av hva slags innsatsfaktorer den stammer fra; om den er knyttet til arbeidsinnsats, virksomhet eller kapital. Denne tilknytningsvurderingen har vært tema i en rekke høyesterettssaker: Rt-2003-504 (Lundegaard) avsnitt 30, Rt-2008-1307 (Alvdal Bygg) avsnitt 23-25, Rt-2009-105 (Enskilda) avsnitt 56-59, Rt-2009-813 (Gard/Tveit) og Rt-2010-527 (Boston Consulting) avsnitt 39. Utfallet beror på en realitetsvurdering. Det er ikke tale om skattemessig gjennomskjæring eller pro-forma-vurderinger.

Når det gjelder tilordningsvurderingen, gir også denne anvisning på en realitetsvurdering. Spørsmålet er hvilket subjekt som har foranlediget inntekten. Det er dette subjektet som skal beskattes. Sentralt i denne vurderingen står det enkelte subjekts innsatsfaktorer og funksjoner overfor en inntekt, se Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 side 115 flg, Rt-2001-1049 (A Trading) og Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 75.

Statens syn er at utbetalingen av carried interest er knyttet til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens arbeidsinnsats. Årsaken til at investorene gikk med på å avstå deler av gevinsten (carried interest) til de tre personlige ankemotpartene, var at disse skulle gis et insentiv til å arbeide for størst mulig verdiskapning i fondet. Generelle beskrivelser av fenomenet «carried interest» viser at det dreier seg om et slikt insentiv. Konkret i denne saken fremkommer koblingen mellom carried interest og de tres arbeidsinnsats i flere dokumenter og koblingen mellom disse, se særlig aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. I den avtalen er det satt som et vilkår for aksjeinnehavet i dette selskapet, og dermed retten til carried interest, at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen arbeider i Herkules. I aksjonæravtalen pkt. 8 sies det rett ut at de tre personene har «rettigheter til 'Carried-Interest'».

Utbetalingen av carried interest til de tre personlige ankemotpartenes sfærer må derfor anses som arbeidsinntekt (lønn) for dem.

Munthe, Blix og Rynning-Nielsen arbeidet i Herkules. Det er i dette selskapet aktiviteten som begrunnet utbetalingen av carried interest ble utøvet. Carried interest må derfor tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt. Det er ikke grunnlag for å la GP bli tilordnet hele eller deler av carried interest. Aktiviteten i dette selskapet begrunner ikke utbetalingen av carried interest.

Det er ikke noe motsetningsforhold mellom å anse utbetalingen av carried interest som lønnsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen og virksomhetsinntekt for Herkules. Virksomhetsinntekt for et selskap etterfulgt av lønn for en ansatt er en vanlig måte for kapital å bevege seg på.

Utbetalingen av carried interest må anses som lønn, selv om den eventuelt ikke kan anses som virksomhetsinntekt for Herkules. Vurderingstemaet er hele tiden hvorfor Munthe, Blix og Rynning-Nielsen har mottatt carried interest til sine sfærer. Er svaret på det de tres arbeidsinnsats, blir utbetalingen å betrakte som arbeidsinnsats (lønn), uansett hva den betraktes som lenger ned i strukturen, eller hvilket subjekt lenger ned som blir tilordnet inntekten.

Forutsetningen for at spørsmålet om tilleggsskatt og tilleggsavgift skal oppstå, er at retten kommer til at carried interest er arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, samt virksomhetsinntekt for Herkules. De objektive vilkårene for tilleggsskatt og tilleggsavgift er oppfylt. Ankemotpartene gav ikke fullstendige opplysninger i sine selvangivelser for 2007 om tilknytningen mellom på den ene siden arbeidet for fondet og virksomheten i Herkules og på den annen side utbetalingen av carried interest. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold.

Subsidiært fastholder staten at hvis det ikke skulle være grunnlag for beskatning av de tre personlige ankemotpartenes arbeidsinntekt, så omfatter Herkules' endringsvedtak inntekten fra carried interest. Det er derfor korrekt å avsi slik dom som tingretten gjorde i slutningen punkt 4.

I de fire sakene ble det ble nedlagt slik likelydende påstand:

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

Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Herkules Capital I AS, har i hovedtrekk anført:

Det er ikke rettslig eller faktisk grunnlag for å klassifisere noen del av carried interest som deles ut som utbytte fra GP til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens investeringsselskaper (holdingselskaper) som lønnsinntekt for de tre personlig. Dette gjelder uavhengig av om retten kommer til at carried interest som utbetales fra fondene, skal tilordnes GP eller Herkules. Utgangspunktet og hovedregelen er at inntekten skal tilordnes selskapet som driver virksomheten, og det er i denne saken General Partner. Restoverskuddet i slik virksomhet vil være eieroverskudd, og ikke lønn, jf. Rt-1994-1064 (Bye).

Utgangspunktet for vurderingen er skatteloven § 5-1. Ordlyden gir liten veiledning for denne saken, og heller ikke rettspraksis gir grunnlag for omklassifisering, jf. Rt-2000-758 (Kruse Smith), Rt-2000-1739 (Pre Finans), Rt-2009-105 (SEB Enskilda) og Rt-2009-813 (Gaard/Tveit). Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens investeringsselskaper mottar utbytte i egenskap av å være eiere av GP (eller Herkules hvis man legger statens syn til grunn). Utbytte skal som hovedregel skattlegges som kapitalinntekt. Det følger av høyesterettspraksis at det aktuelle utbyttet bare kan omklassifiseres til lønnsinntekt og tilordnes Munthe, Blix og Rynning-Nielsen personlig, dersom det foreligger en kvalifisert tilknytning mellom utdelingen av det aktuelle utbyttet og deres arbeidsinnsats. Det foreligger ingen slik kvalifisert tilknytning.

Et fellestrekk i sakene hvor aksjeinntekt er omklassifisert til arbeidsinntekt er:

- Fordelen representerer en særfordel som ikke kan utledes av aksjonærposisjonen.
- Eierne (eller arbeidsgiver) som yter fordelene, oppstiller vilkår om motytelser i form av arbeidsinnsats.

Det gir ikke grunnlag for omklassifisering at:

- Aksjonærinteressen er betinget av ansettelsesforholdet.
- Den ansatte må selge ved avslutning av ansettelsesforholdet, eller
- at den ansatte får med seg verdiutviklingen i eierperioden.

Munthe, Blix og Rynning-Nielsen etablerte Herkules sammen med Ferd AS. De får dermed, på samme måte som Ferd, utdelt overskudd fra virksomheten i form av utbytte i henhold til sine respektive eierandeler. Utbetalingen av carried interest har rettslig grunnlag i selskapsavtalen, som gjelder mellom uavhengige parter. Utbyttet som deles ut, er således kapitalinntekt og skal skattlegges i tråd med dette.

Når det gjelder utbetaling fra GP til PG Holding Ltd. og AS Nose Crown Company Ltd., har utbetalingen rettslig grunnlag i eierskapet og fordeles etter eierandel. GP har ikke satt noe vilkår om arbeidsinnsats, og da kan det ikke foretas noen omklassifisering. Det samme gjelder PG Holding Ltd.

Aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. er inngått mellom prinsipalene, og den kan endres eller sies opp. Avtalen er etablert for å beskytte virksomheten. Den beskytter også den som vil eller må tre ut, og han får i så fall med seg verdiskapning i eiertiden.

Det var ikke grunnlag for omklassifisering etter reglene som gjaldt før skattereformen 2004-2006. Etter reformen er det enda mindre grunnlag for omklassifisering, jf. Ot.prp.nr.92 (2004-2005) side 28 flg. Ved skattereformen ble det innført en overgangsregel (overgangsregel E), hvorefter personlig eide aksjer på visse vilkår kunne overføres til et nystiftet investeringsselskap uten beskatning. Det var denne muligheten Munthe, Blix og Rynning-Nielsen benyttet seg av. De driver en virksomhet basert på at det stadig skal opprettes nye fond. Investorene forventer da at prinsipalene skal inngå med egne midler. Slik mulighet for reinvestering vil prinsipalene miste dersom overskuddet lønnsbeskattes. Skatteetatens standpunkt er i strid med uttaksprinsippet i skattereformen.

Sentralskattekontoret for storbedrifter kom 24. november 2014 til at den delen av carried interest (40 %) som er tilordnet AS Norse Crown Company Ltd., er kapitalinntekt og skattefri. Carried interest kan ikke splittes i virksomhets- og kapitalinntekt. Konsekvensen av dette skattevedtaket er at den delen av carried interest som tilfløt prinsipalenes holdingselskaper, må anses som kapitalinntekt - og kan ikke omklassifiseres til lønnsinntekt for prinsipalene personlig.

Det er ikke grunnlag for å tilordne carried interest til Herkules. Carried interest skal tilordnes GP. Inntekt skal tilordnes det skattesubjektet som etter det underliggende forhold er berettiget til inntekten. Det er GP som er berettiget til carried interest i henhold til en privatrettslig gyldig avtale som er inngått mellom uavhengige parter og praktisert i samsvar med sitt innhold.

Tingrettens dom slutningen punkt 4 må uansett oppheves. Selv om lagmannsretten skulle komme til at carried interest skal tilordnes Herkules, følger det av langvarig rettspraksis at domstolen ikke skal opptre som ligningsorgan i første instans. Retten skal således prøve om ligningen er gyldig, men retten kan ikke fastsette ny ligning med et annet innhold enn det som er gjennomført ved ordinær ligning eller et endringsvedtak. Ligningsvedtaket gjelder kun arbeidsgiveravgift.

Det er uansett ikke grunnlag for tilleggsskatt eller tilleggsavgift. Vilkårene er ikke oppfylt. Munthe, Blix og Rynning-Nielsen hadde ingen foranledning til å gi opplysninger i sine personlige selvangivelser om utbetaling av carried interest fra fondene til GP, utbytte fra GP til PG Holding Ltd. og utbytte fra PG Holding AS til den enkeltes investeringsselskap. Det samme gjelder Herkules.

Dersom lagmannsretten skulle komme til at vilkårene er oppfylt, foreligger det uansett unnskyldelige forhold slik at tilleggsskatt og tilleggsavgift må bortfalle, jf. ligningsloven § 10-3. Etter skattereformen var det den rådende oppfatning at eiere som driver virksomhet gjennom aksjeselskaper, ikke skal lønnsbeskattes for inntekter knyttet til aksjeselskapets virksomhet. Skattekontoret konkluderte også i en bokettersynsrapport i 2011 med at carried interest var virksomhetsinntekt for GP. Det var ingen problemstilling hvorvidt noe av inntekten kan anses som lønn for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Det kan ikke da kreves at de skulle være klar over denne problemstillingen tre år tidligere.

For Munthe, Blix, Rynning-Nielsen og Herkules Capital I AS ble det nedlagt slike likelydende påstander:

1. Prinsipalt: Skattekontorets vedtak av 20. juli 2012 vedrørende ankemotpartens ligning for inntektsåret 2077 oppheves.
2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 20. juli 2012 vedrørende ankemotpartens ligning for inntektsåret 2007 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt/tilleggsavgift.
3. Ankemotpartene tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsrettens syn på saken:

1. Sammendrag

Lagmannsretten har kommet til at carried interest er *virksomhetsinntekt*, og at den må omklassifiseres og tilordnes Munthe, Blix og Rynning-Nielsen som *alminnelig inntekt* og *personinntekt*. Videre er lagmannsretten kommet til at carried interest skal *tilordnes* Herkules Capital I AS, og at *arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget* i selskapet økes tilsvarende. Lagmannsretten har også kommet til at det er grunnlag for ileggelse av *tilleggsskatt* og *tilleggsavgift*. Konklusjonen er derfor at de fire ligningsvedtakene av 20. juni 2012 er gyldige. Skatteyterne må også erstatte staten v/Skatt østs *saksomkostninger*.

Lagmannsretten vil i den videre fremstilling først i punkt 2 ta stilling til om carried interest er virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt. Deretter i punkt 3 vil spørsmålet om carried interest skal anses som alminnelig inntekt og personinntekt for de tre personlige skatteyterne, bli vurdert. I punkt 4 behandles spørsmålet om carried interest skal tilordnes Herkules Capital I AS. Spørsmålet om tilleggsskatt og tilleggsavgift behandles i punkt 5, og i punkt 6 tas det stilling til saksomkostningsspørsmålet.

2. Er carried interest kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt?

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at i NOKUS-oppgavene for GP I og II for inntektsårene til og med 2012 har carried interest blitt behandlet som skattefri kapitalinntekt. GP og PG Holding Ltd. er såkalte NOKUS-beskattede selskap. Under saksforberedelsen før hovedforhandlingen i tingretten aksepterte imidlertid prinsipalene og Herkules klassifiseringen av carried interest som virksomhetsinntekt, og tingretten bygde på dette i sin dom av 20. desember 2013.

Den 24. november 2014 kom Sentralskattekontoret for storbedrifter (Sfs) til at den delen av carried interest (40 %) som tilordnes Ferd AS' selskap AS Norse Crown Company Ltd. via GP, skulle klassifiseres som fordel vunnet ved kapital, og at beløpet var skattefritt. På denne bakgrunn har prinsipalene og Herkules Capital I AS på ny prinsipalt anført at carried interest er kapitalinntekt, og lagmannsretten må følgelig ta stilling til dette.

Skatteloven § 5-20 bestemmer hva som er kapitalinntekt, men selve ordlyden gir liten veiledning i foreliggende sak. Som nevnt, kom Sfs til at den delen av carried interest (40 %) som tilfalt AS Norse Crown Company Ltd. var kapitalinntekt. Spørsmålet blir derfor om inntekt i form av carried interest kan anses som kapitalinntekt for noen mottagere og som virksomhetsinntekt for andre.

Prinsipalene og Herkules har anført at det ikke er grunnlag for en slik differensiering. Det er vist til at carried interest utbetales basert på ett rettslig og ett faktisk grunnlag, og det er ikke da mulig å vurdere beløpet skattemessig anderledes på grunn av forhold utenfor GP selv.

Sfs har i sitt vedtak lagt til grunn at norsk skattemessig klassifisering av inntekt i form av carried interest kan differensieres. Lagmannsretten er enig i dette. Det avgjørende blir de bakenforliggende innsatsfaktorer, og det må foretas en reell vurdering av de samlede faktiske forhold, jf. Rt-2009-105 (SEB Enskilda) og Rt-2010-527 (Boston Consulting). Selv om disse sakene gjaldt et annet saksforhold, er de relevante også for vurderingen i foreliggende sak.

I Skatt øst' vedtak for Munthe side 20 heter det:

Verken prinsipalene eller GP-selskapene har således tatt en kapitalrisiko som kan forklare en forholdsmessig høyere avkastning enn de øvrige investorene i tilfeller hvor Fondene oppnår avkastning over referanseindeksen. Suksesshonoraret må følgelig være foranlediget av noe annet enn kapital. Skatteyter kan i lys av dette ikke høres med at utbetalingene fra fondet er et resultat av skatteyters eierinteresse, heller ikke gjennom en trinnvis tilordning av suksesshonoraret gjennom eierposisjoner.

Det er Herkules Capital I AS, hvor prinsipalene er ansatt, som har ansvaret for den faktiske forvaltningen av fondet.

...

Utbetaling av suksesshonoraret til GP-selskapene fra Fondene utløses dersom realisasjon av andeler i porteføljeselskapene gir en gevinst som overstiger referanseindeksen. Suksesshonoraret er følgelig et gevinstrelatert forvaltningshonorar, som er basert på verdiutviklingen i porteføljeselskapene, og dermed betinget av i hvilken grad forvalterselskapet Herkules Capital I AS lykkes med sin forvaltning.

...

Forvalterselskapets verdiskapning vil være betinget av de ansattes arbeidsinnsats. Etter skattekontorets oppfatning er det derfor de ansatte rådgiverne i Herkules Capital AS som er verdidriveren i fondet.

Lagmannsretten er enig i dette. Fondsforvaltersiden har ikke noen investert kapital, slik at det er ingen ting å oppnå kapitalavkastning fra. Riktignok har prinsipalene gjennom sine holdingsselskaper investert til sammen 15 millioner kroner i fondene. De har med denne investeringen tatt den samme risiko som de øvrige investorene, og mottar følgelig den samme avkastning på investert kapital. Denne inntekten er også behandlet som kapitalinntekt. Dette kan imidlertid ikke føre til at også carried interest skal anses som kapitalinntekt for prinsipalene.

Lagmannsretten bemerker for øvrig at skattekontorets klassifisering av inntekten ikke står i motstrid til Sfs' vedtak, da Sfs la vekt på at prinsipalene hadde bidratt med en betydelig arbeidsinnsats, mens at det ikke var funnet tegn til noe tilsvarende fra Ferd-siden. Når AS Norse Crown Company Ltd.' andel av carried interest ikke kunne anses å være foranlediget av arbeid

eller virksomhet, måtte inntekten klassifiseres som fordel vunnet ved kapital. Det måtte legges avgjørende vekt på sammenhengen mellom Ferd-konsernets investeringer i fondet og fondsstrukturen.

Det forhold at General Partner har et ubegrenset ansvar for fondets forpliktelser overfor tredjemann, kan heller ikke føre til at GP har tatt en risiko som kan forklare at den tilføres carried interest. For det første har GP ene til sammen bare GBP 50 000 i egenkapital, noe som gjør at GP har ingen evne til å bære noe ansvar av betydning. For det andre fremgår det av fondsavtalen Sec. 6.02 at et ansvar for GP først er aktuelt når fondets samlede kapital er gått tapt. Når det gjelder ansvaret overfor investorene, vil GP i henhold til fondsavtalen Sec. 6.01 bare kunne bli ansvarlig ved grovt uaktsom opptreden mv. Lagmannsretten finner det derfor klart at den risiko GP har, på ingen måte kan begrunne at den skulle tilføres carried interest.

Munthe, Blix, Rynning-Nielsen og Herkules har vist til Kammarrätten i Stockholms dom av 19. desember 2013 til støtte for sitt syn. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at den dommen kan føre til en annen vurdering av foreliggende sak. Fondsstrukturen i den saken var annerledes enn i vår sak; blant annet tilfalt carried interest ikke GP, og prinsipalens investeringsselskap mottok carried interest direkte fra fondet. Selv om Högsta Fövaltningsdomstolen nektet «prövningstilstand», kan det også reises spørsmål om den rettskildemessige vekt av en svensk dom tilsvarende en norsk lagmannsrettsdom.

Konklusjonen blir etter dette at den carried interest som PG Holding Ltd. mottok, er virksomhetsinntekt og ikke kapitalinntekt.

3. Er utbetalingen til Munthes, Blix og Rynning-Nielsens holdingselskaper arbeidsinntekt for dem personlig?

Problemstillingen er om det er rettslig grunnlag for å omklassifisere beløpene mottatt av prinsipalenes holdingselskaper til lønnsinntekt og deretter tilordne inntekten til prinsipalene, slik at det blir lønnsbeskatning.

Prinsipalene har fremholdt at eierselskapene mottar den aktuelle pengestrømmen som eiere av virksomheten (GP eller PG Holding Ltd.). Deres eierskap er ikke et resultat av ansettelsesforholdet i Herkules, men det er ansettelsesforholdet som er et resultat av eierskapet, det vil si etableringen av ny virksomhet. Aksjeinntekter skal skattlegges som inntekt vunnet ved kapital, jf. skatteloven § 5-1. Unntak krever kvalifisert tilknytning mellom fordel (aksjeinntekt) og arbeidsinnsats. Det er også vist til at før skattereformen i 2004 ville det ikke vært rettslig grunnlag for lønnsbeskatning i et tilfelle som dette. Etter skattereformen vil det være i strid med formålet med uttaksprinsippet å omklassifisere utbetalingen som lønn.

Lagmannsretten bemerker at i henhold til skatteloven § 5-1 første ledd foreligger det skatteplikt for «... enhver fordel vunnet ved arbeid ...». For at en inntekt skal kunne beskattes som arbeidsvederlag, er det et vilkår at det foreligger en fordel som er innvunnet gjennom arbeid. Hva som nærmere omfattes av arbeidsvederlagsbegrepet fremgår av skatteloven § 5-10, hvor det i bokstav a heter:

Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet:

a. lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor

tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, drikkepenge, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14,

Bestemmelsen er ikke uttømmende, jf. «blant annet». I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov er det i merknadene til § 5-10 uttalt følgende på side 102:

I § 5-10 bokstav a er de mest alminnelige formene for godtgjørelse i tjenesteforhold som lønn, honorar og feriepenger nevnt. I bokstav a annet punktum er det også nevnt godtgjørelser som kan være av mer tilfeldig karakter. Denne eksemplifiseringen danner ikke noen yttergrense for inntektsbegrepet. Avgjørende vil være om fordelene kan anses vunnet ved arbeidsforholdet. Dette vilkåret kan være oppfylt også for fordeler som har løsere tilknytning til arbeidsforholdet enn de fordelene som er nevnt eksplisitt i bokstav a annet punktum. Ordlyden i bokstav a har ikke noe direkte motstykke i gjeldende skattelov, men kan utledes ved en fortolkning av § 42 første ledd, fjerde ledd tredje punktum og § 55 første ledd nr 1 a.

I merknadene til § 5-1 side 95 er det for øvrig når det gjelder arbeid, uttalt at skatteplikten for arbeid er ikke betinget av at arbeidet utføres etter avtale eller på annen bindende måte. I Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave 2014 side 152 heter det:

Etter sktl. § 5-1, 1. ledd må en fordel være «vunnet ved» bl.a. arbeid eller virksomhet. I denne formuleringen ligger det et krav til sammenheng mellom den ervervede fordelene på den ene siden og det utførte arbeid eller den utførte virksomhet.

Når det gjelder hva som er avgjørende for om kravet til sammenheng er oppfylt, fremgår det av Zimmer op. cit. side 153:

For det første er det ikke noe vilkår at skatteyteren har *krav* på ytelsen.

...

For det annet er det ikke noe vilkår at inntekten er *typisk*.

...

For det tredje er det (med betydning for arbeidsinntekt) ikke noe vilkår at fordelene *stammer fra arbeidsgiveren*. Også fordeler som stammer fra tredjemann, kan meget vel være arbeidsinntekt.

Zimmer oppsummerer Høyesteretts praksis slik på side 155:

Høyesteretts praksis kan utlegges slik at arbeidet/virksomheten må ha gitt *foranledningen* til ervervet av fordelene, og at det for skatteyteren i en viss utstrekning må ha vært påregnelig at hans aktivitet kunne lede til erverv av en slik fordel.

Lagmannsretten går etter dette over til å se på de konkrete forholdene i foreliggende sak.

Det er uomtvistet at det foreligger en fordel (carried interest), og et arbeidsforhold mellom prinsipalene og Herkules Capital I AS. Spørsmålet er om det er tilstrekkelig tilknytning mellom arbeidsforholdet og fordelene. For å ta stilling til dette spørsmålet er det nødvendig å se nærmere

på hvorfor carried interest ble utbetalt til prinsipalenes selskaper, det vil si i hvilken egenskap prinsipalene har mottatt fordelene gjennom sine holdingsselskaper. Det er i den forbindelse nødvendig å se på fondsstrukturen og rollen til Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Dersom carried interest skal tilordnes prinsipalene som lønn, må det skatterettslig behandles som om de har mottatt dette som lønn og deretter videreført lønnen til de respektive holdingsselskaper.

Ut fra bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at carried interest brukes i Private Equity-bransjen som et incentiv rettet mot nøkkelmedarbeidere med særlig betydning for fondenes utvikling. Fondsstrukturen i dette tilfellet bygget på et standardopplegg («hyllevare») etter britisk mønster. Carried interest tilfalt General Partner, som kun hadde funksjon som styrer av fondet. Det var ingen ansatte i GP og uten daglig virksomhet. Til driften av GP ble det kjøpt tjenester av Aztek Finansiell Service på Jersey. GP hadde med ett lite unntak i 2009 ikke innskudd i fondet, og alle GPs utgifter ble belastet fondet.

Seksti prosent av carried interest ble sluset via GP og prinsipalenes selskap PG Holding Ltd til prinsipalens respektive holdingsselskaper. PG Holding Ltd. drev ingen virksomhet og tok ingen risiko. Så vidt lagmannsretten forstår, var denne delen av strukturen ikke en del av det britiske standardopplegget.

Det er uomtvistet at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen arbeidet i Herkules for fondet. De ble ved etableringen av fondet presentert som nøkkelpersoner, som skulle ha en sentral betydning for fondets utvikling. Lagmannsretten viser til at de er navngitt flere steder i Confidential Information Memorandum og for øvrig flere steder benevnt som «principals». Memoet ble gjort til en formell del av avtaleverket, og også fondsavtalene angav de tre ved navn.

Herkules fikk en flat godtgjørelse på to prosent pr. år av innskuddet i fondet. Carried interest var avhengig av avkastningen på fondets investeringer. Fordelingen av avkastningen fra fondet skjedde skjematisk etter en modell, jf. fondsavtalen sec. 4,02. Etter fordeling av overskuddet til investorene og GP, ble restbeløpet fordelt med 20 prosent til GP-selskapene og 80 prosent til investorene. Ved utdelingen i 2007 ble dette et betydelig beløp til GP.

Det fulgte av strukturen at carried interest skulle tilfalle prinsipalenes holdingsselskaper helt utenfor Herkules-siden av strukturen. Dette alene tilsier ikke at carried interest skal tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt for dem personlig. Lagmannsretten mener imidlertid at carried interest må sees i sammenheng med de tre prinsipalenes arbeid for fondet, og hvilke bindinger som lå i avtaleverket.

Det fremgår av aksjonæravtalen av 23. september 2004 i PG Holding Ltd. punkt 2, 5 og 7 at en forutsetning for å eie aksjer i selskapet, er at man er «ledende ansatt» i Herkules. Det fremgår videre i punkt 8 at «[p]artnernes rettigheter til «Carried-Interest» som følge av avtaler med eventuelle senere nye fond skal være ... som i første fond». Partnerne er i dette tilfellet Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Slik lagmannsretten ser det, er realiteten i dette at carried interest må anses som vederlag for prinsipalens arbeid for fondet i Herkules. Uttredensregelen i avtalen punkt 7 er her også sentral. Det fremgår at det er en salgspålegg av aksjene etter eventuell fratreden i Herkules. Såkalte «Frie Aksjer» omfattes ikke av salgspålegget. Hva som er frie aksjer, fremgår av en avtrappingsplan, og avtrappingsregelen gav tilgang til den delen av carried interest som var

opparbeidet i den tid vedkommende arbeidet i Herkules. Klausulen har således intet med PG Holding å gjøre.

Lagmannsretten mener at dette klart viser at det var arbeidet i Herkules - og ikke eierskapet i PG Holding - som begrunnet tilgangen til carried interest. Dette bestyrkes også av at når Strømme ble aksjonær i Herkules og begynte å arbeide der, mottok han ikke carried interest som i 2007 kom fra Fond I. Han mottok imidlertid carried interest fra Fond II, hvor det var etablert et nytt holdingselskap, GP Holding II Ltd, hvor de tre opprinnelige prinsipalene og Strømme var aksjonærer.

Videre bestyrkes dette av arbeidsavtalenes punkt 2 (kun Munthes er fremlagt), hvor man nettopp viser til fondsstrukturen. Det fremgår også av fondsavtalens Sec. 7.02 (f) og 9.02 (d) at prinsipalene skal anvende all sin tid for fondet. Videre er det oppstilt varslingsplikt og nærmere bestemmelser om prosedyren dersom en prinsipal skulle fratre fra arbeidsforholdet i Herkules.

Prinsipalene har vist til at aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. ble inngått for å beskytte virksomheten, beskytte den som må eller vil tre ut, og sikre at vedkommende får med seg verdiskapning i eiertiden. Aksjonæravtalen beskytter også de som blir igjen mot å få en betydelig likviditetsbelastning. Det er anført at avtaleverkets bestemmelser gir i det hele ikke grunnlag for omklassifisering til lønn.

Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at det som her er anført om bakgrunnen for aksjonæravtalen, kan føre til en annen vurdering av at det foreligger en kvalifisert tilknytning mellom utbetalingen til holdingselskapene og arbeidet i Herkules. Carried interest er i realiteten en bonus; et incentiv som skal motivere de ledende ansatte til å skape maksimale verdier og nytte for investorene. Dette bestyrkes av at enkelte andre ansatte i Herkules fikk et eierskap for 8,75 prosent i GP II gjennom et eget felles holdingselskap, GG Holding. De ville motta eventuell carried interest fra Fond II uten eierskap i Herkules. Det var tilsvarende mekanisme i GG Holding ved opphør av arbeidsforholdet i Herkules som i aksjonæravtalen i PG Holding Ltd.

Prinsipalene har gått grundig inn på skattereformen 2004-2006. Reformen innførte et uttaksprinsipp. Aksjeselskaper skal kunne reinvestere virksomhetsinntekter uten at disse tas ut og skattlegges som utbytte før de reinvesteres. Forutsatt at carried interest tilordnes som virksomhetsinntekt i Herkules, er arbeidsinntektsbeskatning av de tre personlige ankemotpartene å betrakte som «tvangslønn». En slik beskatning vil være i strid med formålet bak skattereformen.

Staten v/Skatt øst har anført at beskatningen som følger av vedtakene i foreliggende sak ikke er i strid med formålet bak skattereformen. Det var på ingen måte intensjonen bak skattereformen eller uttalelsene fra Skattedirektoratet at arbeidsinntekt skal kunne tas ut skattefritt ved å klassifisere arbeidsinntekten som utbytte og legge den inn i et mellomliggende holdingselskap.

Lagmannsretten bemerker at det fremgår av Rt-2008-1307 (Alvdal Bygg) avsnitt 23 at ligningsmyndigheten kan omklassifisere en inntekt slik at skatteyers betegnelse må vike for en riktig skatterettslig bedømmelse. Hvis riktig klassifisering er arbeidsinntekt, er en nødvendig konsekvens av dette at inntekten tilordnes personen som har utført arbeidet, jf. Rt-2009-813

(Gaard/Tveit) avsnitt 75. Spørsmålet er følgelig om skattereformen medførte noen endringer av dette utgangspunktet.

Formålet med skattereformen var å innføre en modell som gjorde skillet mellom arbeids- og kapitalinntekter mindre og dermed motvirket insentivet til å ta ut lønn som utbytte, jf. NOU 2003:9 Skattelovutvalget side 208 flg. Reformen innebar ingen endring av skattelovens bestemmelser om de forskjellige inntektskategoriene eller de grunnleggende prinsippene om klassifikasjon og tilordning. En annen sak er at behovet for å vurdere klassifikasjonsspørsmål ble mindre. Dersom man skulle tillate at det som i realiteten er arbeidsinntekt, tas ut som skattefritt utbytte etter den såkalte fritaksmetoden, ville det vært en utvidelse av metodens anvendelsesområde.

Begge parter har vist til uttalelser fra Skattedirektoratet. I Utv. 2013 side 1189 punkt 3 uttales det blant annet følgende om den aktive eieren har plikt til å ta ut lønn eller utbytte:

... .Det er ... tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istendenfor lønn/arbeidsgivergodtgjørelse, uten at Skatteetaten omklassifiserer til arbeidsinntekt. Som beskrevet innledningsvis er denne praksisen et begrenset unntak fra hovedregelen. Utgangspunktet, og det som gjelder i andre tilfeller enn når samme person er aktiv og direkte eier i et selskap, er at klassifisering og tilordning skal følge skattelovens alminnelige regler.

Det unntaket som her er omtalt, gjelder altså bare de tilfeller der samme person er aktiv eier og direkte eier i selskapet (virksomheten). Skattedirektoratet har i Utv. 2009 side 1116 en uttalelse om indre selskaper og uakseptable skatteopplegg. Det heter her:

Man må videre vurdere hva inntekten reelt er ved riktig tilordning. I forhold til det som er beskrevet her [indre selskap], er overskuddet arbeidsgenerert inntekt, virksomheten er kompetansebasert, og det er aktiv partners arbeidsinnsats som er grunnlaget for utbetalinger til holdingsselskapet. Skattedirektoratet mener ut fra dette at avkastningen som skal skattlegges hos (tilordnes) de aktive partnerne, i hovedsak dermed må anses som arbeidsinntekt. Organisatoriske løsninger som ovenfor beskrevet kan således ikke aksepteres for å unngå beskatning som arbeidsinntekt.

Selv om uttalelsen direkte gjelder indre selskaper, har den overføringsverdi til foreliggende sak. En inntekt som i realiteten er arbeidsinntekt kan ikke utbetales som utbytte til et mellomliggende holdingsselskap og på den måten unngå beskatning som arbeidsinntekt.

Lagmannsretten har som nevnt kommet til at det er en kvalifisert tilknytning mellom prinsipalenes arbeid for Herkules og overføring av carried interest via PG Holding Ltd. til prinsipalenes holdingselskaper. Skattevedtakene i denne saken er derfor ikke i strid med skattereformen.

Konklusjonen blir at utbetalingen av carried interest via PG Holding AS til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens holdingselskaper er arbeidsinntekt for dem personlig.

4. Skal carried interest tilordnes Herkules Capital I AS?

Lagmannsretten kom i punkt 2 til at carried interest er virksomhetsinntekt, og i punkt 3 til at carried interest må tilordnes prinsipalene personlig som lønnsinntekt. Dette innebærer at lagmannsretten behøver ikke å ta stilling til Herkules-vedtakets omfang, det vil si om lagmannsretten kan avsi dom for at Herkules skal betale 28 prosent inntektsskatt av carried interest. En stillingtagen til det spørsmålet ville først blitt aktuelt forutsatt at inntekten ble tilordnet Herkules som virksomhetsinntekt, men at den ikke ble ansett som personlig arbeidsinntekt.

Spørsmålet blir imidlertid om det er riktig å tilordne carried interest til Herkules. Det må foretas en konkret vurdering av om inntektsposten bedømt på riktig måte er tilordnet riktig subjekt. Prinsipalene og Herkules har anført at inntekten må tilordnes GP, mens staten mener den skal tilordnes Herkules.

I Zimmer op. cit. side 115 heter det om tilordningsspørsmålet:

Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatretslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten.

Det heter videre på side 157:

Tilordning av arbeids- og virksomhetsinntekt til et skattesubjekt volder normalt ikke problemer. ... Hvor det er interessefellesskap mellom to eller flere skattesubjekter, kan de - sett under ett - ha interesse i å overføre inntekt fra ett subjekt til et annet, men slik inntektsoverføring kan ikke kreves lagt til grunn skatterettslig. De mest praktiske former for interessefellesskap er familieforhold og selskapsforhold (i konsern- og hovedaksjonærforhold).

Prinsipalene og Herkules har anført at Herkules har ikke krav på carried interest etter avtaleverket, et avtaleverk som er etterlevd i praksis. Carried interest er ikke utbetalt til Herkules. Det er heller ikke ført i regnskapet og selvangivelsen til Herkules. Det er GP som etter avtaleverket har krav på carried interest, og som har mottatt det.

Det er ikke bestridt av staten, og lagmannsretten legger til grunn, at det har vært en realitet at fondet har vært styrt av GP. Spørsmålet er imidlertid hvorfor GPene ble tildelt rettighetene til carried interest.

Verdiskapningen i fondet ble generert av Herkules. Herkules var verdidriveren i systemet og utøvet en omfattende virksomhet hver dag. De ansatte analyserer en rekke oppkjøpskandidater, og de mest aktuelle undersøkes intenst. Representanter fra Herkules sitter også til tider i porteføljeselskapenes styre i startfasen. Herkules representerer seg selv i GPens styremøter, og innstillinger til styret er utarbeidet av Herkules. Herkules er følgelig helt dominerende.

Lagmannsretten mener derfor at disse forholdene sammenholdt med at carried interest skal beskattes som lønn for prinsipalene, tilsier at det må bli riktig å tilordne inntektsposten til Herkules. Carried interest er som nevnt et incentiv til særlige viktige enkeltpersoner. Det er et gevinstrelatert forvaltningshonorar, som er betinget av i hvilken grad Herkules lykkes med sin forvaltning. Samme eierskap i Herkules som i GPene var synbart og motiverende for investorene,

og for investorene var det ikke av betydning om retten til carried interest ble lagt til GP eller Herkules. Den delen av carried interest som er generert av de ansatte i Herkules, må således anses som en virksomhetsinntekt i Herkules, hvor prinsipalene som har fått utbetalt carried interest, er ansatt. Konsekvensen av at inntekten til de ledende ansatte er tilordnet som arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, er at virksomhetsinntekten må tilordnes Herkules med virkning for arbeidsgiveravgiften, jf. folketryktdloven § 23-2 første ledd.

Lagmannsretten kan heller ikke se at skattereformen er til hinder for at inntekten tilordnes Herkules. Det vises til det som er sagt ovenfor under punkt 3.

Konklusjonen blir at carried interest skal tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt.

5. Tilleggsskatt og tilleggsavgift

Tilleggsskatt

Lagmannsretten har kommet til at carried interest er arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Spørsmålet blir derfor om det er grunnlag for ilegge disse personene tilleggsskatt. Hjemmelen for tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2, som i første ledd bestemmer:

Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.

Tilleggsskatt er en administrativ betalingssanksjon, som ilegges av ligningsmyndighetene. For ileggelse av tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd er oppfylt, jf. flertallet i Høyesteretts storkammerdom inntatt i Rt-2008-1409 (Sørum) avsnitt 68. Ordinær tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6, jf. Rt-2000-996 og Rt-2002-509.

Problemstillingen i vår sak er om det er gitt *ufullstendige opplysninger*. Opplysningsplikten fremgår av ligningsloven § 4-1, som bestemmer:

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

Bestemmelsen markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skatteyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal blir riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 venstre spalte. Det er et krav om aktsom og lojal opptreden. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skatteyteren hadde til å gi de aktuelle opplysningene eller å legge frem aktuelle dokumenter, jf. Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 84. Opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres strengt, jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. Opplysningen må gis selv om den skatterettslige løsningen kan være uklar, jf. Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 84. Skatteyter må gi alle opplysninger man etter en objektiv vurdering mener at han burde gitt, jf. Rt-1995-1883 (Slørdahl) på side 1888. Det er ikke tilstrekkelig at det er gitt opplysninger i andre skattesubjekters selvangivelser.

Det er på det rene at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen i sine private selvangivelser ikke opplyste om tilknytningen mellom på den ene siden arbeidet for fondene og virksomheten i Herkules, og på den annen side utbetalingen av carried interest. De har imidlertid anført at de har opptrådt lojalt. De har gitt omfattende opplysninger i særskilte vedlegg til selvangivelsene for sine investeringsselskaper og i ligningsoppgavene for GP og PG Holding Ltd. (NOKUS) om det de oppfattet som relevante opplysninger. Prinsipalene tok selv initiativ til første møte med skatteetaten og har lojalt fulgt opp alle forespørsler skattekontoret rettet til dem.

Det er anført at de hadde ingen foranledning til å opplyse om noen inntekt fra PG Holding Ltd. i sine private selvangivelser for 2007. De var ikke berettiget til inntektene og mottok ikke inntektene. Det bestrides at de burde opplyst om aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. eller nærmere om carried interest.

Etter lagmannsrettens syn er det klar sannsynlighetsovervekt for at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen burde ha forstått at opplysninger om tilknytningen mellom arbeidet for fondet og virksomheten i Herkules, og utbetalingen av carried interest, kunne være av betydning også for deres private selvangivelser. De har alle lang erfaring fra næringslivet og er profesjonelle aktører. Lagmannsretten viser også her til det som er sagt ovenfor under punkt 3 om fondsstrukturen og rollen til Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Det forhold at en del opplysninger ble gitt i selvangivelsene for investeringsselskapene og i ligningsoppgavene for GP og PG Holding Ltd., kan, som nevnt, ikke få betydning. De objektive vilkårene for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 er følgelig oppfylt.

Det neste spørsmålet blir om det foreligger unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3 som i første ledd bestemmer:

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

Bestemmelsen ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49, i kraft 1. januar 2010. I forarbeidene til endringsloven, Ot.prp.nr.82 (2008-2009) om tilleggsskatt, er det på side 42 venstre spalte uttalt om bestemmelsen:

I et system der tilleggsskatten skal ilegges etter objektive kriterier, er det nødvendig med unntaksregler for å unngå urimelige eller uønskede resultater. Det er derfor behov for regler om unntak fra tilleggsskatt. Skattyter må blant annet kunne unntas fra tilleggsskatt dersom den manglende oppfyllelse av opplysningsplikten fremstår som unnskyldelig.

Etter å ha påpekt at regelverket har vært praktisert relativt strengt, uttalte departementet:

Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag. Spesielt bør unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, vurderes anvendt i noe større utstrekning.

Og videre på side 42 høyre spalte:

Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt. Opplysningsfeil som bare skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, vil ikke være unnskyldelig. Dersom skattyter innser eller bør innse at det kan være tvil om hvordan en bestemmelse skal forstås, skal han eller hun gi utfyllende opplysninger om dette i selvangivelsen slik at ligningsmyndighetene får tilstrekkelig med opplysninger til å vurdere hva som er den riktige skattemessige bedømmelse av forholdet. Den klare hovedregelen vil derfor fortsatt være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. ... Etter departementets oppfatning er det vanskelig å se for seg at dette vil kunne gjelde profesjonelle næringsdrivende, men det kan være aktuelt for lønnsstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.

Hensikten med lovendringen som trådte i kraft i 2010, er følgelig at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn tidligere. Dette gjelder særlig unnskyldningsgrunner knyttet til «andre årsaker», jf. også Finansdepartementets prinsipputtalelse av 8. mai 2012.

Munthe, Blix og Rynning-Nielsen har anført at de hadde ingen foranledning til å opplyse om carried interest i sine private selvangivelser, og at dette er unnskyldelig. Det er vist til at skattekontoret brukte to og et halvt år før skattekontoret selv tok opp spørsmålet om lønnsbeskatning, og at det er et tvilsomt rettsspørsmål. Videre er det vist til Rt-2000-758 (Kruse Smith). Saken gjaldt spørsmålet om gevinst på aksjer ervervet av arbeidstagere i det arbeidsgivende selskap skulle bli ansett som fordel vunnet ved arbeid. Dommen er avsagt under dissens 3-2. Flertallet kom til at det ikke var arbeidsinntekt. Mindretallet kom til motsatt resultat og måtte ta standpunkt til om det skulle ilegges tilleggsskatt. De uttalte:

... Ved at det er gitt objektivt uriktige opplysninger, er grunnvilkåret for 30 % tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1 til stede. Spørsmålet er da om det foreligger forhold som gjør skatteyterens forhold unnskyldelig. Under en viss tvil er jeg kommet til at spørsmålet bør besvares bekreftende. Det dreier seg om et tvilsomt rettsspørsmål på et område som så å si ikke har vært fremme i rettspraksis og er lite behandlet i teorien. Skatteplikten følger av en avtale tilrettelagt og utformet av selskapet og dets rådgivere, som har lagt til grunn at gevinsten ville bli beskattet etter reglene om beskatning av aksjegevinster. Jeg ser ikke at skatteyterne her har hatt foranledning til å tvile på bedriftens oppfatning om dette, eller at de burde ha innsett at spørsmålet om den skattemessige bedømmelse var av en karakter som tilsa at informasjon om aksjonæravtalens innhold skulle vært innsendt.

Lagmannsretten har kommet til at Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens forhold ikke kan anses unnskyldelige. Det vises også til det som er sagt under pkt. 3 om at carried interest er arbeidsinntekt for dem, og ovenfor om vilkårene for tilleggsskatt. Når det særskilt gjelder henvisningen til mindretallets uttalelse i Kruse Smith-dommen, er den avgitt under en viss tvil. For det andre gjaldt den saken en gruppe ansatte i en industribedrift som ved en rettet emisjon fikk tilbud om å erverve aksjer i selskapet til underkurs. De ble presentert et ferdig opplegg fra bedriftens side. I foreliggende sak er Munthe, Blix og Rynning-Nielsen meget erfarne næringslivsfolk, og det er de som sammen med Ferd planla og organiserte fonds- og selskapsstrukturen.

Tilleggsavgift

Som følge av at virksomhetsinntekten (carried interest) skal tilordnes Herkules, og den er å anse som arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, må Herkules svare arbeidsgiveravgift (14,1 %) av beløpet 310 966 061 kroner. Spørsmålet er om det er grunnlag for å ilegge tilleggsavgift. Hjemmelen for å ilegge tilleggsavgift er folketrygdloven § 24-4, som i andre ledd bestemmer:

Dersom arbeidsgiveren ikke gir opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift etter § 24-2 første ledd, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ligningsmyndighetene fastsette avgiften. For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, § 10-2 til § 10-5 om tilleggsskatt, og § 11-2 om søksmål fra det offentlige.

Det fremgår her at reglene for tilleggsskatt gjelder tilsvarende for tilleggsavgift. Lagmannsretten har kommet til at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift er oppfylt, og at det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Det vises til det som er sagt ovenfor vedrørende tilleggsskatt.

6. Saksomkostninger

Når det som i denne saken er flere parter på samme side, avgjøres rett og plikt til saksomkostninger i forhold til motparten *særskilt* for hver part, jf. tvisteloven § 20-6 første ledd. I dette tilfellet har de fire partene hatt samme prosessfullmektig, og for samtlige parter dreier det seg i hovedsak om samme tvistetema.

Lagmannsretten:

Staten v/Skatt øst har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sine saksomkostninger. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta en eller flere av de tapende parter helt eller delvis for erstatningskravet, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Staten v/Skatt øst har inngitt omkostningsoppgave på til sammen 263 250 kroner. Beløpet utgjør i sin helhet salær. I tillegg kommer rettsgebyret, 30 960 kroner. Totalt utgjør dette 294 210 kroner. Det var ikke innvendinger til oppgaven fra motparten. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært nødvendige, og at det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd.

Lagmannsretten legger til grunn at det totale beløp må fordeles på de fire motpartene med en fjerdedel på hver, det vil si 73 552,50 kroner.

Tingretten:

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når det gjelder saksomkostninger for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Dette innebærer at det skal legges til grunn at staten v/Skatt øst har vunnet saken også i tingretten og har krav på full erstatning for sine saksomkostninger for tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten finner ikke at det er tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta én eller flere av motpartene helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Staten v/Skatt øst fremla for tingretten omkostningsoppgave på 406 350 kroner. Oppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd. For tingretten blir det også riktig å fordele omkostningene på de fire motpartene, det vil si 101 587,50 kroner på hver.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på fire uker, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Årsaken er at saken har vært arbeidskrevende, reisefravær hos dommerne og jule- og nyttårshelgen. Retten hadde imidlertid domskonferanse rett etter ankeforhandlingens avslutning.

Domsslutning:

Tore Rynning-Nielsen:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Tore Rynning-Nielsen betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Tore Rynning-Nielsen betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

Sverre Morten Blix:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sverre Morten Blix betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 – syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Sverre Morten Blix betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

Gert Wilhelm Munthe:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Gert Wilhelm Munthe betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 – syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Gert Wilhelm Munthe betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

Herkules Capital I AS:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Herkules Capital I AS betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 – syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Herkules Capital I AS betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

SkN 15-002 Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør

Lovstoff: Ligningsloven § 9-5. Forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 26. januar 2015, **sak nr.:** LB-2014-66489

Dommere: Lagdommer Fanny Platou Amble, konstituert lagdommer Odd Magne Gjerde, ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad.. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-138179 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-66489 (14-066489ASD-BORG/02).

Parter: Staten v/Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber) mot Jaktlia 19 AS (advokat Christian Kofoed-Steen).

Sammendrag: Saken gjelder fastsetting av arbeidsgiveravgift og skatt på bakgrunn av fiktiv fakturering ved utførelse av håndverkerarbeid. En byggherre hadde leid inn underentreprenører til å utføre arbeid, og betalt disse i henhold til mottatte fakturaer. Lagmannsretten la imidlertid til grunn at faktureringen var fiktiv, og at det ikke forelå et reelt entrepriseforhold. Det var ingen holdepunkter for at byggherren var en del av det kriminelle nettverket, men spørsmålet var likevel om byggherren kunne gjøres ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Retten kom under tvil til at de som utførte arbeidet måtte anses som ansatte hos byggherren så langt det gjaldt reglene om summarisk fellesoppgjør. Byggherren ble dermed ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Lagmannsretten kom likevel til at vilkårene for å anvende unntaksregelen (forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2) om lavere skatteprosent ved summarisk fellesoppgjør var oppfylt, og skattekontorets vedtak ble kjent ugyldig på dette grunnlaget. Den ankende part anførte for øvrig at summarisk fellesoppgjør har klare likhetstrekk med tilleggsskatt, og at det derfor må anvendes et skjerpet beviskrav også for summarisk fellesoppgjør. Lagmannsretten var ikke enig i dette.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak 10. juni 2013, der Jaktlia 19 AS ble ilagt skattetrekk og arbeidsgiveravgift ved såkalt summarisk fellesoppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Bakgrunnen for saken er beskrevet slik i tingrettens dom:

Jaktlia 19 AS (heretter «Jaktlia» eller «saksøker») ble etablert våren 2006. Selskapets formål var oppføring av bygg med 17 leiligheter for senere utleie på eiendommen Jaktlia 19 i Bærum kommune. Jaktlia er et heleid datterselskap av Jacob Aallsgate 28 AS, som igjen eies 100 % av arkitekt Thorbjørn Rodahl (heretter «Rodahl»).

Prosjektet hadde en samlet kostpris i overkant av 40 MNOK. Rodahl ledet selv prosjektet. Selskapet inngikk i 2008 avtaler med en rekke entreprenører. Våren 2009 avdekket Rodahl betydelige mangler ved arbeidet utført av Tømrekompaniet AS. Jaktlia avsluttet derfor dette kontraktsforholdet, og fikk utfordringer knyttet til ferdigstilling av malerarbeid og enkelte

tømrerarbeider på prosjektet. Malermester Widar Lund AS gav et pristilbud på malerarbeider den 9. mars 2009. Tilbudet var på kr 812 971,25 inkl. mva. Jaktlia inngikk imidlertid ikke avtale med dette firmaet.

Rodahl hadde kontakt med en av leietakerne i Jacob Aallsgate 28. Han het Artan Fanda-Arnori (heretter «Artan») og var fra Makedonia. Artan hadde drevet med fremleie av andre leiligheter i Jacob Aallsgate 28. Artan fortalte Rodahl at han kjente mange arbeidere, herunder snekkere og malere, og anbefalte Rodahl å benytte Lagos Malconsult. Den 27. mai 2009 ble det inngått skriftlig avtale om malerarbeider mellom Jaktlia og Lagos Malconsult. Avtalen er signert av Rodahl, men det er ikke kjent hvem som signerte for Lagos Malconsult.

I perioden mai til november 2009 mottok Jaktlia totalt 21 fakturaer fra tre ulike enkeltpersonforetak, herunder Lagos Mal Consult, Donat Ren-Maler og Dea Bygg. Jaktlia utbetalte i samsvar med fakturaene til sammen kr 1 500 000,- til disse tre foretakene. Artan var Rodahls kontaktperson frem til han ble arrestert av politiet. Etter dette forholdt Rodahl seg til Shala Shkelzen (heretter «Shala») som kontaktperson.

I brev av 20. oktober 2010 ble Jaktlia varslet om kontroll. Kontrollen resulterte i bokettersynsrapport av 2. januar 2012. Rapporten ble oversendt til Jaktlia sammen med varsel om summarisk fellesoppgjør av 13. april 2012. Etter anmodning fra Jaktlia ble det avholdt et møte med skattekontoret den 16. august 2012. Jaktlia sendte deretter sine merknader i brev av 6. september 2012. Skattekontoret sendte 10. desember 2012 bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt. Jaktlia klaget over bokføringspålegget i brev av 14. desember 2012. Skattekontoret sendte deretter den 15. februar 2013 e-post med orientering om at bokføringspålegget skulle begrenses og kun gjelde fremtidige forhold.

Skattekontoret oversendte utkast til vedtak i brev av 21. februar 2013. Saksøkers merknader til utkastet ble oversendt i brev av 5. april 2013. Skattekontoret fattet 10. juni 2013 vedtak om summarisk fellesoppgjør. Vedtaket ble oversendt til Jaktlia samme dag. Det fremgår av vedtaket at arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget økes med kr 2 700 000,- for inntektsåret 2009, og at ansvar for skatt ved summarisk fellesoppgjør ble fastsatt til kr 1 350 000,- for inntektsåret 2009.

Partene er for lagmannsretten enige om at denne beskrivelsen er dekkende.

Jaktlia innga stevning i saken 19. august 2013 med krav om at skattekontorets vedtak skulle kjennes ugyldig. Staten v/Skatt øst tok til motmæle.

Oslo tingrett avsa 27. januar 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. Jaktlia 19 AS dømmes til å betale kr 198 531,25 inkl. mva. til Staten v/Skatt Øst i erstatning for sakskostnader innen 14 dager fra dommens forkynnelse.

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

Jaktlia AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 6. og 7. januar 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Ankende part ga forklaring, og det ble avhørt 8 vitner inkludert statens partsvitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Ankende part Jaktlia 19 AS har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Det er ikke grunnlag for å fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør i denne saken, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8 og Skattedirektoratets forskrift nr. 1181 av 20. november 1997.

Vilkåret for bruk av ligningsloven § 9-5 nr. 8 er at de som mottar ytelsene, må være ansatt hos den aktuelle skattyter. Her er ytelsene som er utbetalt reelt sett knyttet til entrepriseavtaler. Subsidiært er relasjonen mellom Jaktlia og de som utførte arbeidene uansett ikke dekket av begrepet «ansatte» i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Bestemmelsen kan ikke tolkes utvidende. Det vises til reglens formål og reelle hensyn. Følgelig har Jaktlia heller ikke levert uriktige eller ufullstendige opplysninger over ytelser.

Skattemyndighetene har bevisbyrden for at det ikke foreligger entrepriseforhold. I tillegg anfører ankende part at det kreves klar sannsynlighetsovervekt ved anvendelse av reglene. I den forbindelse vises til at både vilkår og virkning av summarisk fellesoppgjør har paralleller til vedtak om tilleggsskatt.

I vurderingen av om det reelt sett foreligger entreprisekontrakter og ikke ansettelsesforhold må det foretas en helhetsvurdering der en rekke momenter er relevante.

Det er inngått en fastprisavtale med Lagos Mal Consult, med angitt timepris for tilleggsarbeider. At det i tillegg ble utført arbeider som det ikke er inngått skriftlige entrepriseavtaler for, er normalt i sluttfasen av et prosjekt der det viktigste er å bli ferdig. Rodahl godkjente arbeidene og diskuterte fakturaene med Artan eller Shala før de ble betalt. Fakturaene var utformet i samsvar med bokføringsregelverket. Arbeidet ble utført for de tre foretakenes egen regning og risiko. Arbeidet ble tilfredsstillende utført. Arbeiderne stilte selv med de materialer som var nødvendige, blant annet maling. De ankom i firmabiler.

De tre foretakene har hatt flere oppdragsgivere. Det fremgår av politidokumenter vedrørende Donat Ren-Maler at selskapet omsatte for mer enn 4 millioner kroner høsten 2009. Også politidokumentene for Lagos Mal Consult viser at selskapet har hatt andre oppdrag. Dea Bygg hadde registrert arbeidstakere med byggekort i 2010. Videre vises det til forklaringen fra Artan om at personen han forholdt seg til, en polakk ved navn Floka, hadde mange som arbeidet for seg. Det har ikke betydning at de formelt sett ikke var ansatt i foretakene så lenge de reelt sett arbeidet for dem. Oppdraget for Jaktlia var ikke et vedvarende arbeidsoppdrag, det var ikke avtalt noe om oppsigelsestid mv som kjennetegner et arbeidsforhold. Rodahl instruerte ikke arbeiderne. Han kommuniserte via Artan eller Shala og kontrollerte at arbeidet var utført i tråd med oppdraget.

Rodahl har opptrådt tilstrekkelig aktsomt ut fra det som kan forventes av en næringsdrivende. Ankende part er først i ettertid blitt kjent med at firmaene inngikk i et kriminelt nettverk. Det er beklagelig at det på denne måten ulovlig er blitt unndratt skatt og avgift, men det innebærer ikke

at Jaktlia kan gjøres ansvarlig for dette gjennom reglene om summarisk fellesoppgjør. For Rodahl fremsto dette som reelle entrepriserforhold. Problemstillingene knyttet til «fiktiv fakturering» var vesentlig mindre kjent i 2009 enn i dag. Arbeidene ble utført, kontrollert og fakturaene ble godkjent av regnskapsfører og betalt. Skulle Jaktlia først gjøre arbeidet ved egne ansatte, ville selskapet kunne gjort det vesentlig billigere ved å ansette dem direkte på vanlig måte, på tilsvarende vilkår som andre håndverkere som var ansatt der.

Til tross for klare likhetstrekk mellom Jaktlia og Malermester Harald Askautrud AS når det gjelder forholdet til Lagos Mal Consult og Donat Ren-Maler, jf. bokettersynsrapport for Askautrud 19. desember 2012 punkt 6.9 som også la til grunn at de to entreprenørene ikke hadde drevet reell næringsvirksomhet, foreslo skattekontoret ingen endringer for dette firmaet. Det er ingen grunn til at Jaktlia skal behandles strengere. Det er grunn til å tro at saken mot Jaktlia er blitt farget av at skattemyndighetene innledningsvis trodde at Jaktlia var del av det kriminelle nettverket, hvilket man i etterkant har erkjent at ikke var tilfellet.

Atter subsidiært anføres at skattekontoret i vedtaket har lagt til grunn et for høyt beregningsgrunnlag. Det er svært usannsynlig at de som utførte arbeidet sitter igjen med nærmere 90 prosent av vederlaget, slik at kun 10 prosent har gått til bakmennene. Ut fra hva man vet om betaling for svart arbeid via rene uttaksselskap er det mer sannsynlig at det har skjedd en likedeling.

Skattesatsen er også satt for høyt. Det er lite sannsynlig at arbeiderne har fått høy lønn. Det må legges til grunn at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte er vesentlig lavere enn 50 prosent, og effektiv skattesats for disse arbeidernes lønn vil sannsynligvis være godt under 30 prosent. I tillegg foreligger det særlige hensyn som tilsier at satsen bør settes lavere. Man er utenfor reglenes hovedanvendelsesområde, og praksis viser at det er en rimelighetsvurdering som skal foretas. Skattesatsen på 50 prosent gir et urimelig resultat.

Jaktlia 19 AS har lagt ned slik påstand:

1. *Prinsipalt*: Skattekontorets vedtak av 10. juni 2013 kjennes ugyldig.
2. *Subsidiært*: Skattekontorets vedtak av 10. juni 2013 kjennes ugyldig. Ved nytt vedtak fastsettes beregningsgrunnlaget, jf. forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr.1, etter rettens skjønn til minimum 50 % av de samlede utbetalinger, tilsvarende minimum NOK 762.106. Videre fastsettes skattesatsen som anvendes til 35 %, jf. forskriftens § 6 nr. 2.
3. *I begge tilfeller*: Staten v/Skatt Øst dømmes til å erstatte Jaktlia 19 AS' sakskostnader for tingretten og lagmannsretten med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.

Ankemotparten staten v/Skatt øst har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Tingrettens dom er riktig, både når det gjelder resultat og - i hovedtrekk - begrunnelsen.

Jaktlia 19 AS har betalt en rekke fakturaer utstedt i Lagos Mal Consults, Donat Ren-Malers og Dea Byggs navn. Det er uomtvistet at arbeidet faktisk er utført. Etter statens syn var imidlertid fakturaene fiktive. Utbetalingene var derfor ikke vederlag for entrepriser, men var i realiteten tale om arbeidsvederlag utbetalt av Jaktlia eller på vegne av Jaktlia.

Bevisbyrden ligger ikke hos staten, og det er heller ikke noe krav om klar sannsynlighetsovervekt. Det følger av systematikken i regelverket at det er Jaktlia som må sannsynliggjøre de forhold som fremgår av selvangivelse og andre oppgaver som inngis til skattemyndighetene. Av forarbeidene til bestemmelsene om summarisk fellesoppgjør fremgår at de har et gjenopprettende og ikke et pønalt formål. Sammenligningen med tilleggsskatt er derfor ikke treffende. Økonomisk belastning er ikke i seg selv tilstrekkelig til å begrunne et skjerpet beviskrav.

Når det gjelder vilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8, er det sentrale tvistepunktet begrepet «ansatte» i bestemmelsen. Jaktlia har ikke bestridt at vilkåret «uforholdsmessig byrde» er oppfylt. Staten viser til at arbeidsgiver-begrepet har en vid betydning i skatteretten, jf. skattebetalingsloven § 4-1 bokstav c og rettspraksis. Det er ikke noe krav om at det må foreligge avtale om arbeidsplikt mellom partene for at regelen om summarisk fellesoppgjør skal kunne komme til anvendelse.

Dersom arbeiderne blir vurdert som ansatte, er det ikke omtvistet at Jaktlia har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger om dette. Innberetningsplikten følger av ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a) og f), hvor det fremgår at den som «*selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet en fordel*» i form av «lønn» eller «vederlag» for tjenester av teknisk eller håndverksmessig art, skal gi opplysninger til skattemyndighetene om dette. Forpliktelsene mht. skattetrekk og arbeidsgiveravgift fremgår av skattebetalingsloven § 5-4 første ledd, § 5-6 første ledd, bokstav a, § 16-20 første ledd, første punktum og folketrygdloven § 23-2.

I ligningsloven § 5-2 ligger implisitt en aktsomhetsplikt, ved at den som foretar utbetalinger som nevnt i bestemmelsen selv må vurdere om utbetalingene er av en karakter som omfattes av oppgaveplikten. Jaktlia har ikke utvist tilstrekkelig aktsomhet i så måte.

Etter statens syn må arbeiderne anses som ansatte i Jaktlia. At de som utførte arbeidet ikke var registrert som arbeidstakere hos de foretak som sendte fakturaene for arbeidene saken gjelder, underbygger at det ikke forelå et reelt entrepriseforhold men at arbeidsforholdet reelt sett var etablert mellom Jaktlia og de som utførte arbeidene. Det vises i den forbindelse også til den alminnelige avgrensningen mellom arbeidsinntekt i og utenfor virksomhet.

I den konkrete vurderingen av om man her står over for et reelt entrepriseforhold, eller om det i realiteten er lønn som er utbetalt, er det flere momenter som er relevante. I den forbindelse fremheves at det i noen grad var de samme arbeiderne som utførte arbeidet uavhengig av hvilket foretak som fakturerte for arbeidet. Rodahl var klar over dette. Det er kun fremlagt en avtale om malerarbeider, men uten at Rodahl på noe tidspunkt var i kontakt med noen som representerte Lagos Mal Consult eller foretok nærmere undersøkelser. Det var Artan som formidlet kontrakten. Det er et totalt fravær både av avtaler og annen kontakt mellom Jaktlia/Rodahl og de to foretakene som etter hvert overtok som utstedere av fakturaer, først Donat Ren-Maler og deretter Dea Bygg. Det er liten eller ingen sammenheng mellom avtalen og fakturaene som ble sendt. Fakturaene hadde til dels andre priser enn det som fremgikk av avtalene, det var påfallende kort forfallstid og det ble aldri foretatt noen avregning av á-konto-betalinger.

Ingen av foretakene hadde ansatte eller registrert virksomhet. Selskapene fremstår som rene uttaksselskaper. Jaktlia hadde ingen foretak eller personer å forholde seg til dersom det skulle

oppstå feil eller mangler. Rodahl fulgte selv opp hver dag på byggeplassen slik man gjør med egne ansatte. Dette viser at Rodahl hadde full instruksjonsmyndighet. Han kommuniserte via Artan eller Shala, men de fungerte bare som rene formidlere. Det er ingen spor av betaling for materialer i de utstedte fakturaene. At det var Jaktlia som skulle holde maling og annet materiell underbygges av de lave prisene i avtalen med Lagos Mal Consult.

Det er uten betydning at foretakene tilsynelatende har hatt flere oppdragsgivere, all den tid de ikke har drevet noen alminnelig virksomhet men vært rene uttaksselskaper for avlønning av svart arbeidskraft. Det er heller ingen holdepunkter for at det var tredjemann - polakken Floka, Artan eller andre - som var arbeidsgiver for arbeiderne.

Når det gjelder gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret, fastholder staten at skattekontorets rettsanvendelse ved anvendelse av forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 var korrekt. I beregningsgrunnlaget er det trukket fra 10 prosent av totalbeløpet. Den som i utgangspunktet var utpekt som bakmann var Artan, men han er frifunnet. Han forklarte selv at han tok 5 prosent. Det er ikke holdepunkter for andre bakmenn, ut over Shala som overtok for Artan.

Skattesatsen er lovlig og satt ut fra hovedregel om 50 prosent. Vilkårene for å anvende unntaksregelen om lavere prosentsats er ikke til stede, og det beror dessuten på en skjønnsmessig vurdering om unntaksregelen skal benyttes der vilkårene foreligger, jf. «kan».

Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsretten ser saken slik:

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak 10. juni 2013 om summarisk fellesoppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Bestemmelsens første setning lyder:

«Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgivers hånd (summarisk fellesoppgjør).»

Beregningen av skatt og avgift foretas i henhold til forskrift om summarisk fellesoppgjør 20. november 1997 nr. 1181 («forskriften») § 6. Hovedregelen er at grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver fastsettes til det dobbelte av verdien av de ikke innberettete skattepliktige ytelsene som den ansatte har mottatt, jf. § 6 nr. 1, og at skattesatsen er 50 prosent, jf. § 6 nr. 2. I unntakstilfelle kan skattesatsen fastsettes til 35 prosent, med en tilsvarende forholdsmessig reduksjon av beregningsgrunnlaget.

Det følger av forarbeidene til ligningsloven § 9-5 nr. 8 at bestemmelsen tok sikte på situasjoner der det ble avdekket innberetningsfeil i et ikke ubetydelig omfang for mange ansatte, typisk der skattepliktige tilleggsytelser (for eksempel godtgjørelser for kost og overnatting, stipendier,

verdsettelse av fri bolig mv.) til ansatte i en stor, mobil arbeidsstokk - typisk i offshore-bransjen - ikke var innberettet. I slike tilfeller ville det være svært ressurskrevende å etterspore hver enkelt ansatt og endre ligningen for det som for den enkelte normalt gjelder relativt begrensede beløp i skyldig skatt. Det vises til Ot.prp.nr.100 (1992-1993) punkt 4.1, 4.4 og 4.5. I forskriften er det presisert i § 2 nr. 2 tredje ledd at slikt oppgjør også kan omfatte skattytere som ikke kan identifiseres.

I de senere årene har skattemyndighetene også tatt bestemmelsene om summarisk fellesoppgjør i bruk i saker der skatt og arbeidsgiveravgift er unnlatt innberettet og betalt i sin helhet, typisk for utenlandske arbeidstakere i renholds- og bygge- og anleggsbransjen, og hvor dette er forsøkt skjult ved såkalt «fiktiv fakturering» fra rene uttaksselskaper uten ansatte eller virksomhet. Saken her gjelder et slikt tilfelle. Samlebegrepet «fiktiv fakturering» er for øvrig ikke entydig, men dekker ulike faktiske situasjoner. Det kan være at fakturaene overhodet ikke er utstedt av det foretaket som fremstår som utsteder. Ofte har det fakturerende foretaket ingen ansatte eller virksomhet. Fakturaene kan referere seg til faktisk utført arbeid, som her, eller til arbeid som aldri er blitt utført. Fakturaene kan utstedes fra underentreprenør til hovedentreprenør, eller - som her - fra entreprenør til byggherre eller sluttbruker. Felles for alle situasjonene er at foretakene som er angitt på fakturaene er rene uttaksselskaper, der de som står bak raskt tar ut i kontanter det som innbetales i henhold til fakturaene, sørger for at eventuelle personer som har utført arbeid avlønnes «svart», og tar resten selv. I en del tilfeller er også uttaksselskapenes oppdragsgiver involvert i opplegget. Som lagmannsretten kommer tilbake til, er det ikke holdepunkter for at det var tilfellet i vår sak. Momsbedrageri kan også være en ønsket virkning av «fiktiv fakturering», men det er ikke tema her i forhold til Jaktlia.

Det er ikke omtvistet mellom partene at ligningsloven § 9-5 nr. 8 kan anvendes også i saker om «fiktiv fakturering», dersom vilkårene som oppstilles i bestemmelsen er oppfylt. Lagmannsretten er enig i det.

Partene er videre enige om at lovens krav til «uforholdsmessig byrde» er oppfylt. Lagmannsretten legger til grunn at det er tilfellet, selv om byrden i den type saker vi her står overfor har en noe annerledes karakter ved at det ikke dreier seg om et stort antall ansatte som har mottatt tilleggssytelser som ikke er innberettet, men om et begrenset antall personer som er uidentifiserte og antakelig utlendinger uten fast tilknytning til Norge der det ikke foreligger innberetning av ytelser overhodet.

Det sentrale tvistepunktet i saken er om personene som utførte det arbeidet som Jaktlia betalte for ved honorering av i alt 21 fakturaer fra Lagos Mal Consult, Donat Ren-Maler og Dea Bygg AS for i alt om lag 1,5 millioner kroner må anses som «ansatte» hos Jaktlia. Jaktlia hevder at utbetalingene til de tre foretakene må anses som betaling i entrepriseforhold.

Før man går inn i en nærmere drøftelse av dette spørsmålet, vil lagmannsretten knytte noen bemerkninger til spørsmålene om bevisbyrde og beviskrav. Tingretten uttaler om dette i dommen side 7:

Ligningsloven inneholder ikke noen lovfestet regel om bevisbyrde og beviskrav. I rettspraksis og lovens forarbeider er det uttalt at det som hovedregel er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, og at ligningsmyndighetene «*må legge til grunn det*

faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige», jf. Rt-2001-187 og Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100. Det følger av lovens systematikk at skattyter skal fremskaffe det faktiske grunnlaget for ligningen, og at partene må være forberedt på å gi nærmere dokumentasjon, jf. ligningsloven § 5-2 og Rt-2001-187. Oppgaveplikten omfatter også kortvarige arbeidsoppdrag, og er ikke betinget av at det foreligger noe fast arbeidsforhold, jf. NOU 2009:4 punkt 7.2.2.1. Dette innebærer etter rettens syn at skattyter, herunder Jaktlia, selv må vurdere om det foreligger entrepriseforhold eller arbeidsforhold, og at selskapet må være forberedt på å dokumentere dette. Denne innberetningsplikten er en naturlig følge av at det norske skattesystemet er basert på tillit.

Lagmannsretten er enig i at bevisbyrden for at det foreligger et entrepriseforhold påhviler Jaktlia, og viser til tingrettens begrunnelse som er dekkende for lagmannsrettens syn. Spørsmålet om manglende sannsynliggjøring av et reelt entrepriseforhold uten videre gir grunnlag for å slutte at det foreligger et arbeidsforhold, og om bevisbyrden i denne situasjonen kan endre seg, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Jaktlia har anført at summarisk fellesoppgjør har klare likhetstrekk med tilleggsskatt både når det gjelder vilkår (uriktige eller ufullstendige opplysninger) og virkning (økonomisk merbelastning), og at det derfor må anvendes et skjerpet beviskrav også for summarisk fellesoppgjør. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

Som tingretten har påpekt, foreligger så vidt vites ingen rettspraksis der spørsmålet er kommet på spissen. En del av begrunnelsen for at det av ligningsloven følger et skjerpet beviskrav i saker om tilleggsskatt, er at det tidligere var en direkte kobling mellom tilleggsskatt og strafferegler, jf. flertallet i Rt-2008-1409. Videre har tilleggsskatt et pønalt formål, mens reglene om summarisk fellesoppgjør bare er ment å ha et gjenopprettende formål ved å sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige, jf. Rt-2001-1661 på side 1667 med henvisning til forarbeidene. Jaktlia har påpekt at anvendelse av reglene om økonomisk fellesoppgjør kan føre til en økonomisk merbelastning for arbeidsgiver. Det er blant annet en konsekvens av «oppgrossingen» av de skattepliktige ytelsene i henhold til forskriften § 6 nr. 1 og at det - i motsetning til ved vanlig endringssak - er arbeidsgiver som må bære skatten som gjennom vedtaket utlignes på arbeidstaker, slik tilfellet var for Jaktlias vedkommende. Lagmannsretten er imidlertid enig med staten i at det at vedtaket innebærer en økonomisk belastning ikke i seg selv er tilstrekkelig til å begrunne et skjerpet beviskrav. Det vises til omtalen av avgjørelsene i Rt-1994-14 og Rt-2007-1217 i Rt-2008-1409 avsnitt 42 og 43. Særlig ulikt formål, men også de historiske årsaker som nevnt, gjør at overføringsverdien når det gjelder beviskrav fra tilleggsskatt til summarisk fellesoppgjør i utgangspunktet er liten, slik lagmannsretten ser det.

Samtidig mener lagmannsretten at reglenes formål blir mer uklart når regelverket om summarisk fellesoppgjør anvendes i saker om fiktiv fakturering. Mens det i normaltillfellene ikke vil være noen tvil om at det eksisterer et ansettelsesforhold, både formelt og reelt, er utgangspunktet i saker om fiktiv fakturering at det ikke eksisterer noe arbeidsrettslig ansettelsesforhold. Spørsmålet er om man trass i mangelen på formell tilknytning kan tilordne oppdragsgiver arbeidsgiverrollen på grunnlag av en reell vurdering. Det ligger nær å tenke at formålet med dette iallfall i noen grad er preventivt og pønalt: Det skal motivere oppdragsgivere til å vise aktpågivenhet og ikke benytte seg av svart arbeidskraft og derved bidra til å hindre ulovlig virksomhet.

Når formålet således, i tillegg til gjenopprettelse, også får islett av individualpreventive og pønale elementer, vil det være et argument for et skjerpet beviskrav. Lagmannsretten mener likevel at det ikke er grunnlag å fravike hovedregelen om alminnelig sannsynlighetsovervekt og legger hovedregelen til grunn i det følgende ved vurderingen av faktum i saken.

Lagmannsretten går nå over til å drøfte om det er grunnlag for å anvende ligningsloven § 9-5 nr. 8 i saken.

I den forbindelse vil retten drøfte de tre problemstillingene som partene har fokusert på:

- 1) Forelå det et reelt entrepriseforhold?
- 2) Hvis nei, har Jaktlia/Rodahl utvist uaktsomhet i så måte, og
- 3) Hvis nei på spørsmål 1, kan arbeiderne anses som «ansatte» hos Jaktlia i ligningsloven § 9-5 nr. 8's forstand.

Først til spørsmålet om det forelå et reelt entrepriseforhold mellom Jaktlia og ett eller flere av de tre firmaene som har fakturert for de utførte arbeidene.

Til støtte for at det dreide seg om reelle entreprisekontrakter, har Jaktlia vist til at firmaene også sendte fakturaer til andre oppdragsgivere, og at Dea Bygg har dokumentert at firmaet i 2010 hadde registrerte arbeidstakere med ID-kort/byggekort. Av etterforskningsdokumenter i straffesak mot Kire Velinov, som sto som innehaver av enkeltmannsforetaket Donat Ren-Maler, fremgår at firmaet fakturerte for ca. 4,2 millioner kroner i august og september 2009, herunder ca. 600 000 kroner til det prosjektet denne saken gjelder. Av etterforskningsdokumenter mot Harry Teichert, som var innehaver av Lagos Mal Consult, fremgår at firmaet i 2009 fakturerte for ca. 2,6 millioner kroner, hvorav ca. 470 000 kroner til Jaktlias prosjekt.

Lagmannsretten finner det klart at det ikke forelå noe reelt entrepriseforhold. Det er etter lagmannsrettens syn tilstrekkelig å vise til de mange holdepunktene som foreligger for at det verken var ansatte eller ble drevet reell virksomhet i noen av firmaene i 2009 da arbeidene for Jaktlia ble utført.

Av sluttinnberetningen i Lagos Mal Consults/Harry Teicherts konkursbo datert 26. august 2010 går det frem at Teichert ikke har vært mulig å få kontakt med, og at det ikke er anmeldt krav i boet eller foreligger andre opplysninger som tyder på at det hadde vært drevet virksomhet i foretaket. Av sluttinnberetningen i Dea Byggs/Zoran Hristovskis konkursbo 4. mars 2011 fremgår at Hristovski hadde vært umulig å komme i kontakt med, og at det samme gjaldt de fire som i følge arbeidstakerregisteret var ansatt ved konkursåpning og hadde startet høsten 2010. Det var ingen opplysninger å finne om virksomheten i firmaet. Videre er Kire Velinov, innehaver av Donat Ren-Maler, ved Oslo tingretts dom 5. februar 2010 dømt ved tilståelsesdom for grovt heleri av nærmere 4,2 millioner kroner. Den kriminelle virksomheten beløpet stammet fra, er i tingrettens dom beskrevet slik på side 3:

«Den kriminelle virksomheten har bestått i at bakmenn har fått en rekke personer til å opprette enkeltpersonforetak med tilhørende bankkonti i egne navn. Bakmennene har deretter brukt disse firmaene til å fakturere for håndverkertjenester, som er utført av personer som ikke er engasjert av eller tilknyttet firmaene. Kort etter at fakturaen er innbetalt har bakmennene og kontohaver hevet beløpet i kontanter for å unndra skatt og avgift.»

Det ble 14. januar 2015 avsagt fellende dom i Oslo tingrett mot Shkelzen Shala og Aktiv Malerservice AS. Dommen gjaldt bl.a. fiktiv fakturering i 14 tiltalepunkter, jf. tiltalebeslutning 18. september 2014, hvorav to omhandlet pengeoverføringer til Donat Ren-Maler Kire Velinov og til Dea Bygg Zoran Hristovski. Også Oslo tingretts dom 2. oktober 2012 mellom Solid Renhold AS og skatteetaten og Oslo tingretts dom 4. oktober 2013 mellom Altinn Bygg Arsim Hajdari og skatteetaten omhandler fiktiv fakturering til blant annet Donat Ren-Maler. I bokettersynsrapport for AD Maler Astrit Dili 27. september 2011 omtales i punkt 7.4.14 fiktive fakturaer fra Donat Ren-Maler, og i punkt 7.4.15 omtales det samme for Dea Bygg. Tilsvarende fremkommer i bokettersynsrapport for Hoxha malerservice Shefqet Hoxha 6. oktober 2011 i punkt 7.1.1 for Donat Ren-Maler, og i bokettersynsrapport 19. desember 2012 for Malermester Harald Askautrud AS i punkt 6.7.2 for Lagos Mal Consult samt i punkt 6.7.3 for Donat Ren-Maler.

Når firmaene verken drev virksomhet eller hadde ansatte, og mest sannsynlig var rene uttaksselskaper, kunne de ikke påta seg noe reelt entreprisoppdrag overfor Jaktlia, og har heller ikke gjort det. Den kontrakten som ble inngått med Lagos Mal Consult hadde ingen realitet, det var ikke dette firmaet eller deres ansatte eller underentreprenører som utførte arbeidet.

Det neste spørsmålet blir da om Jaktlia, det vil si Rodahl, burde forstått dette. Videre, hvis svaret på det er ja, blir spørsmålet hvilken rettslig betydning det har i denne saken.

Skattekontoret slo i vedtakets punkt 4.1 fast at det ikke er grunnlag for å hevde at Rodahl var en del av et kriminelt nettverk. Lagmannsretten er enig i det. Det er heller ikke holdepunkter for å legge til grunn at Rodahl skjønte at arbeiderne kom fra en pool av svart arbeidskraft, men likevel lot det skje. Slik lagmannsretten oppfatter det, var det slike situasjoner som forelå i de to tingrettsdommene som er avsagt om summarisk fellesoppgjør ved fiktiv fakturering. I Ullensaker-saken (UTV-2013-1363) var det innehaverne av renholdsfirmaet som selv hadde utført arbeidet som ble fakturert fra angivelige underleverandører. Også i Solid-saken (UTV-2012-1665) var renholdsfirmaet (Solid) innforstått med det som skjedde, ved at renholdere som faktisk ble fakturert fra underleverandører overfor oppdragsgiverne fremsto som ansatt hos Solid.

Etter lagmannsrettens syn foreligger det likevel mange omstendigheter som burde vekket Rodahls mistanke om at det ikke forelå noe reelt entrepriseforhold.

Det synes å være liten tvil om at Jaktlias intensjon var å leie inn arbeidskraft. Byggeprosjektet var i all hovedsak basert på innleie av entreprenørfirmaer i ulike fag i form av delentrepriser som Rodahl styrte. Rodahl har forklart at da Lagos Mal Consult kom på banen i mai 2009, var prosjektet inne i en slutfase. Det hastet å få utført malerarbeid samt gjenstående tømmerarbeid, etter at tømmerentreprenøren måtte sies opp på grunn av dårlig arbeid. Rodahl var derfor ikke spesielt fokusert på priser og vilkår, men på å få arbeidene gjort. Han ga generelle anvisninger på stedet til Artan og senere Shala om hva som skulle gjøres, kontrollerte utført arbeid, mottok det

han oppfattet som greie fakturaer med merverdiavgift, og anviste dem til betaling. Jaktlias profesjonelle regnskapsfører, Consulatet AS, hadde ingen innvendinger mot fakturaene på formelt grunnlag. Det er også erkjent av skattemyndighetene at fakturaene var i orden i forhold til bokføringsregelverket, jf. at utstedt bokføringspålegg ble frafalt for så vidt gjelder fakturaene som denne saken gjelder.

Som sagt var det likevel etter lagmannsrettens syn en rekke forhold som fremstår som påfallende dersom man skulle anse dette som entrepriserforhold. For det første har det ikke vært noen kontakt overhodet mellom Rodahl/Jaktlia og ansvarlige personer i de tre firmaer som har sendt fakturaer for arbeidene, verken om avtalevilkår, planlegging eller utførelse av oppdragene. Rodahl gjorde ingen undersøkelser om hvem som sto bak firmaene, som alle var - har det senere vist seg - enkeltpersonforetak. At Jaktlia ikke hadde noen kontaktpunkter i firmaene, trekker i retning av at firmaene heller ikke hadde noe reelt resultatansvar. Jaktlia hadde ingen å fremme eventuelle reklamasjonskrav mot.

Problemstillingen om hvem som hadde resultatansvar for det arbeidet som ble utført av de arbeiderne saken gjelder, kom ikke på spissen fordi oppgavene ble utført på tilfredsstillende måte. Rodahl har forklart at han selv var daglig på byggeplassen og løpende tok opp eventuelle behov for justeringer eller korreksjoner. Skjulte feil og mangler ved utført arbeid er heller ikke avdekket i etterkant.

Det var også en fullstendig mangel på skriftlighet i forholdene, med unntak av avtalen med Lagos Mal Consult om nærmere spesifisert malerarbeid, og med angivelse av timepris for eventuelle tilleggsarbeider. Denne kontrakten ble gitt til Rodahl av Artan, som ikke hadde noen formell tilknytning til firmaet, i ferdig undertegnet stand, uten at det har latt seg gjøre å bringe på det rene hvem som har undertegnet. Avtalen fremstår for øvrig med lave timepriser, sammenlignet med tilbudet på de samme arbeidene som Jaktlia hadde innhentet fra Malermester Widar Lund AS. Dersom maling og materiell skal være inkludert i tilbudet fra Lagos Mal Consult, blir prisnivået enda mer påfallende. Det er for øvrig ingen tegn på at maling eller materialer er fakturert fra firmaene.

Lagmannsretten konstaterer videre at det er liten sammenheng mellom den ene skriftlige avtalen og fakturaene som ble sendt. For det første kom alle fakturaer fra 1. august 2009 fra andre firmaer som Jaktlia ikke hadde noen avtale med, og ingen kjennskap til. Mange av fakturaene på malerarbeid var angitt som á konto, men både Rodahl og regnskapsfører Consulatet AS har bekreftet at det aldri ble foretatt noen avregning av disse á konto-innbetalingene. Til dels er det angitt andre priser i fakturaene enn i tilbudet fra Lagos Mal Consult, for eksempel i faktura nr. 29 fra Donat Ren-Maler som gjaldt fugging. Tømrerarbeider er ikke omfattet av avtalen med Lagos Mal Consult, og er jevnt over fakturert med en timepris på 160 kroner eks. mva., uten at Rodahl har kunnet redegjøre for grunnlaget for denne prisen. Ingen timelister ble vedlagt fakturaene. Det er også påfallende at så godt som samtlige fakturaer hadde forfalltid på bare 4-5 dager, og at alle har samme skrivefeil: «forfalsdato». Nærhet i blankettnummer på flere av fakturaene, uavhengig av hvilket firma de kom fra, tyder på at de er skrevet ut fra samme blankettmappe, for eksempel faktura nr. 1065 fra Lagos Mal Consult 01.07.2009 og faktura nr. 39 fra Dea Bygg 16.11.2009.

Jaktlia hadde ikke oversikt over hvem som utførte de omtvistede arbeidene, bare at de var utlendinger. Rodahl har også forklart at arbeidsfolkene i noen grad var de samme uavhengig av

hvilket firma som fakturerte, uten at han reflekterte noe mer over det. Han var blitt fortalt av Artan at polakken Floka, som angivelig formidlet arbeidskraften, hadde mange ansatt hos seg.

Lagmannsretten mener etter dette at det er grunnlag for å kritisere Rodahl for ikke å ha gjort nærmere undersøkelser, og at han burde forstått at det heftet irregulære forhold ved de arbeiderne som de tre firmaene fakturerte Jaktlia for.

Spørsmålet blir likevel hvilken rettslig konsekvens det får i forhold til reglene om summarisk fellesoppgjør at Jaktlia/Rodahl kan kritiseres for dette. Slik lagmannsretten forstår statens anførsler, mener man at Rodahls unnlatelse av å foreta nærmere undersøkelser er uaktsom, og at dette er et moment som taler for at summarisk fellesoppgjør kan finne sted overfor Jaktlia. Staten synes å forankre dette i ligningsloven § 5-2 om oppgaveplikt: Den som foretar utbetalinger for utført arbeid, har plikt til selv å vurdere om det som betales faller inn under bestemmelsens første ledd bokstav a, «lønn og annen godtgjøring for arbeid», og derved utløser oppgaveplikt og plikt til å foreta forskuddstrekk (skattebetalingsloven § 5-4 jf. § 5-6), betale arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 23-2) mv. Jaktlia har ikke foretatt noen slik vurdering, eller iallfall ikke inngitt noen oppgave for så vidt gjelder de omtvistede arbeidene, og har følgelig ikke utvist den nødvendige aktsomhet som implisitt følger av ligningsloven § 5-2..

Lagmannsretten har vanskelig for å følge dette resonnementet, og mener det i utgangspunktet må være uten rettslig betydning for adgangen til å anvende reglene om summarisk fellesoppgjør i hvilken grad Rodahl kan bebreides for å ikke å ha foretatt nærmere undersøkelser omkring det som viste seg å være svart arbeidskraft formidlet gjennom ulovlig virksomhet. Det presiseres at forutsetningen hele tiden er at det ikke er holdepunkter for at Rodahl var innforstått med den fiktive faktureringen eller var en del av det kriminelle nettverket, jf. merknadene om det over. En annen sak er at uaktsomhet hos Rodahl når det gjelder å avdekke de ulovlige forholdene, etter omstendighetene muligens vil kunne gi grunnlag for et erstatningsansvar overfor skattemyndighetene for provenytapet, men dette er ikke anført av staten. Lagmannsretten har følgelig ikke foranledning til å gå nærmere inn på det.

Lagmannsretten går nå over til å vurdere kjernes spørsmålet i saken, nemlig om de personer som utførte arbeidene - all den tid det ikke foreligger noe reelt entrepriseforhold - kan anses som «ansatte» hos Jaktlia, med den følge at det er grunnlag for et vedtak om summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Lagmannsretten mener at det forhold at man ikke har klart å identifisere noen annen som er sannsynlig arbeidsgiver, ikke i seg selv kan være tilstrekkelig til å si at Jaktlia hadde plikt til å anse arbeiderne som ansatte hos seg og inngi oppgave i medhold av ligningsloven § 5-2, foreta skattetrekk osv. Situasjonen i vår sak skiller seg fra tilfeller man ofte møter i praksis, for eksempel i Bye-dommen Rt-1994-1064 der en person utøvde konsulentvirksomhet som ansatt i sitt eget foretak, og spørsmålet var om foretaket var reell oppdragstaker eller om realiteten var at det forelå et ansettelsesforhold mellom oppdragsgiver og konsulenten. I vår sak er ikke problemstillingen på samme måte et enten-eller, i og med at arbeiderne her ikke hadde noe ansettelsesforhold i, eller annen tilknytning til, de firmaene som fakturerte for deres arbeid.

I skattekontorets vedtak 10. juni 2013 (i punkt 4.2.1 på side 12) er det fokusert på noen av de momentene som vanligvis brukes til å skille mellom virksomhet og arbeid for lønn, jf. Lignings-

ABC 2014 punkt 3.2.1 side 1543 og Bye-dommen. Skattekontoret la særlig vekt på at det var Rodahl som styrte arbeiderne og besørget materialer/varer, og slutter av det at det var «ikke holdepunkter for at andre enn skattyter [Jaktlia] er involvert på en slik måte at det kan ha betydning for trekkplikt og oppgaveplikt». Slik lagmannsretten forsto argumentasjonen både fra Jaktlia og staten, la begge opp til en todelt betraktningssmåte: enten er det et reelt entrepriseforhold, eller så er arbeiderne ansatt hos Jaktlia. Lagmannsretten mener altså at det er en for enkel betraktningssmåte.

Lagmannsretten mener at for å kunne anvende reglene om summarisk fellesoppgjør, er det ikke tilstrekkelig å konstatere at det ikke foreligger et reelt entrepriseforhold, slik lagmannsretten har konkludert over. Det må i tillegg vurderes separat og konkret om det er tilstrekkelige holdepunkter i faktum til å si at de arbeiderne saken gjelder, kan anses å være ansatt hos Jaktlia. I en slik situasjon mener lagmannsretten det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for å sannsynliggjøre at de faktiske forhold ligger slik an at ansatte-vilkåret i ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt. Lagmannsretten mener videre, som nevnt, at eventuell uaktsomhet hos Rodahl med henblikk på å avdekke de ulovlige forholdene ikke har betydning for den rettslige subsumsjonen.

Tingretten tar følgende utgangspunkt for vurderingen, som lagmannsretten er enig i:

En naturlig forståelse av ordlyden «ansatte» tilsier at det foreligger arbeidsforhold. Ligningsloven inneholder ingen definisjon av hvem som skal anses som arbeidsgiver eller ansatte. Skattereglene henger sammen, og retten anser det som relevant å vurdere dette ut fra definisjonen i skattebetalingsloven. I skattebetalingsloven § 4-1 første ledd, bokstav c) er arbeidsgiver definert som den som selv eller ved fullmektig «*utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse*» som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i. Praksis viser at begrepet arbeidsgiver tolkes videre enn i vanlig språkbruk, jf. bl.a. Rt-1995-584.

Saken i Rt-1985-957 gjaldt spørsmålet om et foretak som fikk stilt til disposisjon kvalifiserte sveisere gjennom et personlig firma, kunne holdes ansvarlig for arbeidsgiveravgift som det personlige firmaet ikke innbetalte. Høyesterett kom etter en konkret vurdering under dissens til at svaret var nei. De momentene som Høyesterett legger vekt på, har relevans også for vår sak, i det en vid tolkning av arbeidsgiverbegrepet også vil innebære en vid tolkning av ansatte-begrepet.

Lagmannsretten er enig med staten i at det ikke er avgjørende i vurderingen av om det forelå et arbeidsforhold at det ikke forelå noe direkte avtaleforhold mellom partene, og at det ikke var Jaktlia selv som foresto utbetalingene til arbeiderne. På den annen side, hvis det var Jaktlia selv som hadde forestått lønnsutbetalingene med midler mottatt fra uttaksfirmaene, slik man ser i noen saker om fiktiv fakturering der oppdragsgiver er innforstått med det ulovlige opplegget, så ville muligens veien til å konstatere et ansettelsesforhold også i forhold til ligningsloven § 9-5 nr. 8 kunne bli kort.

For å finne ut om det foreligger et reelt ansettelsesforhold, må det foretas en totalvurdering ut fra organiseringen av arbeidet på arbeidsplassen og ansvarsfordelingen. Ved denne vurderingen er lagmannsretten enig i at man hensiktsmessig kan ta utgangspunkt i momentlisten som brukes til å skille mellom virksomhet og arbeid for lønn, slik skattekontoret har gjort. Samtidig må det tas høyde for at problemstillingen i vårt tilfelle er mer kompleks, ved at det ikke er tale om en ren todelt vurdering. Som det fremheves av Zimmer i Lærebok i skatterett (7. utgave) side 131, kan

man heller ikke uten videre gå ut fra at grensen skal trekkes på samme måte i alle relasjoner hvor den har betydning.

Lagmannsretten er enig med staten i at Rodahl har hatt en del sentrale funksjoner som en arbeidsgiver vanligvis har. Rodahl var i praksis den som instruerte arbeiderne om utførelsen av arbeidet, herunder justeringer og korreksjoner. Rodahl forklarte i retten at arbeiderne visste hva som skulle gjøres ut fra avtalen med Lagos Mal Consult og arbeidsbeskrivelser etterlatt av den oppsagte tømrentreprenøren. Rodahl har videre forklart at han og Artan eller Shala var på byggeplassen så godt som daglig, og at Rodahl ga nødvendige beskjeder om arbeidet via disse. Etter bevisføringen må lagmannsretten legge til grunn at Rodahl i realiteten ledet arbeidet, og at det ikke er holdepunkter for at Artan og Shala hadde noen reelle funksjoner på arbeidsplassen ut over å være formidlere av arbeidskraft og tolker.

Gjennom arbeidsledelsen og fraværet av kontaktpunkter i de tre firmaene som eventuelle reklamasjoner kunne rettes mot, var det i realiteten Jaktlia som var ansvarlig for arbeidsprestasjonen og hadde resultatansvaret.

Det er ikke dokumentert at Jaktlia førte noen oversikt over hvem som jobbet og hvor mange timer de jobbet, slik arbeidsgivere normalt gjør. Det er heller ingen holdepunkter for at Jaktlia hadde noe ansvar for arbeiderne når det ikke lenger var bruk for dem på prosjektet, eller ved sykdom o.l.

Når det gjelder hvem som besørget materialer mv., foreligger i noen grad motstridende opplysninger. Det er ikke fremlagt regnskapsmateriale e.l. som kan kaste lys over i hvilken utstrekning Jaktlia har kjøpt inn materialer og utstyr. Ut fra Rodahls forklaring i retten fremstår det som mest sannsynlig at materialer knyttet til utførte tømrerarbeider ble holdt av Jaktlia, ved at det ble benyttet materialer som var etterlatt av den oppsagte tømrentreprenøren. Når det gjelder maling, er det mer usikkert. Rodahl har forklart at arbeiderne hadde med seg maling. Det må i så fall bety at utgifter til maling var inkludert i timeprisene i avtalen med Lagos Mal Consult, i og med at maling ikke er omtalt i fakturaene fra firmaene. Det ville i så fall innebære at allerede lave timepriser reelt sett var enda lavere. Uansett er bildet på dette punktet nå mer uklart enn hva skattekontoret har lagt til grunn i sitt vedtak.

Ut fra en samlet vurdering finner lagmannsretten - under tvil - det mest sannsynlig at Jaktlia reelt sett må anses som arbeidsgiver og at ansatte-vilkåret i ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt. Det legges størst vekt på at det i realiteten var Jaktlia som hadde ansvaret for arbeidsprestasjonen og resultatansvaret, og at Rodahl utøvde de sentrale funksjonene som en arbeidsgiver vanligvis har.

For ordens skyld bemerkes til slutt at det forhold at skattemyndighetene har unnlatt å følge opp tilsvarende konklusjoner om at Lagos Mal Consult og Donat Ren-Maler ikke har utført reelle underentrepriser for firmaet Malermester Harald Askautrud AS, ikke gir Jaktlia noe rettskrav på å bli behandlet på samme måte. Staten har fremholdt at skattekontoret kunne og burde truffet vedtak også overfor Askautrud. Uansett er det etter lagmannsrettens syn klart at det ikke er grunnlag for anførsler om usaklig forskjellsbehandling eller lignende.

Etter dette foreligger vilkårene for summarisk fellesoppgjør, og lagmannsretten går da over til å vurdere beregningsgrunnlaget og skattesatsen.

Som tidligere nevnt, reguleres beregningsgrunnlag og skattesats av § 6 i forskriften om summarisk fellesoppgjør. De sentrale delene av bestemmelsen lyder slik:

1. Beregningsgrunnlaget, som er grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver etter § 10, skal fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt og som ikke er innberettet. ... Når skattesatsen settes til 35 prosent etter nr. 2 annet punktum, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien av de skattepliktige ytelser med 1,5385.
2. Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1, jf § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 prosent.

Som det fremgår, avhenger beregningsgrunnlaget av hvilken skattesats som anvendes. Det er derfor naturlig først å vurdere skattesatsen.

Skattekontoret har i vedtaket lagt til grunn hovedregelen om at skattesatsen skal fastsettes til 50 prosent (i punkt 4.2.2, side 13). Det ble fremholdt at siden skattekontoret ikke vet hvem som utførte arbeidet, er det ikke klart at marginalsattesatsen for den aktuelle gruppen ansatte er vesentlig lavere. Videre ble det fremholdt at man ikke var kjent med at det forelå særlige hensyn som talte for at satsen skulle fastsettes til 35 prosent.

Til dette bemerker lagmannsretten at forskriftens bestemmelser om skattesats åpenbart er utformet med normalsituasjonen for bruk av summarisk fellesoppgjør for øyet, nemlig der det er tilleggssytelser til ansatte som ikke er oppgitt til skattemyndighetene. Beskatning av slike tilleggssytelser, som kommer på toppen av vanlig lønn, vil skje med marginalsattesatsen. Når regelverket anvendes i saker som gjelder fiktiv fakturering som her, der det ikke er tale om å skattlegge tilleggssytelser men hele ytelsen som de ansatte har mottatt, blir marginalsattesatsen mindre relevant som mål på hvilken skatt som skulle vært betalt. Selv om man i denne saken ikke vet noe verken om lønnsnivå eller skattemessige forhold for de arbeiderne som det summariske fellesoppgjøret omfatter, fremstår det som helt usannsynlig at de skulle ha en gjennomsnittlig skattesats som er høyere enn 35 prosent. Det fremstår da som urimelig å skattlegge all utbetalt lønn med 50 prosent i det summariske fellesoppgjøret. Når man ser på de enhets- og timeprisene som har vært benyttet her, er det for øvrig sannsynlig at også marginalsattesatsen for de aktuelle arbeiderne er nærmere 35 prosent enn 50.

Det fremgår av rettspraksis at det er rom for tillempe ordlyden i forskriften der resultatet fremstår som urimelig. Det vises til Rt-2001-1661, der Høyesteretts flertall ut fra rimelighetsbetraktninger satte seg ut over ordlyden i forskriften, og lagde den regelen som nå er tatt inn i siste punktum i § 6 nr. 1. Videre følger det av skatteklagenemndas praksis at rimelighetsbetraktninger er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret i forskriften § 6 nr. 2 om «særlige hensyn», jf. SKU-2013-20 punkt 6.1 i.f., som også viser til høyesterettsdommen fra 2001.

I vår sak kommer i tillegg at det etter lagmannsrettens syn må regnes som et «særlig hensyn» at bestemmelsen anvendes på en helt annen situasjon enn den man i henhold til forarbeidene til loven hadde til hensikt å regulere.

Følgelig mener lagmannsretten at skattekontoret har lagt til grunn feil forståelse av unntaksbestemmelsen. Etter lagmannsrettens syn foreligger vilkårene for å anvende unntaksbestemmelsen, og skattesatsen bør settes til 35 prosent.

Jaktlia har - subsidiært - nedlagt påstand om at dette skal legges til grunn i nytt vedtak, dersom vedtaket kjennes ugyldig på dette grunnlaget. Staten har påpekt at unntaksregelen i forskriften § 6 nr. 2 andre punktum etter sin ordlyd er en «kan"-regel, det vil si at det er opp til skattekontorets skjønn om skattesatsen på 35 prosent skal anvendes der vilkårene for å anvende unntaksregelen er oppfylt. Lagmannsretten har vanskelig for å se at det i slike tilfeller kan være saklig grunn - og iallfall ikke i denne saken - til likevel å holde fast på den høyere skatteprosenten. Lagmannsretten finner det likevel formelt sett riktig å nøye seg med å kjenne vedtaket ugyldig uten å ta inn i domsslutningen at det i nytt vedtak skal benyttes en skatteprosent på 35.

Når skatteprosenten settes til 35, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien de skattepliktige ytelsene med 1,5385, ikke med 2 slik skattekontoret har gjort i vedtaket.

Skattekontoret har lagt til grunn at brutto utbetaling til de tre firmaene utgjorde 1 500 000 kroner, men at alt dette ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget som skattepliktige ytelser fordi noe også er gått til bakmennene. I vedtaket er det på skjønnsmessig grunnlag anslått at bakmennene har fått 10 prosent. Jaktlia anfører at det er sannsynlig at bakmennene har beholdt vesentlig mer, antakelig halvparten. Ut over generelle betraktninger har imidlertid ikke Jaktlia tilbudt noen bevis som underbygger antakelsen om en høyere andel til bakmennene. Det eneste konkrete holdepunktet som foreligger, er forklaringen fra Artan for tingretten om at han fikk 5 prosent av beløpet. Det vises til tingrettens dom side 11. Artan var opprinnelig utpekt som bakmann, men ble frifunnet ved Borgarting lagmannsretts dom 16. november 2010 (10-125340AST). Selv om Artans troverdighet etter lagmannsretten syn er begrenset når det gjelder hvor mye han fikk, og man ikke kan se bort fra at det i slike saker ofte kan være flere bakmenn som til sammen tar en større andel, finner lagmannsretten i mangel av andre konkrete holdepunkter ikke grunnlag for å sette til side skattekontorets anslag på 10 prosent til bakmennene.

Det følger av dette at lagmannsretten er kommet til at beløpene for skatt og avgift i skattekontorets vedtak 10. juni 2013 er beregnet ut fra en uriktig forståelse av unntaksregelen i forskriften § 6 nr. 2. Vedtaket må av denne grunn kjennes ugyldig. Lagmannsretten mener at korrekt beregningsgrunnlag er 1 350 000 kroner multiplisert med 1,5385, og at riktig skatteprosent er 35.

Lagmannsrettens konklusjon innebærer at utlignet skatt og avgift reduseres med om lag 40 prosent. Selv om staten har fått medhold i at reglene om summarisk fellesoppgjør kan anvendes, mener lagmannsretten at beløpsreduksjonen er så betydelig at staten ikke har fått medhold i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd. Hver av partene skal derfor bære egne sakskostnader, også for tingretten jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. For øvrig mener lagmannsretten at saken var tvilsom og gjelder et rettslig sett lite avklart anvendelsesområde for ligningsloven § 9-5 nr. 8, slik at det uansett ville vært grunnlag for å gjøre unntak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd dersom staten hadde fått medhold i det vesentlige.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Skattekontorets vedtak 10. juni 2013 er ugyldig.
2. Partene bærer egne sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

SkN 15-003 Skatteplikten til Norge ved riggutleie

Lovstoff: Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Gulating lagmannsrett: Dom av 23. desember 2014, **sak nr.:** LG-2013-161102

Dommere: Lagdommer Vigdis Bygstad, lagdommer Guri Elisabeth Molven, lagdommer Wiggo Storhaug Larssen. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2013-1932 - Gulating lagmannsrett LG-2013-161102 (13-161102ASD-GULA/AVD2).

Parter: Odfjell Rig Ltd (advokat Henning Naas) mot Skatt vest (advokat Jan Syversen).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om et utenlandsk selskap som deltok i virksomhet i Norge gjennom et KS, var skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Staten fikk medhold. Unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b kom ikke til anvendelse.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om ligning av Odfjell Rig Ltd. og reiser blant annet spørsmål om selskapet er skattepliktig til Norge ved å ha drevet virksomhet her, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b).

Stavanger tingrett avsa den 12. juli 2013 dom med slik slutning:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.
2. Som erstatning for sakskostnader betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 409 580 – firehundreognittitusenfemhunderogåtti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen, med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesloven § 3 fra forfall til betaling skjer.

Odfjell Rig Ltd har i rett tid anket dommen til lagmannsretten. Anken gjelder tingrettens rettsanvendelse. Det er inngitt anketilsvar i rett tid.

Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsretts lokaler i Bergen den 15. og 16. september 2014. Staten møtte med senior skattejurist Egil Prestmo og prosessfullmektig advokat Jan Syversen og Odfjell Rig Ltd møtte med Bjarte Mossefinn, Torunn Lemme og prosessfullmektig advokat Henning Naas.

Saken står i det vesentlige i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten, men lagmannsretten har fått fremlagt bareboat-avtalen, som er en standard «Barecon 2001». Partene er enige om at tingrettens fremstilling av saken i hovedsak er riktig, og det er hensiktsmessig å gjengi fra tingrettens redegjørelse om sakens bakgrunn:

«Saksøkeren Odfjell Rig Ltd er et foretak hjemmehørende på Bermuda. Selskapet er 100 % eiet av Odfjell Drilling Ltd, som også er et foretak hjemmehørende på Bermuda. Selskapet er direkte og indirekte eiet av personer som ikke er hjemmehørende i Norge.

Saksøkeren kom i 2006 inn på eiersiden som kommandittist med nær 53 % i det norske kommandittselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Kommandittselskapets vesentlige eiendel var og er oljeriggen Deepsea Bergen. Komplementaren i selskapet er Deep Sea Drilling Company II AS med 10 % eierandel. De øvrige kommandittistene er KS AS Bergen Drillpart med 11,9 % og Deepsea Bergen Invest AS med vel 25 % eierandel.

Kommandittselskapet og komplementaren har selv ingen ansatte, og har kontoradresse samme sted som det norske managementselskapet Odfjell Drilling AS.

Riggen har siden stiftelsen av selskapet været leid ut på Bareboat-vilkår til det norske kommandittselskapet Deep Sea Drilling Company KS. Så vidt skjønnes, er dette selskapets eneste aktivitet å drifte riggen Deepsea Bergen. Komplementaren i selskapet er det norske foretaket Deep Sea Drilling Company AS, med 10 % eierandel. Kommandittistene i selskapet er KS AS Bergen Drillpart, med 11,9 %, Deep Sea Bergen Invest AS, med vel 25 %, og Odfjell Rig AS med nær 53 % eierandel. Kommandittselskapet og komplementaren har selv ingen ansatte, og har kontoradresse samme sted som det norske managementselskapet Odfjell Drilling AS.

...

Frem til 2006 hadde Deepsea Bergen vært eid og drevet av Deep Sea Drilling Company KS. Deltakerne i kommandittselskapet hadde vært undergitt rederibeskatningsordningen i skatteloven kapittel 8. Fra 2006 ble rederibeskatningsreglene endret, slik at selskaper som eide oljerigger ikke lenger omfattes av ordningen. Ved en omstrukturering av Odfjell-konsernet ble Deep Sea Drilling Company KS fisjonert i et eierselskap og et driftsselskap for riggen, og saksøkeren kom inn som betydelig kommandittist i eierselskapet.

I kommandittselskapsavtalen for eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS fremgår i § 5 blant annet at selskapets forretninger ledes av komplementaren, men at avgjørelser som etter selskapets forhold er av usedvanlig art eller av viktighet, treffes av selskapsmøtet:

«Avgjørelser som etter kommandittselskapets forhold er av usedvanlig art eller særlig viktighet, herunder salg og pantsettelse av plattformen, opptakelse av større lån, mer omfattende reparasjon eller ombygging av plattformen samt bortfraktning av plattformen for lengre tid enn 12 måneder, avgjørelse av selskapsmøte etter reglene i § 8 og 9. Salg og pantsettelse av plattformen og opptakelse av større lån krever tilslutning av deltakere som representerer minst 70 % av eierandelene.»

Kommandittselskapet har ikke eget styre, og mer enn 70 % av eierne er ikke hjemmehørende i Norge. Selskapsmøtene har etter det opplyste vært lagt til steder utenfor Norge.

Før fisjonen hadde Odfjell Drilling AS siden 1980 hatt en managementavtale med Deep Sea Drilling Company KS, som omfattet drift, bemanning og utleie av riggen. Avtalen fikk i 1998 et tillegg om vederlagsberegningen, men ble ikke endret ved fisjonen. Eierselskapet anses etter det opplyste som part i managementavtalen hva angår de rene eierbeføyelsene, og

faktureres særskilt for disse tjenestene av Odfjell Drilling AS innenfor avtalens økonomiske ramme.

Deepsea Bergen har siden 2006 alene vært utleid til operatører på den norske kontinentalsokkelen, og deltakerne i driftsselskapet Deep Sea Drilling Company KS har i denne perioden uomtvistet vært skattepliktige til Norge for utleieinntekter etter regler i Petroleumsskatteloven.

Petroleumsskatteloven skattlegger ikke virksomhet som består i ren bareboat-utleie, og skatteplikt til Norge for deltakerne i eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS beror alene på reglene i skatteloven. Saksøkeren har ikke alminnelig skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 2-2, og Norge har ingen skatteavtale med Bermuda.

Det er enighet mellom partene om at skatteplikt for saksøkeren for inntekter generert gjennom riggutleien gjennom Deep Sea Drilling Company II KS, bare kan etableres gjennom reglene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b), som etablerer begrenset skatteplikt i Norge for utlendinger for inntekter av «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra».

Det er enighet om at saksøkeren selv har antatt at han ikke hadde skatteplikt til Norge etter denne bestemmelsen, og han har selv heller aldri av eget tiltak inngitt selvangivelse til Norge. I en redegjørelse til norske skattemyndigheter i 2006 ble bakgrunnen endringen i eierskapet for riggen forklart, og det ble anført at saksøkeren ikke var skattepliktig til Norge for inntekter vunnet på bareboat-utleie gjennom Deep Sea Drilling Company II KS.

Høsten 2011 reiste Skatt vest, med grunnlag i mottatte selskapsoppgaver fra Deep Sea Drilling Company II KS, spørsmål ved om saksøkeren hadde skatteplikt til Norge for de inntekter denne mottok som eier av andeler i kommandittselskapet. Selskapet innga svar til Skatt vest og bestred skatteplikt til Norge for disse inntektene. Skattekontoret fant 22. september 2012 at saksøkeren var skattepliktig til Norge for sin andel av inntektene fra riggutleien, og påla ham å inngi selvangivelse for inntektsårene 2006-2010.

Selvangivelse ble inngitt, og under ligningsbehandlingen innga skattyteren flere innlegg der han dels bestred grunnlaget for skatteplikt til Norge, og dels anførte at opplysninger om de faktiske forhold ble gitt skattemyndighetene allerede i 2006, hvorefter det uansett ikke var grunnlag for å foreta endring for mer enn to år tilbake i tid.

I skattekontorets vedtak i endringssak 29. juni 2012 ble saksøkeren funnet å være skattepliktig for sin andel av inntektene fra kommandittselskapets bareboat-utleie av Deepsea Bergen etter reglene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, dog slik at etterberegningsperioden ble avgrenset til to år - omfattende inntektsårene 2009 og 2010. Saksøkeren ble funnet å være deltaker i utleievirksomhet som ble drevet i Norge, idet den daglige drift av riggen - dvs. alle funksjoner som gjorde at utleien og de forpliktelser som lå i denne overfor leietakeren - rent faktisk ble utøvet gjennom Odfjell Drilling AS gjennom managementavtalen, og som saksøkeren ble å identifiseres med.

I den videre fremstillingen vil Deep Sea Drilling Company II KS som oftest bli kalt DSDC II, Odfjell Rig Ltd vil som oftest bli benevnt OR og Odfjell Drilling AS vil som oftest bli benevnt OD.

Ankende parts påstandsgrunnlag

OR deltar i en virksomhet som medeier i kommandittselskapet DSDC II, som blir deltakerlignet. Kommandittselskapet er ikke et eget skattesubjekt. Det har kontoradresse i Bergen, men utøver ikke virksomhet fra kontoret.

Partene er enige om at utleie av riggen på bareboat-vilkår har et slikt omfang at det må anses som virksomhet etter skatteloven, men det bestrides at OR har deltatt i en virksomhet som har vært drevet eller bestyrt fra Norge på en slik måte at det har utløst begrenset skatteplikt etter skatteloven 2-3 første ledd bokstav b).

Selskaper i samme konsern er forskjellige skattesubjekter og deres virksomhet skal vurderes hver for seg. Det vises til uttalelse i Rt-1997-1646 (Trinc og Trag). Det betyr at OR og OD ikke skal vurderes sammen.

Det er enighet om at kriteriene «drives» og «bestyres» er to likeverdige alternative kriterier som hjemler skatteplikt. Ligningen bygger på at DSDC II gjennom managementselskapet har drevet utleievirksomhet av boreriggen, her i riket. Staten har gått bort fra at utleievirksomheten har vært bestyrt fra Norge.

Selv om kriteriene «bestyres» og «drives» er to forskjellige vilkår, vil likevel forståelsen av, og praksis rundt, bestyrelsesvilkåret i gjeldende og tidligere skattelov være av betydning for hvordan drive-vilkåret skal forstås i skipsfartssammenheng, som riggforhold må anses å være en del av.

Det fremgår av en rekke uttalelser i forarbeider og andre relevante rettskilder at virksomheten primært utøves der de sentrale beslutninger tas. Det er slike funksjoner som skal tilskrives den vesentligste del av inntekten. Dersom sentrale beslutninger ikke fattes i Norge, kan det ikke hevdes at virksomheten «drives» eller «bestyres» her, jf. blant annet Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 7.2.1.

En virksomhet kan «drives» fra Norge uten at den «bestyres» her. At det «drives» virksomhet uten at den «bestyres», er det samme som om en utlending driver virksomhet gjennom en filial. Den eneste stedlige tilknytningen OR har i Norge er via managementselskapet, OD, som driver sin virksomhet fra kontor i Bergen. Skal OR anses som deltaker i virksomheten som drives der, må også DSDC II drives fra dette kontoret. Det vises til Zimmer «Internasjonal inntektskatterett» (2009), side 165 flg., som fremholder at det må foreligge et fast driftssted og / eller en filial, og at det må foregå en viss økonomisk aktivitet for utlendingens regning og risiko. En tilsvarende grense trekkes av Aarbakke, jf. «Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett» (1967) side 2.42 flg., som omhandler virksomhet drevet gjennom representant. Det er derfor to alternative grunnlag for at utleievirksomheten kan beskattes ved dette kontoret: enten må OR selv utøve virksomhet ved kontoret, eller så må virksomheten utøves gjennom en representant med delegert myndighet. En slik situasjon foreligger ikke her. OR drives ikke gjennom OD, og utfører heller ikke oppdrag i Norge på vegne av OR.

Beslutninger av stor betydning for DSDC II, og som er sentrale for utleievirksomheten, foretas av selskapsmøtet, jf. selskapsavtalen § 5. De funksjoner som utøves av managementselskapet er tjenester av betydning for daglig oppfølging og den løpende drift, og som er av mer rutinemessig art. Det betales honorar som OD blir skattet for. Utover dette driver OD heller ikke for DSDC II sin regning og risiko.

I vår sak blir boreriggen leid ut til en norsk operatør. Dette kan sammenlignes med shipping. Et utenlandsk selskap som leier ut skip til norsk rederi, vil ikke bli skattepliktig til Norge for leieinntektene. Den norske innleier tar ikke beslutninger på vegne av utleier. Den norske leiers drift av skipet blir ikke del av utleiers virksomhet.

Praksis knyttet til shippingvirksomhet og til internasjonal befraktningsvirksomhet er relevant for borefartøy, og må også gjelde for bortbefrakting på bareboat-vilkår. Utleieforhold basert på «Barecon 2001» er utbredt også i regulær shippingvirksomhet. Utleiers funksjoner er de samme, uavhengig av virksomhetens art. På samme måte som for skip, har det ingen betydning hvor boreriggen befinner seg.

Forarbeidene og teoriens avklaring tilsier at overlatelse av daglig drift til norsk operatør ikke er tilstrekkelig til at skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b) får anvendelse når viktige avgjørelser treffes av utenlandsk styre eller, som i vår sak, av selskapsmøter dominert av utenlandske aktører. Det kvalifiserte flertallet av eierne i DSDC II er verken direkte eller indirekte underlagt norsk beskatning. Kommandittselskapet har heller ikke eget styre, og komplementarens myndighet er svært begrenset. De oppgaver som ligger til OD etter managementavtalen angår den daglige drift, og inneholder ingen funksjoner som etter loven antas å ligge i begrepet «bestyrelse».

Riggens oppdrag foregår utenfor norsk sjøterritorium og følgelig utenfor riket i skatterettslig sammenheng. Det er derfor ikke riktig når det i vedtaket er lagt til grunn at utleievirksomheten av riggen skjedde i Norge. Det vises til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse i Utv 2006 side 1750.

Subsidiært gjøres gjeldende at skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b) kommer til anvendelse. Bestemmelsen gjør unntak fra begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd bokstav b) for inntekter av eget borefartøy i «internasjonal virksomhet». Offshore borevirksomhet er en utpreget internasjonal næring. Det er derfor ingen tvil om at boreriggen inngår i en internasjonal virksomhet.

Begrepet «internasjonal fart» ble innført da skatteloven av 1911 § 23 fikk et nytt annet ledd ved lovendring i 1987. Endringen gjaldt ikke borefartøyer og tredje ledd forble uendret. I 1992 ble andre og tredje ledd slått sammen. Den eneste tilsiktede endring var å inkludere NIS - registrerte borefartøyer. Begrepet internasjonal fart for skip ble innført for å utelukke transport mellom norske havner og av hensyn til konkurransesituasjonen. Det er ikke grunnlag for å hevde at hvert enkelt borefartøy skal vurderes separat. Borefartøy skal vurderes som en del av en større helhet. For et internasjonalt konsern har det ingen betydning om riggen utøver sin virksomhet på engelsk eller norsk sokkel. Det er unaturlig å si at denne riggen tas ut av internasjonal virksomhet som følge av at den benyttes på norsk sokkel.

Riggen oppholder seg i internasjonalt farvann når den utfører arbeid på norsk kontinentalsokkel. Det er et moment som må vektlegges dersom riggen skal vurderes separat. Sokkelen er ikke norsk i forhold til skattelovgivningen, men står på mange måter i en særstilling i forhold til norsk territorium. Virksomheten ligger ikke under petroleumsskatteloven. Det forutsettes at det kan foregå internasjonal fart og internasjonal virksomhet på sokkelen. Finansdepartementet forutsatte at skytteltrafikk mellom installasjonene på norsk sokkel og norsk fastland var å anse som «internasjonal fart», jf. Zimmer i Festskrift til Sjur Brækhus 1988 og Rt-2013-1429.

Sokkelen behandles stort sett som utland når det gjelder toll og merverdiavgift. Formålet med loven er å tiltrekke utenlandsk kapital og skape bedre forutberegnelighet. Statens tilnærming innebærer en restriktiv og til dels innskrenkende fortolkning både av § 2-3 første ledd bokstav b) og § 2-34 første ledd bokstav b).

Ankende parts påstand er:

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd for inntektsårene 2009-2011 oppheves.
2. Odfjell Rig Ltd tilkjennes saksomkostninger med tillegg av renter fra forfall til betaling finner sted.

Ankemotpartens påstandsgrunnlag

Tingrettens dom bygger på riktig rettsanvendelse.

Ligningsvedtaket bygger på at sentrale funksjoner i eier- og utleievirksomheten DSDC II utføres fra managementselskapet sitt kontor i Bergen. Kommandittselskapet må identifiseres med oppdragstaker, som forestår de funksjoner som er nødvendige for å drive utleie av riggen slik at skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b) kommer til anvendelse.

Det er ikke omtvistet at det å eie og å leie ut en borerigg er en virksomhet som medfører skatteplikt. Uenigheten består i om virksomheten foregår her i riket. Ligningsvedtaket bygger på at vilkåret «drives» er oppfylt, og det er derfor kun dette kriteriet som er relevant for spørsmålet om begrenset skatteplikt for OR. Dette gjelder uavhengig av hvor riggen befinner seg. Kriteriet «drives» er forskjellig fra «bestyres», slik at drift av en utleievirksomhet kan skje i Norge uten at den bestyres her. Det er tilstrekkelig at virksomhet «foregår her», jf. Aarbakke «Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett (1967) side 244. Bestyrelseskriteriet har kun selvstendig betydning i forhold hvor virksomhet ikke «drives», jf. Zimmer «Internasjonal inntektsskatterett» (2009) side 171. OR sine henvisninger til begrepet «bestyrelse» er ikke relevante. Det er heller ikke relevant å ta stilling til hvor riggen driftes fra. DSDC II har valgt ikke å drifte denne selv. Det drives kun utleievirksomhet i riket. Spørsmålet er utelukkende hvor utleievirksomheten faktisk drives fra.

Utleievirksomhet foregår vanligvis fra det sted hvor viktige administrative funksjoner som er nødvendige for å kunne drive en slik virksomhet utøves. DSDC II har satt bort de administrative oppgavene til OD gjennom managementavtalen. Dette er tilstrekkelig til å konstatere at DSDC II driver en virksomhet i riket. Både komplementaren og kommandittselskapet må identifiseres med oppdragstaker, OD, som benyttes for å utføre funksjoner som komplementaren ellers ville ha måttet utføre. Komplementaren anses for å utøve virksomhet gjennom oppdragstaker. Dette er slått fast gjennom praksis, jf. Rt-2001-512 og Rt-2013-421.

At viktige beslutninger som utleie av riggen i mer enn 12 måneder treffes av selskapsmøtet, er ikke av betydning. Det avgjørende er hvor aktivitetene foregår, som i henhold til managementavtalen er på ODs kontor. For øvrig fremgår det også av årsberetningene fra styret i DSDC II at «selskapet drives fra Bergen».

OR anfører at dette er i strid med tidligere praksis, men spørsmålet om skatteplikt for utenlandsk deltaker i KS er ikke vurdert av skattekontoret tidligere.

Når det gjelder det subsidiære grunnlaget, bygger ligningen på at unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b) ikke kommer til anvendelse. Bestemmelsen hadde vært anvendelig dersom riggen hadde vært benyttet i «internasjonal virksomhet». Det er uten betydning at OR har andre rigger som har utøvd virksomhet på utenlandsk sokkel. Riggen må vurderes isolert, og det er avgjørende at riggen i hele perioden har arbeidet på norsk sokkel.

Det er heller ikke av betydning at OR direkte eller indirekte har full kontroll på hvor riggen benyttes. Inntak på norsk sokkel medfører ikke at riggen straks kan anses for ikke lenger å være i «internasjonal virksomhet». Ved sammenhengende opphold på norsk sokkel i lang tid, slik som her, kan riggen ikke anses for å være i slik virksomhet. Ved vurderingen må praksis etter tilsvarende bestemmelser i skatteloven av 1911 tillegges avgjørende vekt.

Norge har eksklusiv rådgighet over kontinentalsokkelen for virksomhet med undersøkelse og utnyttelse av undersjøiske petroleumsforekomster. Virksomhet med en borerigg på et område hvor Norge har jurisdiksjon, kan ikke karakteriseres som «internasjonal». Dette er også lagt til grunn i blant annet «Skatteloven Kommentartutgave 1988» ved Greni m fl. Tidligere skattelov § 23 gjaldt for skip i «internasjonal fart». Det fremgår av NOU 1986:9 side 26 at «internasjonal fart» ikke omfattet virksomhet på norsk /utenlandsk sokkel. Uttrykket «internasjonal fart» har et annet innhold enn «internasjonal virksomhet», som må omfatte virksomhet på utenlandsk sokkel. Både en naturlig forståelse av ordlyden og reelle hensyn taler for en slik tolkning. Dersom sokkelen betraktes som internasjonalt område i relasjon til skatteloven § 2-34, vil bestemmelsen ikke få noen praktisk anvendelse, fordi det ikke foregår virksomhet ved petroleumsutvinning eller boringer innenfor norsk territorialgrense.

Ankemotpartens påstand er:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt vest tilkjennes sakskostnader med tillegg av renter fra forfall til betaling skjer.

Lagmannsretten bemerker:

Lagmannsretten skal prinsipalt ta stilling til om OR gjennom sin deltakelse i DSDC II har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b), som følge av DSDC II sin utleievirksomhet av borerigg.

Tingretten har gitt en omfattende redegjørelse for det rettslige utgangspunkt i den prinsipale del av saken. Lagmannsretten er enig i det tingretten uttaler, og dette er heller ikke bestridt av partene. Det gjengis derfor følgende fra tingrettens dom side 10 og 11:

«Retten tar for avgjørelsen utgangspunkt i at Deep Sea Drilling Company II KS etter selskapsloven er et rettssubjekt adskilt fra sine eiere, hvor komplementaren har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, mens de øvrige deltakernes har begrenset ansvar til en fastsatt sum. Dette innebærer at eiendeler i kommandittselskapet i privatrettslig forstand anses som kommandittselskapets eiendeler, og at det det er kommandittselskapet som i første omgang er berettiget og forpliktet for den virksomhet som drives i selskapets navn.

Retten legger således til grunn for avgjørelsen at riggen Deepsea Bergen er eiet av kommandittselskapet og at det ligger til selskapet å disponere over riggen, herunder ved salg og utleie. Av samme grunn finner retten at det ikke er noe privatrettslig hinder for at eierselskapet kan leie riggen ut til et annet kommandittselskap - i vår sak Deep Sea Drilling Company KS, og at den drift som skjer av riggen i det selskapet, skal sees adskilt fra den drift som skjer i eierselskapet, også der de kan være de samme eierinteressene som direkte eller indirekte står bak begge selskapene.

Retten antar en også i relasjon til beskatningen i utgangspunktet er forpliktet til å respektere de privatrettslige konstruksjoner, så lenge de er anerkjent i lovgivningen. På allment grunnlag antar retten at det normalt heller ikke i relasjon til beskatningen er grunnlag for å identifisere virksomheter som er drevet gjennom separate rettssubjekter, selv om de kan ha sammenfallende eierinteresser. Det vises om dette blant annet til avgjørelsen inntatt i Rt-1997-1646, Trinc og Trag, som begge parter støtter seg på. Heller ikke disse utgangspunktene sees å være omtvistet mellom partene.

Partene er også enige om at inntekter vunnet ved bareboat-utleie av en rigg som av andre benyttes til leting etter eller utvinning av petroleumsforekomster på norsk kontinentalsokkel, ikke omfattes av noen skatteplikt etter Petroleumsskatteloven.

Skatteloven § 2-1 og § 2-2 bestemmer at fysiske personer som er bosatt i riket og selskaper som er hjemmehørende i riket, har allmenn skatteplikt til Norge. Det fremgår imidlertid av § 2-2 annet ledd at kommandittselskaper ikke anses som egne skattesubjekter, og av tredje ledd fremgår det at selskapsdeltakerne lignes hver for seg av sin andel av selskapets formue og inntekt. De særlige regler for beregning av hver enkelt deltakers andel av kommandittselskapets inntekt, slik de fremkommer i skatteloven § 10-40 flg. behandles ikke, idet ligningens tallstørrelser ikke er gjenstand for tvist.

Konsekvensen av at kommandittselskapet ikke er et eget skattesubjekt og at den enkelte selskapsdeltaker skal lignes for seg for sin andel av selskapets inntekter, er at dersom vedkommende deltaker ikke har alminnelig skatteplikt til Norge, etter reglene i skatteloven § 2-1 eller 2-2, vil skatteplikt til Norge for vedkommendes andel av inntekter fra kommandittselskapet måtte bygge på andre regler.

Saksøkeren Odfjell Rig Ltd, som er deltaker i Deep Sea Drilling Company II KS med 53 %, er et foretak hjemmehørende på Bermuda, og omfattes således ikke av skatteloven § 2-2.

Norge har heller ikke noen skatteavtale med Bermuda.

Ligningen av saksøkeren bygger derimot på at saksøkeren har skatteplikt til Norge for sin andel av inntektene fra virksomheten i Deep Sea Drilling Company II KS, med grunnlag i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b). Bestemmelsen omhandler begrenset skatteplikt til Norge for virksomheter som ikke er hjemmehørende riket, og har denne ordlyden:

«(1) Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av

[...]

b. formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket»

Vedtaket bygger som nevnt på at kommandittselskapets utleie av Deepsea Bergen på bareboat-vilkår, er en virksomhet i skattelovens forstand, og at de aktiviteter som er satt bort til managementselskapet i Bergen og utføres derfra, medfører at utleievirksomheten «drives» i riket, og hvor saksøkeren, som eier i kommandittselskapet, da i lovens forstand «deltar» i denne virksomheten.

Så vidt retten kan se, har saksøkeren mot ligningen på dette punkt alene gjort gjeldende at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse, fordi utleievirksomheten, som følge av organiseringen av virksomheten og bruken av riggen utenfor norsk sjøterritorium, ikke kan sees å drives i Norge.»

Partenes anførsler er de samme som for tingretten. De har også for lagmannsretten hatt ulik rettslig tilnærming til spørsmålet om OR kan ilegges begrenset skatteplikt etter unntaksbestemmelsen. OR tar utgangspunkt i begrepet «bestyrelse» knyttet opp mot forståelsen av kriteriet «drives», mens statens rettslige tilnærming er via virksomhetsbegrepet.

Ligningsvedtaket tar kun stilling til kriteriet «drives». Spørsmålet om virksomheten «bestyres» i Norge er ikke behandlet, og det er ikke en del av saksforholdet. Lagmannsretten legger til grunn at kriteriene ikke er sammenfallende. Det vises til Aarbakke «Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett» (1967), 2.44: «Loven forutsetter altså at en virksomhet kan drives her i riket uten at den bestyres herfra». Partene synes å være enige i at kriteriene «bestyrelse» og «drives» er alternative kriterier.

Begrepet «drives» tar sikte på tilfeller der virksomheten foregår her, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992), pkt. 7.2.1. Det er derfor av betydning hvor sentrale elementer i utleievirksomheten foregår. Hvor riggen faktisk befinner seg, er uten betydning.

Det gjengis fra endringsvedtaket, som også er inntatt i tingrettens dom, jf. dommen side 13 og 14:

«Skattekontoret er av den oppfatning at ORLs og ODLs innflytelse på selskapsmøtet ikke er avgjørende for hvor virksomheten drives, men at det kun er ved vurderingen av bestyrelseskriteriet det er avgjørende hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg. Selskapets henvisning til NOU 1986:9 pkt. 6.5, Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 7.2.1 og til uttalelsene fra Finansdepartementet inntatt i Utv 1993 side 1589, som vedrører bestyrelseskriteriet, vil således ikke være avgjørende for saken.

Til støtte for sitt syn viser skattekontoret til Aarbakke, (Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, Oslo 1967 § 2.44), som uttaler at loven forutsetter at en virksomhet kan drives her i riket uten at den bestyres herfra.

I forhold til om bareboat-utleie drives i Norge, bemerker skattekontoret at man må ta stilling til hvilke elementer i virksomheten som skal tillegges avgjørende vekt i forhold til begrepet «drives», dvs. enten hvor ledelsen av selskapet befinner seg, eller hvor driftsmiddelet, riggen, befinner seg.

Skattekontoret er av den oppfatning at riggens lokalisering ikke er av betydning for skatteplikten. Skattekontoret mener dette fremgår av Trinc og Trag-dommen (Rt-1997-1646) hvor skatteplikten for bareboat-utleien ble vurdert på basis av felles virksomhet, og ikke etter hvor driftsmiddelet faktisk var. Det legges således til grunn at det er ledelsen av selskapet som må befinne seg i Norge.

I forhold til hva det vil si at en virksomhet drives i riket uttaler Aarbakke, (Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, Oslo 1967 § 2.45) følgende om dette:

«Det er tilstrekkelig at virksomheten utøves fra fast eiendom eller fast anlegg i riket, eller at utøvelsen har annen slik stedlig tilknytning som er angitt i L § 18.»

Det vises videre til rettspraksis, jf. Safe Service-dommen (Rt-2001-512, inntatt i Utv. 2001 side 725) hvor det kan utledes at det å «drive virksomhet» ikke krever egen fysisk tilstedeværelse av utlendingen i Norge, så lenge utlendingen selv bærer økonomisk risiko for virksomheten som utøves i Norge.

I denne saken er det inngått en management avtale med OD AS i Bergen som manager av riggen. Managementavtalen inneholder bestemmelser knyttet til både eie og drift av riggen. Det følger av managementsavtalens bestemmelser knyttet til eie av riggen at OD blant annet skal utføre tjenester knyttet til forsikring, innkjøp av utstyr, vedlikehold, klassifikasjoner, regnskap, budsjett betaling av avdrag og renter på lån, motta leie, holde eier nøye underrettet av hendelser som forårsaker eller kan forårsake krav fra tredjemann mot riggen, ta rettslige og andre forholdsregler for å beskytte riggen eller sikre eventuelle krav mot tredjemann og foreta eventuelle forhandlinger om salg og pantsetting.

I forhold til tjenestene som OD AS utfører knyttet til daglig drift i anledning eie av riggen, er dette aktiviteter av økonomisk karakter og en del av innholdet i virksomheten. Sammenholdes dette med uttalelser fra Aarbakke og Safe Service-dommen, er skattekontoret av den oppfatning at daglig drift av bareboat-utleie kan begrunne skatteplikt til Norge etter drivebegrepet.»

Lagmannsretten legger til grunn at virksomhetsbegrepet må forstås slik at det må foregå økonomisk aktivitet av et visst omfang for skatteytters regning og risiko. Det vises i denne sammenheng til Zimmer «Internasjonal inntektsskatt» (2009) side 170 hvor det blant annet heter:

«At virksomheten må «drives» her, betyr at en viss aktivitet med økonomisk karakter må finne sted (bl.a.) her, for skatteyderens regning og risiko. Slik stedlig tilknytning som sktl. § 3-3 omhandler (mht. stedbunden kommunal beskatning), er alltid nok. Dette innebærer f.eks. (begrenset) skatteplikt til Norge hvis utlendingen har anlegg for handel og omsetning (herunder lager) eller kontor her.»

Zimmer viser også til Rt-2001-512 (Safe Service), hvor det blant annet er uttalt at en virksomhet kan drives her, selv om den er satt bort til en underentreprenør. Lagmannsretten viser ellers til Høyesteretts uttalelser knyttet til forståelsen av virksomhetsbegrepet i Rt-2013-421 (Tronviken) avsnitt 31, der sentrale skjønnsmomenter ved vurderingen av om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand er gjennomgått.

OR har vist til at verken kommandittselskapet eller komplementaren har noen ansatte her til lands. Selskapet har heller ingen administrasjon i Norge. De sentrale beslutningene av betydning for driften foretas av selskapsmøtet. OR gjør gjeldende at de funksjoner som utøves av managementselskapet ikke er av stor betydning for utleie av riggen, men at dette er begrenset til tjenester knyttet til den løpende daglige drift. Det foregår da følgelig ikke noen aktivitet av betydning her.

Lagmannsretten er ikke enig i dette, men legger til grunn at omfattende og løpende administrative oppgaver er tillagt OD gjennom managementavtalen. Avtalen omfatter den daglige drift av riggen, både når det gjelder eier - og utleievirksomheten. Drift av utleievirksomheten foregår der hvor de aktiviteter som utgjør det vesentlige innhold av selve utleien foregår. Dette skjer etter lagmannsrettens oppfatning fra OD sine lokaler. Det gjengis fra tingrettens redegjørelse om dette på side 14 og 15 i dommen, som også er dekkende for lagmannsrettens syn:

«Managementavtalen er fremlagt for retten, uten at retten finner det nødvendig å gjengi fra denne. Retten konstaterer at saksøkeren ikke har bestridt skattekontorets gjengivelse av de oppgaver som etter denne er lagt til Odfjell Drilling AS på vegne av eierselskapet, og som altså blant annet omfatter utførelse av tjenester knyttet til «forsikring, innkjøp av utstyr, vedlikehold, klassifikasjoner, regnskap, budsjett betaling av avdrag og renter på lån, motta leie, holde eier nøye underrettet av hendelser som forårsaker eller kan forårsake krav fra tredjemann mot riggen, ta rettslige og andre forholdsregler for å beskytte riggen eller sikre eventuelle krav mot tredjemann og foreta eventuelle forhandlinger om salg og pantsetting».

De oppgaver som etter managementavtalen er lagt til Odfjell Drilling AS i Bergen og som ubestridt utøves derfra, er etter rettens vurdering oppgaver som naturlig ligger til den daglige ledelse av kommandittselskapet og som er helt grunnleggende for den løpende driften av utleievirksomheten, og peker klart i retning av at utleievirksomheten drives fra Norge.»

Etter lagmannsrettens syn må OR identifiseres med OD, med den følge at OR, som deleier i DSDC II også er deltaker i utleievirksomheten. Det legges vekt på at OD blir benyttet til å utføre funksjoner som komplementaren ellers ville måtte utføre. Komplementaren utøver derfor virksomhet gjennom oppdragstaker, OD, og kommandittselskapets virksomhet utøves på oppdragstakers kontor i Bergen. I den forbindelse bemerkes at det også fremgår uttrykkelig av årsberetninger fra styret i DSDC II KS at «selskapet drives fra Bergen». Lagmannsretten finner

støtte for sin vurdering i rettspraksis, og viser blant annet til Rt-2001-512 (Safe Service) og Rt-2013-421 (Tronviken), jf. avsnitt 37 - 40.

Oppgaver som etter kommandittselskapsavtalen § 5 er lagt til selskapsmøtet kan ha betydning for ledelsen av selskapet, men lagmannsretten finner i likhet med tingretten at dette gjelder bestyrelseskriteriet. Kommandittselskapsavtalen § 5 tredje ledd omhandler avgjørelser av usedvanlig art eller av særlig viktighet, og nevner som eksempler salg/pantsettelse og beslutning om utleie av riggen i mer enn 12 måneder.

Det er etter lagmannsrettens syn uten betydning for den samlede vurderingen at riggen ikke er i Norge. OR har trukket sammenligninger med uttalelser i lovforarbeider til tidligere skattelov § 15 [bokstav] c. Etter lagmannsrettens oppfatning er ikke disse uttalelsene avgjørende. Dette er lovforarbeider som refererer seg til internasjonal skipsfart, herunder også til befraktning på bareboat-vilkår. Det fremgår av lovforarbeidene at for internasjonal skipsfart er det vilkåret «bestyrelse» som kan lede til begrenset skatteplikt. Dette kan ikke overføres til utleie av borerigg på tilsvarende vilkår, jf. blant annet Ot.prp.nr.68 (1986-1987) hvor det på side 6 og 7 heter:

«Departementet har ikke funnet grunn til å la forslaget omfatte utenlandske investeringer i skip og borerigger knyttet til virksomhet på norsk eller utenlandsk kontinental sokkel. Kontinental sokkelvirksomheten er i stor utstrekning både internt og internasjonalt undergitt andre beskatningsregler enn tradisjonell skipsfart».

Lagmannsretten tilføyer at selv om riggen kan settes til oppdrag utenfor norsk sokkel, og eier har herredømme over hvor den benyttes, har riggen sammenhengende hatt oppdrag på norsk sokkel siden 2006. Dermed har riggen vært på norsk sokkel i alle de inntektsårene vår sak gjelder. Lagmannsretten er enig med tingretten i at drift av denne riggen ikke har det samme preg av internasjonalitet som det påberopte rettskildematerialet om skipsfart. Etter lagmannsrettens syn er ORs sammenlikning med skipsfart, og henvisninger knyttet til forståelsen av begrepet «bestyrelse», ikke treffende for det faktum som endringsvedtaket bygger på.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at DSDC II driver sin utleievirksomhet fra OD sitt kontor i Bergen, og at OR, ved sin deltakelse i kommandittselskapet, er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Lagmannsretten må etter dette ta stilling til den subsidiære anførsel om at unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b) kommer til anvendelse.

De nærmere avgrensninger av unntaket i bestemmelsens øvrige ledd er ikke omtvistet. Det sentrale tvistepunktet er om vilkåret «i internasjonal virksomhet» i første ledd bokstav b) er oppfylt.

Lagmannsretten har også i denne del av saken kommet til samme konklusjon som tingretten, og finner det hensiktsmessig å gjengi fra tingrettens dom side 18 følgende:

«Retten må nå ta stilling til om skatteloven § 2-34 kommer til anvendelse, slik at saksøkerens andel av inntekten fra riggutleien likevel ikke kommer til beskatning i Norge.

Bestemmelsens første ledd hjemler enkelte unntak for begrenset skatteplikt som ellers etablerers etter reglene i skatteloven § 2-3, og hvor saksøkeren har anført at bokstav b) kommer til anvendelse:

«(1) Person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 første eller annet ledd eller 2-2 første eller annet ledd, skal ikke svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie og drift av

- a. eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller
- b. eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet.»

Om skattekontorets tolkning og anvendelse av bestemmelsen på den foreliggende sak, heter det i endringsvedtaket på side 10 blant annet:

«Skattekontoret bemerker at hovedproblemstillingen vedrørende sktl. § 2-34 er om vilkåret «internasjonal virksomhet» er til stede. Det er ikke omstridt at ORL er eier av et borefartøy.

Skattekontoret kan ikke se at det er av betydning for vurderingen av vilkåret at selskapet gjennom flere år har drevet virksomhet med forskjellige borefartøyer på forskjellige lands kontinentalsokler. Det er riggen Deepsea Bergen som isolert sett må vurderes. At ORL har direkte og indirekte fullstendig kontroll på Deepsea Bergen og bestemmer hvorledes riggen skal inngå i sin øvrige virksomhet, kan heller ikke ha betydning for om unntaket kommer til anvendelse.

Verken Ot.prp.nr.30 (1983-1984) eller Ot.prp.nr.16 (1991-1992) gir anvisning for tolkningen av uttrykket. Sktl. § 2-34 er imidlertid grundig behandlet av Sanfelt og Andersen (Utenlandske skipsredere og norsk skatt, Skatterett 1992 side 181).

I følge Sanfelt og Andersen må det legges til grunn at den praksis som gjaldt for tidligere sktl. § 23, 3 ledd, fortsatt må gjelde. Dette innebærer for det første at transport med skip mellom norske havner ikke omfattes av «internasjonal fart». I forhold til begrepet «internasjonal virksomhet med bore- og entreprenørfartøyer» hadde dette en uklar rekkevidde. Men, med reservasjon for opphold av usedvanlig lengde, kunne et opphold innenfor norsk sektor neppe diskvalifisere for skattefritak. På bakgrunn av dette avvises selskapets anførsel om at «internasjonal virksomhet» lest isolert åpenbart må omfatte virksomhet på norsk sokkel, selv om det isolert er gitt unntak for virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Skattekontoret er enig med selskapet at det ikke finnes holdepunkter for å hevde at en rigg ikke lenger er tilknyttet en internasjonal virksomhet straks den tas inn på norsk sokkel. Skattekontoret er imidlertid av den oppfatning at det må være begrensninger for hvor lenge en rigg kan oppholde seg på norsk sokkel før den ikke lenger er i «internasjonal virksomhet». Skattekontoret bemerker at endringssaken vedørende inntektsårene 2009 og

2010, og at Deepsea Bergen har vært i oppdrag på norsk sokkel sammenhengene siden våren 2006. I forhold til reservasjonene som gjøres for opphold av usedvanlig lengde og transport med skip mellom norske havner, jf. artikkel av Sanfelt og Andersen henvist til ovenfor, mener skattekontoret at dette må innebære at lovens vilkår om «internasjonal virksomhet» ikke er oppfylt i denne saken.

Skattekontoret kan for øvrig ikke se at beskatning av bareboat-utleien vil være i strid med bestemmelsens formål, slik selskapet anfører. Det fremgår klart av saken at ORLs inntekter fra bareboat-utleien er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og at rekkevidden av unntaket i § 2-34 (1) bokstav b begrenses av at riggen nyttes i «internasjonal virksomhet».

Så vidt retten kan bedømme, anfører saksøkeren det samme for retten som han gjorde overfor ligningsmyndighetene, og som ligningsmyndighetene har behandlet og tatt stilling til i vedtaket, og som partene er enige om også er dekkende for grunnlaget for ligningen av saksøkeren for inntektsåret 2011. Om riggens oppdrag på norsk sokkel i årene fremover, bemerker retten at saksøkeren ikke bestred saksøkerens opplysninger i skranken, om at riggen er engasjert av Statoil på norsk sokkel frem til 2017.

Retten har vurdert saksøkerens anførsler, men kan ikke se at det hefter mangler av betydning ved den tolkning og anvendelse av skatteloven § 2-34 som fremgår av begrunnelsen for ligningen, slik den er gjengitt i det foregående. Retten kan for sitt vedkommende slutte seg til den lovforståelse og som på dette punktet fremgår av vedtaket. Retten kan således ikke se at en økonomisk aktivitet som i beskatningsperioden alene har vært undergitt norsk jurisdiksjon, kan sees som «internasjonal virksomhet» etter sitt innhold.

Retten er etter dette kommet til at unntaket i skatteloven § 2-34 ikke kommer til anvendelse, og at det ikke knytter seg noen ugyldighetsgrunner ved ligningen av saksøkeren for inntektsårene 2009, 2010 og 2011, så langt ligningene er angrepet av saksøkeren. »

Det kan legges til at lagmannsretten ikke er enig med OR i at virksomhet på norsk sokkel er «internasjonal». Sokkelen er undergitt norsk jurisdiksjon. Norge har full kontroll på hvem som skal få drive virksomhet her og hvilke regler virksomheten er underlagt. Gjennom Havrettstraktaten art 77 er kyststaten gitt eksklusiv rådighet over kontinentalsokkelen med hensyn til undersøkelse og utnyttelse av naturforekomster, og kyststaten har enerett til å regulere boring. Gjennom petroleumsløven § 1-1 er dette fulgt opp ved at staten er gitt eiendomsrett til undersjøiske petroleumforekomster. Petroleumsskatteloven gir Norge skattejurisdiksjon for inntekt av utvinning, rørledningstransport og dertil knyttet virksomhet.

Det er etter lagmannsrettens syn ikke av betydning at de involverte selskapene driver internasjonale aktiviteter. Det er heller ikke av betydning at riggen kunne vært benyttet på utenlandsk sokkel, da den rent faktisk er på norsk sokkel.

Etter dette blir anken å forkaste.

Staten har fått medhold. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd pålegges ankende part å dekke sakskostnadene i ankeomgangen. Lagmannsretten finner ikke at unntaksbestemmelsen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokat Syversen har fremlagt en kostnadsoppgave på i alt kr. 227 687, 25. Av dette er kr. 175 000 salær. I tillegg kommer utlegg med kr. 7 149,80 og merverdiavgift på kr. 45 537. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært rimelige og nødvendige for forsvarlig ivaretagelse av statens interesser i ankeomgangen, jf. tvisteloven § 20-5. Kostnadsoppgaven legges til grunn.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til er det ikke grunn til å endre tingrettens omkostningsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9, jf. § 20-2.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av lagmannsrettens øvrige program. Domskonferanse ble avholdt umiddelbart etter ankeforhandlingens avslutning, og utkast til dom ble sirkulert blant dommerne fire uker etter dette.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/ Skatt vest 227 687,25 – tohundreogtjuesjatussekshundreogåttisju25/100 - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

SkN 15-004 Grovt skattesvik

Lovstoff: Ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 a. Ligningsloven § 12-3. Skatteloven § 10-32 annet ledd.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 8. januar 2015, **sak nr.:** LB-2013-199400

Dommere: Lagdommer Vibeke Løvold, lagdommer Harald Georg Venger, ekstraordinær lagdommer Helga Bjørnstad. Meddommere: statsautorisert revisor/siviløkonom Ellen Amdal, statsautorisert revisor/siviløkonom Geir Udnæs, systemutvikler Stian Dotnet Sandberg, markedskoordinator Bente Wigaard. **Saksgang:** Follo tingrett TFOLL-2013-19918 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-199400 (13-199400AST-BORG/02).

Parter: Den offentlige påtalemyndighet (Konstituert statsadvokat Tor Anders Persen) mot A (advokat Trond Larsen og advokat Fredrik Sollie).

Sammendrag: En person ble dømt til fengsel i 2 år og en bot på 100 000 kroner for flere tilfeller av grovt skattesvik. Vedkommende hadde blant annet unnlatt å føre opp aksjegevinster på omtrent 12,6 millioner kroner til beskatning, noe som medførte unndratt skatt på omtrent 3,5 millioner kroner. Saken reiste også spørsmål om dobbel straffeforfølgning og foreldelse.

Oslo statsadvokatembeter tok ved tiltalebeslutning 10. desember 2012 ut tiltale mot A, født 0.0.1944. Etter rettelser foretatt av møtende aktor under hovedforhandling i tingretten og under ankeforhandlingen, gjelder tiltalen overtredelse av:

I Ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf § 12-1 nr 1a

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, og dette anses som grovt idet det særlig legges vekt på at handlingen kunne ledet til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift eller handlingen ble utført på en måte som særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen

Grunnlag:

For inntektsåret 2008, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst på kr 3 525 865,- ved salg av egne aksjer i [firma1] AS .

II Ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf § 12-1 nr 1a

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, og dette anses som grovt idet det særlig legges vekt på at handlingen kunne ledet til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift.

Grunnlag:

a)

For inntektsåret 2002, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppføre gevinst ved salg av egne aksjer i selskapet [firma2] ([firma2]) og [firma1] med en på kr 1 211 298,-. Gevinsten fordelte seg med kr 516 937,- etter salg av [firma2] aksjer og kr 694 361,- etter salg av [firma1] aksjer.

b)

For inntektsåret 2003, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 2 273 425,- ved salg av egne aksjer i selskapet [firma1] AS .

c)

For inntektsåret 2004, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 4 116 806,- ved salg av egne aksjer i selskapet [firma1] AS.

d)

For inntektsåret 2005, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 1 402 273,- ved salg av egne aksjer i selskapet [firma1] AS , samt unnlot å oppgi gevinst med kr 4 755 030,- etter salg av [firma1] aksjer som på salgstidspunktet var utlånt/plassert i selskapet [firma3] AS.

e)

For inntektsåret 2006, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 3 289 825,- ved salg av 457 004 aksjer i selskapet [firma1] formelt eid av [firma2] , men

reelt eid av A. Videre unnlot han å oppgi gevinst på kr 1 044 881,- ved salg av [firma1] aksjer som på salgstidspunktet var utlånt/plassert i selskapet [firma3] AS.

f)

For inntektsåret 2007, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 6 376 386,- ved salg 942 996 aksjer i selskapet [firma1] formelt eid av [firma2] men reelt eid av A.

III Merverdiavgiftsloven § 72 nr 2 annet ledd jf nr 3

for i hensikt å unndra avgift eller å oppnå uberettiget tilbakebetaling av avgift, forsettlig å ha unnlatt å la seg registrere etter bestemmelsene i kap. VII eller å sende omsetningsoppgave i kap. VIII eller kap. X eller overtrådt regnskaps- eller legitimasjonsreglene i kap. XI eller bestemmelsen om opplysningsplikt i kap. XII, eller medvirket til dette,

Grunnlag:

Som reell leder i selskapet [firma4] AS, unnlot han i perioden 2002-2007 å besørge at selskapet ble registrert i avgiftsmantallet til tross for at selskapet i perioden hadde avgiftspliktig omsetning.

IV Ligningslovens § 12 - 1 nr 1 d, jf. kapittel 4

For å ha unnlatt å innsende selvangivelse til stedlig ligningskontor innen lovbestemt frist, jfr. ligningsloven § 4-7, til tross for at han har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet.

Grunnlag:

Som styreleder og daglig leder i [firma5] Gruppen AS, unnlot han å innlevere selvangivelse til Oslo ligningskontor for året 2007.

Follo tingrett avsa 24.10.2013 dom med slik *domsslutning*:

1. A, født 0.0.1944, dømmes for syv overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a en overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 annet ledd jf. nr. 3.

Han frifinnes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 d, jf. kapittel 4 (tiltalen post IV).

Straffen settes til fengsel i 3 - tre - år og 10 - ti - måneder og en bot på 200.000 – tohundretusen - kroner subsidiært fengsel i 21 - tjueen - dager.

Straffeloven § 62 og § 64 er gitt anvendelse.

Varetekt kommer til fradrag med 2 - to - dager.

Dommen er fellesstraff med Kongsberg tingretts dom av 14.04.11.

2. Sakskostnader ilegges ikke.

Det bemerkes at tiltalen post I opprinnelig prinsipalt gjaldt overtredelse av straffeloven § 255 jf. § 256, for å ha mottatt penger for selskapet [firma2]s aksjesalg i 2008-2009, uten å videreføre pengene til selskapet. Denne posten ble frafalt av aktor på ankeforhandlingens nest siste dag.

A har i rett tid anket dommen. Anken gjaldt lovanvendelsen og bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for tiltalen post I til III, subsidiært straffutmålingen. Ved lagmannsrettens beslutning 14. februar 2014 ble anken over bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for tiltalen post I og II henvist til ankeforhandling. Anken over tiltalen post III ble nektet fremmet. Anken over lovanvendelsen og straffutmålingen ble stilt i bero.

Ankeforhandling er holdt 18. november - 4. desember 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. A og 16 vitner har gitt forklaring. Det ble dokumentert ett vitneavhør ved opplesning av protokoll fra bevisopptak. Det ble gjennomgått slik skriftlig dokumentasjon som rettsboken viser.

Aktor la ned slik *påstand*:

1. A f. 0.0.1944 dømmes for syv overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf. § 12-1 nr 1 a, samt for overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr 2, 2 ledd jf. nr 3 som er rettkraftig avgjort ved Follo tingretts dom av 24. oktober 2013, jf. straffeloven § 62 og § 64, til en straff av fengsel i 3 år og 5 mnd, samt en bot på kr 200 000,-, subsidiært fengsel i 21 dager.

Varetektsfradrag tilkommer med 2 dager.

Dommen er en fellesstraff med Kongsberg tingretts dom av 14. april 2011.

2. Saksomkostninger fastsettes etter rettens skjønn.

Forsvarerne la ned slik *påstand*:

Tiltalte frifinnes for tiltalen post I og II og anses for øvrig på mildeste måte.

Lagmannsretten bemerker:

Sakens bakgrunn

Om tiltaltes bakgrunn og hans aktivitet og roller i ulike selskaper, vises det til tingrettens dom side 5 (fra punkt 1.3) til og med annet avsnitt på side 7.

Skatt Øst innga anmeldelse mot A 26. juni 2009 for overtredelse av ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Politiet gjennomførte aksjon 29. september 2009. Tiltalte ble pågrepet og det ble beslaglagt dokumenter i kontorlokalene til selskapet [firma1] AS ([firma1]) og på tiltaltes bopel.

Skattekontoret traff 30. juni 2011 vedtak om endring av As ligning for inntektsårene 2000-2009. Tiltalte ble tillagt en betydelig økning i alminnelig inntekt og formue for alle årene. Etter klage opprettholdt Skatteklagenemnda vedtaket med noen mindre endringer 23. april 2012. Tiltalte har ikke reist søksmål om ligningen. Han har forklart at det er fordi han er personlig konkurs, at han

ikke har fått svar på sine klagebrev til skatteetaten, og at han ikke har råd til advokat for å føre en skattesak for domstolene.

Tiltalen post I

Etter frafallelsen av tiltalen post Is prinsipale grunnlag gjelder denne posten overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a, ved salg av 468 402 aksjer i [firma1] i 2008. Ifølge påtalemyndigheten har salget gitt en gevinst på 3 525 865 kroner som ikke er oppgitt til beskatning.

Det er ubestridt at A ikke har opplyst om salget av disse aksjene i sin selvangivelse for 2008.

A har anført at aksjene han solgte i 2008 ikke var hans egne, men tilhørte selskapet [firma2] ([firma2]), og at han etter avtale med [firma2] hadde rett til å selge aksjene på vegne av selskapet, og til å motregne inntektene fra aksjesalgene med fordringer han hadde mot selskapet. Dermed anføres at det ikke har vært noen gevinst på hans hånd som skulle vært oppgitt til beskatning.

Selskapet [firma2] var stiftet og registrert i «offshore-registeret» i lavskattelandet Saint Kitts og Nevis. Selskapet ble slettet i registeret 31. januar 2003 etter manglende betaling av et gebyr. Påtalemyndigheten har hevdet at selskapet dermed opphørte å eksistere som juridisk person, og at dette innebærer at selskapets eiendeler deretter tilhørte aksjonærene, som på det tidspunktet var [firma4] AS og N02. Påtalemyndigheten anfører at A uberettiget har tilegnet seg disse aksjene fra [firma4] AS og N02, på et ukjent tidspunkt, og at han kan beskattes for gevinst ved salg av aksjene, selv om aksjene er tilkommet ham urettmessig.

Lagmannsretten bemerker at hjemmelen for gevinstbeskatning for aksjesalg er skatteloven § 5-1 jf. § 10-31, sammenholdt med skatteloven kapittel 9. Det følger av skatteloven § 10-31 første ledd første punktum at «[g]evinst ved realisasjon av aksje» regnes som skattepliktig inntekt. Etter aksjeloven § 9-2 første ledd omfatter realisasjon «overføring av eiendomsrett mot vederlag».

Anførselen om at aksjene tilhørte [firma2] reiser spørsmål om hvem som skatterettslig skal tilordnes gevinsten ved salg av aksjene. Hovedregelen om tilordning i norsk skatterett er at det subjekt som etter det underliggende privatrettslige forhold er den berettigede til en inntekt, skal tilordnes inntekten, se bl.a. Zimmer, Skatterett, 6. utgave 2009 s. 111. Spørsmålet er dermed om det er bevist ut over rimelig tvil at A etter det privatrettslige forhold mellom ham og [firma2] var den reelle eier av aksjene han solgte i 2008.

Lagmannsretten er kommet til at A må anses som den reelle eier av aksjene, og at gevinsten ved salg av aksjene derfor må tilordnes ham.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet om [firma2] opphørte å eksistere som juridisk person etter slettingen i «offshore-registeret», reguleres av lovgivningen i Saint Kitts og Nevis. Det er ikke gitt noen opplysninger under ankeforhandlingen om denne lovgivningen. Lagmannsretten har derfor ikke grunnlag for å ta stilling til om selskapet fortsatt eksisterte etter slettingen. For spørsmålet om tilordning av inntekten ved aksjesalget, er dette, slik lagmannsretten ser det, uansett ikke avgjørende, idet lagmannsretten har kommet til at A må anses som reell eier også for det tilfellet at selskapet fortsatt eksisterte.

På slettingstidspunktet var [firma4] AS og N02 aksjonærene i [firma2]. A var selv eneeier av [firma4] AS i 2001 og 2002, og hovedeier med 88 % eierandel i 2003 og 2004, og med 98 % i 2005 til 2007.

I en vurdering fra advokatfirmaet Lindh Stabell Horten fra 2001 er konklusjonen at [firma2] skattemessig måtte anses hjemmehørende i Norge, noe som innebar at selskapet hadde full skatteplikt til Norge og skulle levere selvangivelse for sitt resultat her.

Ved slettingen var [firma2] registrert som eier av 950 000 [firma1]-aksjer i VPS. Disse ble ervervet i 2000 ved stiftelsen av [firma1]. Det er også oppført i [firma2]' regnskaper, som i beslaget er funnet frem til 2006, at selskapet eide aksjer. De 950 000 aksjene ble stående urørt til A solgte dem i hhv. 2008 (468 402 stk) og 2009. [firma2] har således ikke solgt noen av de 950 000 aksjene.

Det er på det rene at A gjennomførte salgene, og at oppgjøret for salgene kom inn på hans private konto. At han gjennomførte aksjesalgene og mottok oppgjørene til seg selv, er etter lagmannsrettens syn omstendigheter som trekker sterkt i retning av at han disponerte aksjene som sine egne. De 468 402 aksjene ble solgt i perioden 7. februar 2008 til 10. september 2008, fordelt på 21 salg. Den samlede kjøpesummen som er registrert innkommet på As konto er kr 3 575 267. Lagmannsretten finner det helt usannsynlig at A skulle være berettiget til å selge aksjer i et slikt omfang på vegne av [firma2] og motregne kjøpesummen i fordringer mot selskapet, uten at det finnes noen skriftlig avtale om dette og uten at det finnes noen motregningserklæringer. Lagmannsretten legger til grunn at dersom slik skriftlig avtale eller motregningserklæringer hadde foreligget, ville de med stor sannsynlighet ha blitt funnet i beslaget.

Det har ikke vært noen bevegelser på [firma2] NUF sine bankkonti i perioden 2006 til 2009.

Det er dokumenter som tyder på at en viss aktivitet i selskapet [firma2], f.eks. generalforsamlinger, fortsatte etter 31. januar 2003. Til dels er det uklart om dette gjaldt NUF'et eller hovedselskapet. Av Skatt Østs rapport om selskapet fremgår det at selskapets utgifter for 2000 til 2005 for en stor del har vært dekket av A privat. Den 16. juni 2005 er selskapet registrert som kjøper av 1 400 000 aksjer i [firma1] fra A.

Det er imidlertid ikke noe som tyder på at selskapet drev noen egentlig forretningsvirksomhet etter 2003. NUF'et har levert selvangivelser for 2000-2005, men ikke for 2006-2008. NUF'et har ikke sendt inn årsregnskap for 2000-2008. Bokettersyn i NUF'et viste at det ikke var noen inntekter der i 2002-2008, og regnskapsførte utgifter var i denne perioden fra 0 til 3 344 kroner årlig. I tillegg har A anført at han har dekket en stor del av selskapets utgifter privat. I bokettersynrapporten er det lagt til grunn at det kun var drift i NUF'et i 2000 og 2001. Melding om sletting av NUF'et i Brønnøysundregistrene ble sendt inn i august 2009.

A har forklart at [firma2] (hovedselskapet) ble kjøpt for kr 1 av nye utenlandske eiere i 2004 eller 2005. Samtidig fikk de overført store rettigheter, og påtok seg forpliktelser, som forklarer at kjøpesummen kunne settes så lavt. Under ankeforhandlingen har A forklart at selskapet ble overført til N03 for kr 1, og at det senere er overført videre til N04 og N05, med kallenavnet N05, som eide selskapet [firma6] Ltd. Ifølge A er det nå N05 som eier selskapet.

Lagmannsretten bemerker at forklaringen om nye utenlandske eiere fremstår som utroverdig. Innkalling av 10. mars 2005 til ekstraordinær generalforsamling i 2005 er skrevet på norsk. Det er vanskelig å forstå hvorfor det skulle sendes slik innkalling på norsk dersom selskapet da var overdratt til utenlandske eiere. A har også gitt ulike forklaringer i politiavhør om hvem de utenlandske eierne var. Han har i politiavhør forklart at eieren var en utlending som brukte N06 som mellommann, og at disponeringen av pengene for aksjesalget var klarert med ham.

N06 har i bevisopptak 15. november 2011 forklart at han ikke har hatt noen rolle i [firma2] International Shipping, herunder at han ikke har representert firmaet. Dette opplyste N06 etter å ha blitt konfrontert med at A i avhør hadde forklart at N06 var mellommann for [firma2]. N06 sa også i bevisopptaket at det ikke stemte at han representerer en sveitsisk bankier som skulle stå bak [firma2]. N06 forklarte også at han hadde hørt at A hadde overført sin aksjepost i [firma2] til en ny eier, antakelig et skipsmeglerfirma.

Forsvarerne har vist til dokumenter funnet i beslaget hvor et utenlandsk selskap, [firma6] Limited, bekrefter at det vil bli gitt finansiering for et lån på 20 mill. USD i 2009. Lagmannsretten kan ikke se at disse dokumentene kaster lys over eierskapet til [firma2] eller mellomværender mellom A og selskapet. Selskapet [firma2] er ikke nevnt i dokumentene.

Det er også fremlagt en e-post av 1. august 2013 der en person som undertegner med navnet «Melvin», og som ifølge A heter N05 (malaysisk statsborger) bekrefter å ha vært eier av [firma2] fra 2004-2005, og hvor det heter at når han overtok selskapet, ble en tidligere avtale med A forlenget, slik at A skulle fortsette å selge [firma1]-aksjer i Norge på hans (N05s) vegne, og håndtere inntektene på vegne av N05. Videre heter det at inntektene fra aksjesalget skulle overføres til N05 «at sometime in the future». Det er også fremlagt to dokumenter begge datert 28. mars 2009, der A bekrefter at han endosserer hhv. sin egen og [firma4] AS' posisjon i en låneavtale til N05 som garanti for betaling for As salg av [firma2]' aksjer i [firma1] og hans håndtering av inntektene fra salget. Disse dokumentene er ikke funnet av politiet i beslaget. Lagmannsretten fester ikke lit til ektheten av disse dokumentene, fordi innholdet ikke stemmer overens med det A tidligere har forklart om eierskapet til [firma2].

Videre er det fremlagt et brev datert 5. mai 2006, funnet i beslaget, der en N03, som A har nevnt som en av eierne til [firma2], bekrefter at de samarbeider med [firma1] og vil gjøre tilgjengelig fartøyer og finansiering for et vanntransportprosjekt. A har forklart under ankeforhandlingen at dette var noe N03 stilte til rådighet som vederlag for aksjene i [firma2] fra [firma4] AS. Heller ikke i dette dokumentet er imidlertid selskapet [firma2] nevnt.

Vitnet N07, som var registrert som styreleder i [firma2] (det er uklart om dette gjelder hovedselskapet eller NUF'et), har forklart i politiavhør at hun var «sovende styreformann». Det foreligger et dokument av 1. februar 2007, stilet til Oslo ligningskontor, hvor N07 står som avsender, men som ikke er undertegnet av henne. I brevet står det at selskapet ikke har hatt noen form for aktivitet i Norge i de seneste år, og at selskapet er i forhandlinger med et tyrkisk selskap om oppkjøp. Ifølge As forklaring under ankeforhandlingen skulle hovedselskapet imidlertid være solgt til utenlandske eiere allerede i 2004-2005.

Oppsummeringsvis legger lagmannsretten avgjørende vekt på omfanget av aksjesalget, at salgssummen i sin helhet er kommet inn til A privat, at det ikke foreligger skriftlige avtaler eller

motregningserklæringer som tilsier at A solgte aksjene på vegne av [firma2], og at As forklaring om at [firma2] var overdratt til nye eiere fremstår som utroverdig.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over rimelig tvil at A har disponert over de 950 000 [firma1]-aksjene som var registrert på [firma2] som sine egne. Inntektene ved salget i 2008 må derfor skattemessig tilordnes ham.

Lagmannsretten finner derfor at A har overtrådt ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. § 12-1 nr. 1 a ved at gevinsten etter salg av 468 402 [firma1]-aksjer i 2008 ikke er oppgitt til beskatning i hans selvangivelse. Salgsvederlaget var kr 3 575 267,50. Spørsmålet om overtredelsen er å anse som grov, behandles samlet nedenfor for alle tiltalepostene.

Hvilken gevinst som er unndratt fra beskatning i 2008, er avhengig av hvilken inngangsverdi som skal beregnes etter skatterettslige regler.

Forsvarerne har anført at inngangsverdien skal settes til kr 11,81 per aksje. Forsvarerne har vist til at A hadde flere mellomværender med [firma4] AS og [firma2]. Det er fremlagt oversikter som viser at A etter forsvarernes syn hadde utestående krav mot [firma4] AS med kr 4 591 390 per 2008 (uten renter) og kr 3 532 906 mot [firma2] (uten renter). Forsvarerne anfører at A hadde adgang til å motregne kjøpesummen mot disse kravene, og at kravene mot selskapene derfor skal inngå som en del av beregningen av aksjenes inngangsverdi.

Skattemyndighetene har bygget på at inngangsverdien var 10 øre, som var pålydende da [firma2] ervervet aksjene ved stiftelsen av [firma1].

Det rettslige grunnlaget for beregning av inngangsverdi er skatteloven § 10-32 annet ledd, hvor det heter at dersom ikke annet er bestemt, settes aksjenes inngangsverdi til det beløp skattyteren har betalt for aksjen, med tillegg av eventuelle kostnader som skattyteren har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelsen av aksjen. For aksjer som er ervervet før 1. januar 2006 settes inngangsverdien til kostpris med tillegg av Risk-beløp som aksjonæren har opparbeidet på aksjen.

Som det fremgår foran, har lagmannsretten funnet det bevist ut over rimelig tvil at A har disponert over aksjene som sine egne. Det bemerkes for ordens skyld at lagmannsretten legger til grunn at A i realiteten har disponert over aksjene som sine egne siden 2002, slik at FIFU-prinsippet ikke medfører at aksjene først anses realisert ved konkursen i 2008. Det foreligger ikke noen motregningserklæringer, regnskaper eller lignende som viser at A har redusert sine krav mot [firma2] eller mot [firma4] AS som vederlag for å overta aksjene. Lagmannsretten finner derfor at inngangsverdien ikke kan settes høyere enn det [firma2] betalte for aksjene ved stiftelsen av [firma1]. Påtalemyndigheten har anført at inngangsverdien av aksjene samlet er kr 49 402, noe som tilsvarer en inngangsverdi på 10,54 øre per aksje. Denne inngangsverdien legges derfor til grunn ved beregningen.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at A i 2008 har unnlatt å oppgi en nettogevinst på kr 3 525 865 til beskatning.

Fellesspørsmål for tiltalen post II a til II d

Tiltalen post II a til II d gjelder overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a ved å ikke oppgi til beskatning gevinster ved salg av aksjer i [firma2] (2002) og [firma1] (2002-2005).

Eierskapet til [firma1]-aksjene som A solgte i perioden 2002 til 2005

A har anført at [firma1]-aksjene han solgte i perioden 2002-2005 var eiet av selskapet [firma7], som [firma8] ved N08 sto bak. [firma7] er registrert i Lichtenstein. I beslaget er det ikke funnet dokumenter som viser eierskap til selskapet.

A har anført at han har solgt aksjer på vegne av [firma7], og at han har levert oppgjøret for aksjesalgene i kontanter til representanter for [firma7]/ [firma8]. Han anfører at det at han har disponert [firma7]s penger etter avtale med eieren ikke innebærer at gevinsten kan tilordnes ham skatterettslig. Det anføres også at det ikke kan legges til grunn at A eide [firma7].

Den 21. september 2000 overførte A 91 708 aksjer i [firma2] til [firma7]. Dette fremgår blant annet av aksjonæroversikt for [firma2] for denne datoen, som er funnet i beslaget. A tok tilbake 73 069 av disse aksjene 15. desember 2000. Han har forklart at [firma7] beholdt resten av aksjene (10 956 stk). Fra 19. juni 2001, da [firma2] ble registrert i VPS, var [firma7] registrert med 10 956 aksjer i [firma2]. I august 2002 ble disse 10 956 aksjene byttet inn i 1 127 645 [firma1]-aksjer .

Påtalemyndigheten mener overføringen av aksjene til [firma7] ikke innebar noen realitet. Dette gjelder også for aksjene som ble igjen hos [firma7], og som siden ble konvertert til [firma1]-aksjer. Også disse må ifølge påtalemyndigheten anses eiet av A.

Lagmannsretten bemerker at også her blir det avgjørende om A etter det underliggende privatrettslige forhold mellom ham og [firma7], var den reelle eier av aksjene som forble registrert hos [firma7], og var berettiget til inntekten, slik at inntekten må tilordnes ham skatterettslig. Strafferettslig er bevissspørsmålet om det er bevist ut over rimelig tvil at A var den reelle eieren av aksjene og berettiget til inntekten av aksjesalgene.

Skatteetaten har beskattet A for utbytte av de aksjene som forble registrert på [firma7] etter tilbakeføringen av de 73 069 aksjene. Dette innebærer at skatteetaten har lagt til grunn at disse aksjene var overdratt til [firma7]. Vitnet N09, som har fattet skattekontorets vedtak, har forklart at skattekontoret i ettertid mener det ser ut til at A har eiet aksjene, men at det uansett er til hans gunst å bli utbyttebeskattet fremfor gevinstbeskattet for salgene.

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at bevisføringen under ankeforhandlingen ikke har avklart hvem som var eier av [firma7]. Det må legges til grunn at det er riktig at N08 sto bak [firma8], men noen dokumentasjon for at det er en forbindelse mellom [firma8] og [firma7] foreligger ikke. [firma7] hadde c/o-adresse hos A. Et varsel fra Lichtenstein om oppløsning av selskapet ved manglende betaling av gebyr, datert 15. mai 2003, er adressert til As hjemmeadresse.

A har forklart at aksjene ble «lånt ut til» eller «parkert hos» [firma7] med full råderett for [firma7], men slik at A skulle få nettoprovenyet ved eventuelle salg av aksjene. [firma7] betalte ikke vederlag for denne overføringen. Bakgrunnen for at A slik overlot aksjene til [firma7], var

ifølge ham at han var i konflikt med [firma10] AS, han var usikker på hva som ville skje i den saken og ville «kvitte seg med alt». Han har forklart at han oppfattet det slik at han med dette flyttet eiendomsretten til aksjene over til [firma7]. Han har forklart at han ikke husker detaljene om den muntlige avtalen, men at han tror det var meningen at han etter hvert skulle få aksjene tilbake. Da tilbakeføringen av de 73 069 aksjene skjedde i desember 2000, hadde situasjonen ifølge A roet seg igjen.

Det er ikke i beslaget funnet dokumentasjon for tilbakeføringen av de 73 069 aksjene. Overføringen er ikke tatt med i As selvangivelse for 2000.

Det foreligger ingen skriftlig avtale om at A skulle være porteføljeforvalter for [firma7]. Han har selv forklart at ordningen bygget på muntlige avtaler. Lagmannsretten finner det i seg selv lite troverdig at en avtale om salg av aksjer for flere millioner kroner er inngått helt uten skriftlig notoritet. Basert på As egen oppfatning om verdien av aksjene, satt [firma7] igjen med aksjer til 15 mill kroner etter tilbakeføringen av de 73 069 aksjene. Det er heller ikke funnet noen oversikt over porteføljen som A angivelig skal ha forvaltet på vegne av [firma7] i politiets beslag, eller noe regnskap over mellomværender mellom A og [firma7].

Selskapet [firma1] AS ble registrert i VPS 27. november 2003. På det tidspunktet var [firma7] ikke registrert som aksjonær. A var da registrert som eier av 8 644 680 aksjer, og det er på det rene at aksjer som eventuelt var eid av [firma7] var inkludert i aksjeposten som var registrert på A.

A har forklart at han solgte en del av [firma7]s aksjer, og fikk salgssummene inn på sin egen konto. Han leverte så oppgjøret for aksjesalgene kontant i konvolutter til hhv. N10, N11, N12 og N08, etter å ha tatt ut penger i banken. Ifølge A hadde de tre førstnevnte god kontakt med N08, mens han selv bare hadde perifer kontakt med ham. Han har også forklart at N08 ikke ønsket at [firma7] skulle ha VPS-konto eller bankkonto i Norge, og at N08 ikke ønsket at det skulle være kjent at [firma7] var en del av [firma8]. [firma7]s aksjer var derfor registrert på ham.

Dersom man skal legge As forklaring til grunn, har han gitt bort sine egne penger da han overførte vederlaget for aksjesalgene til [firma7]s representanter. Han har forklart at han etter de muntlige avtalene med [firma7], selv hadde rett til nettoprovenyet ved salg av aksjene [firma7] fikk overført til seg. Det er i seg selv svært lite troverdig at A skulle overføre kontantbeløp på flere millioner kroner tilbake til [firma7] dersom det var avtalt at han selv hadde rett til nettoprovenyet.

Det er på det rene at A har foretatt store kontantuttak i den aktuelle perioden.

Imidlertid har han for det meste tatt ut små beløp av gangen. Det virker lite sannsynlig at han har samlet på småbeløp og siden overlevert store beløp til representanter for [firma7].

A har forklart at han ikke selv har oversikt over hvilke av aksjene han solgte i perioden 2002-2005 som tilhørte [firma7] og hvilke som tilhørte ham selv, han mener imidlertid at en del av aksjene ble solgt fra hans egen portefølje. Det var N13 som ifølge A hadde kontroll over hvilke aksjer som ble solgt fra hvilken portefølje. N13 har under ankeforhandlingen sagt at han mener han ikke har ført noen oversikt over As salg av aksjer for [firma7]. For øvrig har N13 forklart at

han ved en anledning var vitne til at A tok ut penger kontant som skulle overleveres til en person på Continental.

Tidligere hadde [firma7] hatt VPS-konto for sine [firma2]-aksjer. [firma7] hadde også bankkonto i Norge i 2001. A har forklart at [firma7] etter 2002 ikke ønsket å ha VPS-konto i Norge. Forsvarerne har vist til at [firma8] gikk konkurs i 2002, og har reist spørsmål om overleveringen av kontanter kan ha skjedd for å holde pengene unna konkursboet. Lagmannsretten finner ikke at denne hypotesen er tilstrekkelig til å etablere rimelig tvil om at A har disponert aksjene som sine egne. For lagmannsretten er det avgjørende ved bevisbedømmelsen at det fremstår som helt usannsynlig at A skulle ha inngått avtaler om overføring og tilbakeføring av aksjer til verdi av flere titalls millioner kroner uten noen form for skriftlig notoritet, og siden levere flere millioner kroner tilbake til [firma7]s representanter kontant for salg av aksjer som han selv mente han var berettiget til å få provenyet for.

Vitnene N10, N11 og N12 har alle forklart at de ikke har mottatt penger fra A i kontanter. Forsvarerne har reist spørsmål om troverdigheten til N11 og N12. For lagmannsretten er disse vitneforklaringene ikke avgjørende for bevisbedømmelsen. Lagmannsretten finner at det også sett bort fra disse vitneforklaringene er bevist ut over rimelig tvil at A har disponert som en eier over aksjene og selv har fått inntekten av salgene.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at alle salg av [firma1]-aksjer som er omfattet av tiltalen post II a til II d, skatterettslig skal tilordnes A.

Var «parkeringen» av aksjene å anse som utlån av verdipapir, jf. skatteloven § 9-11?

Forsvarerne har anført at utlånet til [firma7] og tilbakeføringen av aksjene utgjør en skattemessig realisasjon, jf. skatteloven § 9-11. Det anføres at dette har betydning for beregningen av inngangsverdien.

Etter skatteloven § 9-11 anses gevinst realisert ved etablering og innfrielse av verdipapirlån, når visse vilkår er oppfylt. Etter § 9-11 tredje ledd menes med verdipapirlån «en avtale hvor eieren av et verdipapir (utlåneren), mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette, overdrar verdipapiret til den annen part (innlåneren), og hvor den annen avtalepart er forpliktet til å tilbakeføre et identisk verdipapir til den opprinnelige eieren mot annet vederlag enn kjøpesummen». Bestemmelsen gjaldt ikke i 2002. Forsvarerne har vist til Ot.prp.nr.42 (2002-2003) punkt 1.3.1, som beskriver gjeldende rett før lovendringen, og anført at det foreligger realisasjon forutsatt at vilkårene nevnt der er oppfylt. Det heter under punkt 1.3.1 blant annet:

«Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag, og opphør av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2. Verdipapirlån representerer et grensetilfelle ved fortolkning av realisasjonskriteriet. Det forhold at alle eierbeføyelser som til sammen utgjør eierrådigheten over verdipapirene blir overført til innlåneren mot vederlag, eller i det minste blir utnyttbare for utlåneren, taler for å anse verdipapirutlånet som realisasjon, jf. ordlyden i skatteloven § 9-2. I motsatt retning trekkes at utlåneren ikke oppgir den økonomiske interesse eller risiko i verdipapirene.»

Lagmannsretten har som nevnt funnet det bevist ut over rimelig tvil at A disponerte som en eier over aksjene som ble «parkert» hos [firma7]. Herunder beholdt han den økonomiske interesse og

risiko, samt eierbeføyelsene. På denne bakgrunn finner lagmannsretten det klart at «parkeringen» ikke kunne anses som en realisasjon i form av verdipapirlån.

Fellesspørsmål for tiltalen post II a til II f

Hva var inngangsverdien av [firma1]-aksjene som ble ervervet ved aksjebyttet i 2002?

Samlet omfatter tiltalen post II a til II f salg av i overkant av 7,9 millioner [firma1]-aksjer i perioden 2002-2007. Forsvarerne har anført at inngangsverdien for disse aksjene er 9,72 kroner per aksje. Lagmannsretten oppfatter forsvarernes anførsler slik at det skal legges til grunn at alle de nevnte aksjene ble ervervet ved avtalen i 2002 da [firma2]-aksjonærene byttet sine aksjer i [firma2] til aksjer i [firma1]. Det er for lagmannsretten uklart om påtalemyndigheten mener at noen av disse aksjene ble ervervet allerede ved stiftelsen av [firma1], eller i forbindelse med konvertering av gjeld til aksjekapital, men påtalemyndigheten anfører at inngangsverdien skal være 10 øre, uansett når aksjene ble ervervet.

I august 2002 fikk aksjonærene i [firma2] tilbud om å bytte aksjene i [firma2] til aksjer i [firma1]. Alle aksjonærene unntatt én (N02) godtok byttet. Bytteavtalen gikk ut på at 1 aksje i [firma2] ga 102,925 aksjer i [firma1]. Ved byttet fikk A 7 349 662 [firma1]-aksjer fra [firma4] AS mot at han ga fra seg 71 408 [firma2]-aksjer til [firma4] AS. I tillegg fikk han på samme tidspunkt overført 1 127 645 [firma1]-aksjer, som formelt ble overført til [firma7], mot at han transporterte 10 956 [firma2]-aksjer til [firma4] AS. Tilbudet og avtalene om byttet ble gitt og signert i august 2002.

Tilbudsbrevet som ble sendt til aksjonærene forut for byttet lød slik:

«Kjære aksjonærer i [firma2],

Styret i [firma1] AS har i en lengre periode jobbet med å få finansiert vår planlagte satsning med vanntransport i Gulf-området. Uten tilstrekkelig finansiering vil det være umulig å igangsette et prosjekt.

I denne forbindelse har styret jobbet med å redusere gjelden/fjerne gjelden i [firma1] AS ved å konvertere det meste av gjelden til aksjekapital. Selskapet er nå i mål med å gjennomføre denne prosessen, som har medført at [firma2] sin eierandel er betydelig utvannet. Opprinnelig eide [firma2] 95 % av [firma1] AS, mens selskapet etter utvanningen nå eier 6,15 % av aksjene i [firma1] AS. [firma4] AS er nå største aksjonær i [firma1] AS med en eierandel på 88,48 %. Det er videre besluttet at det er ønskelig å konsentrere all forretningsvirksomhet rundt [firma1] AS, og at eierinteressene konsentreres i et norsk registrert selskap.

Samtidig ønsker [firma4] AS, som eies 100 % av A (A) å tilby deg å bytte dine aksjer som du har i [firma2] (de er i dag ikke verdt noe p.g.a. utvanningen) over til [firma1] aksjer (det er dette selskapet verdiene vil ligge i fremover). I tillegg vil [firma4] AS (A) vederlagsfritt gi et tilstrekkelig antall aksjer i [firma1] AS, som gjør at du opprettholder din opprinnelige prosentmessig eierandel som du hadde før konvertering av gjeld til egenkapital fant sted (dvs. du får mer enn 100 % tilbake, som du kontrollerte gjennom [firma2] aksjepost tidligere). Dette gjør [firma4] AS (A) for deg uten kostnader, fordi vi ønsker å vise solidaritet med de aksjonærene som har vært viktige for å komme dit vi er i dag.

Det vil derfor være viktig for deg å signere vedlagte avtale, og returnere denne. Hvis du velger å ikke signere avtalen, vil dine aksjer i [firma2] bli helt verdiløse og du vil ikke få gleden av å være med på verdiutviklingen i [firma1] AS.»

Brevet er datert 6. august 2002, og signert av N13 på vegne av [firma4] AS.

Under ankeforhandlingen har påtalemyndigheten anført at aksjebyttet ikke innebar en realisasjon etter skatteloven § 9-2, hvoretter realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag, herunder blant annet makeskifte og bytte, jf. § 9-2 første ledd bokstav b. Dersom byttehandelen anses som en realisasjon, skal inngangsverdien av [firma1]-aksjene settes til omsetningsverdien på byttetidspunktet for det objekt som byttes bort, dvs. omsetningsverdien av [firma2]-aksjene, jf. bl.a. Lignings-ABC 2002 punkt 2.2. Dette vil da være det aksjonærene har «betalt for» [firma1]-aksjene, jf. skatteloven § 10-32 annet ledd. Det er også den alminnelige regel etter skatteloven § 5-3 at skattemessige fordeler verdsettes til omsetningsverdien. Dersom aksjebyttet ikke innebar en realisasjon, vil inngangsverdien måtte beregnes ut fra det A opprinnelig ga i vederlag for [firma2]-aksjene som inngikk i byttet.

Var aksjebyttet en realisasjon?

Hovedregelen etter skatteloven § 10-32 jf. § 9-2 første ledd bokstav b er at bytte anses som realisasjon. Etter § 9-2 første ledd omfatter realisasjon «overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett», herunder blant annet bytte. Det må kreves særlige forhold for å fravike utgangspunktet om at bytte er realisasjon.

Det foreligger ikke rettspraksis om hva som skal til for at et bytte av aksjer fra et selskap til et annet skal anses som en skatterettslig realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav b. En viss veiledning for realisasjonsbegrepet kan hentes fra rettspraksis om lignende spørsmål. Rt-2002-798 gjaldt spørsmålet om aksjesalg kunne anses som realisasjon i henhold til selskapsskatteloven 1991 § 5-2 nr. 2. I denne dommen er det forutsatt at realisasjonsbegrepet er det samme etter skatteloven § 9-2 som etter selskapsskatteloven 1991. Under henvisning til Ot.prp.nr.35 (1991-1992) s. 303-304, uttalte førstvoterende at den sentrale problemstilling er om «eierposisjonen i formuesobjektet opphører». Det uttales også at et formelt bindende salg av aksjene ikke nødvendigvis er tilstrekkelig til at det foreligger realisasjon, men at det også må ha skjedd en reell avhendelse av den økonomiske interessen.

Påtalemyndigheten har anført at aksjonærene ikke har fått noe annet enn det de gav fra seg ved byttehandelen, slik at de i realiteten eide det samme før og etter byttet.

Ingen aksjonærer har oppfattet byttet som en skatterettslig realisasjon, idet byttet ikke er oppført i deres selvangivelser.

Lagmannsretten bemerker at det på bakgrunn av vitneførselen under ankeforhandlingen må legges til grunn at opprettelsen av selskapet [firma1] var forretningsmessig og ikke skattemessig motivert. De som sto bak [firma2] trodde at det ville bli vanskelig å skaffe kapital til et utenlandsk selskap, og ville derfor flytte virksomheten til et norsk selskap. Forretningsideen var den samme i de to selskapene, men å flytte virksomheten over til [firma1] innebar at norsk selskapsrett kom til anvendelse for selskapet, flyttingen ga aksjonærer og potensielle investorer

bedre muligheter for innsyn i selskapets drift, og det er sannsynlig at flyttingen gjorde det lettere å skaffe nye investorer. Etter byttet var aksjonærfordelingen i hovedsak den samme som før, men blant annet med den forskjell at N02s eierandel ble redusert fra 20,83 % til 1,40 % og at [firma4] AS kom inn som eier med 9,25 %. Før aksjebyttet hadde [firma2] en eierandel i [firma1] på 95 %. Etter gjeldskonverteringen, som var omtalt i tilbudsbrevene til aksjonærene, var [firma2]' eierandel i [firma1] redusert til 6,15 %.

Forholdet til de immaterielle rettighetene var ulikt i de to selskapene. For [firma2] var det som nevnt nedenfor inngått avtale om overdragelse av mønsterrettigheter mv., i bytte mot et opsjonsprogram for A. For [firma1] var det på tidspunktet for aksjebyttet inngått en avtale med [firma4], A og [firma5], om at [firma1] skulle kjøpe «rettigheter, know how, teknologiutvikling samt dokumentasjon og sertifiseringer» av [firma2]. Betingelsen var at [firma1] skulle betale en gjeld på 52 258 kroner, og innhente 4 millioner kroner i ny egenkapital. A har under ankeforhandlingen forklart at denne avtalen ikke ble gjennomført fordi de 4 millioner kroner ikke kom på plass. På tidspunktet for aksjebyttet var det likevel denne avtalen som gjaldt for [firma1], slik at [firma1]s rett til de immaterielle rettighetene var mer usikker enn den hadde vært for [firma2].

Oppsummert var det altså flere forskjeller mellom de to selskapene, og overføringen av virksomheten til [firma1] var ikke skattemessig motivert.

Lagmannsretten har på denne bakgrunn kommet til at det i saken her ikke var grunnlag for å gjøre unntak fra prinsippet om at et bytte er realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd. Det innebærer at inngangsverdien for [firma1]-aksjene som ble ervervet ved aksjebyttet skal settes til omsetningsverdien av [firma2]-aksjene på byttetidspunktet.

Lagmannsretten bemerker, uten at det har betydning for lagmannsrettens konklusjon, at skattekontorets vedtak 30. juni 2011 er uklart når det gjelder spørsmålet om aksjebyttet var en realisasjon. Vedtaket er formulert slik at det ser ut som om det er lagt til grunn at byttet var en realisasjon. Under seniorskattejurist N09s vitneforklaring for lagmannsretten ble det klarlagt at han mener byttet ikke innebar en realisasjon.

Hva var omsetningsverdien for [firma2]-aksjene på byttetidspunktet?

Som nevnt foran skal inngangsverdien for aksjer ervervet ved bytte settes til omsetningsverdien av det tilbyttede objekt på byttetidspunktet. Skatterettslig er spørsmålet dermed hva som var omsetningsverdien av [firma2]-aksjene i august 2002. Strafferettslig er bevisspørsmålet om det kan anses bevist ut over rimelig tvil at [firma2]-aksjene da hadde en lavere omsetningsverdi enn det A anfører, og i tilfelle hvilken verdi. Rimelig tvil om verdifastsettelsen må komme tiltalte til gode ved beregningen av gevinsten.

Påtalemyndigheten har anført at mye tyder på at [firma2]-aksjene var verdt 0 kr på byttetidspunktet. Påtalemyndigheten bygger likevel på at verdien av [firma1]-aksjene etter byttet var 10 øre. Forsvarerne har med henvisning til salg av [firma2]-aksjer i tiden før byttet, anført at omsetningsverdien var om lag 1 000 kroner, noe som gir en inngangsverdi per [firma1]-aksje på 9,72 kroner.

Med omsetningsverdi i skatteretten menes i utgangspunktet det beløp som skattyteren hadde måttet betale for en tilsvarende fordel på markedet, jf. *Zimmer*, Lærebok i skatterett, 6. utg. s. 26.

Det finnes lite rettspraksis om beregning av omsetningsverdi av aksjer på skatterettens område. Rt-1976-383 gjaldt gevinstbeskatning etter byskatteloven for overdragelse av aksjer fra et norsk til et britisk selskap mot vederlag i aksjer fra det britiske selskapet. Gevinsten skulle da beregnes på grunnlag av «det vederlag som aksjonærene faktisk fikk for å overlate sine aksjer». Vederlaget besto av de tilbyttede aksjene. Ligningsmyndighetene hadde fastsatt verdien av de tilbyttede aksjene i samsvar med kursen på London-børsen. Det forelå ikke opplysninger om at kursen ikke var reell, og de norske aksjonærene hadde fri adgang til å selge sine aksjer på børsen. Det var ikke grunn til å vente at aksjene ville bli «kastet ut på markedet samlet». Førstvoterende uttalte at det da ikke burde tillegges betydning at en post på nær 17 % av aksjekapitalen neppe kunne vært solgt samlet til den børskurs som var lagt til grunn for gevinstberegningen.

Fastsettelse av omsetningsverdi («reell verdi») for aksjer er aktuelt ved anvendelsen av regelen i skatteloven § 5-14 første ledd nr. 1 ved fastsettelse av fordelene ved ansattes erverv av arbeidsgiverselskapets aksjer til underkurs. Denne regelen er nærmere beskrevet i *Zimmer* (red.) «Bedrift, selskap og skatt» 5. utg. s. 560. For aksjer i ikke-børsnoterte selskaper skal da reell salgsverdi legges til grunn. Det følger av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 at dersom en aksjes reelle salgsverdi ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra børsverdi, notering på meglerliste, eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi. *Zimmer* antar at det ikke kreves veldig sterke holdepunkter for at verdien da «med rimelig sikkerhet» kan fastslås. Om fastsettelsen av den reelle omsetningsverdi skriver han videre på s. 560:

«Fastsettelsen av aksjenes reelle salgs-/omsetningsverdi må skje skjønnsmessig. For det første vil det være naturlig å se hen til om det er foretatt aksjetransaksjoner i selskapet i løpet av den senere tid, f.eks. det siste året. Tilsvarende vil forutgående verdsettelse av selskapet innhentet f.eks. i forbindelse med en emisjon, kunne gi veiledning. Ved vurdering av prisen ved forutgående transaksjoner må man se hen til om det er særskilte forhold som kan ha talt for at en tidligere erverver ønsket å betale en merpris, f.eks. for å erverve en større aksjepost som ga vedkommende kontroll og bestemmende innflytelse over selskapet.

Ved vurderingen av aksjens omsetningsverdi må det også tas hensyn til individuelle forhold ved ervervet (...)»

Etter aksjeloven § 4-17 femte ledd første punktum skal innløsningssummen fastsettes etter aksjens virkelige verdi på det tidspunktet kravet er fremsatt. I NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning heter det om denne bestemmelsen på s. 820:

«Aksjenes virkelige verdi må beregnes ut fra antatt omsetningsverdi. I selskaper hvor det er liten omsetning av selskapets aksjer, kan det imidlertid være vanskelig å konstatere noen omsetningsverdi. I mangel av slike holdepunkter vil den prisen som er avtalt mellom partene samt verdien av selskapet kunne gi veiledning.»

Lagmannsretten antar at rettskildene som her er gjennomgått også er veiledende for beregning av omsetningsverdien av aksjer ervervet ved aksjebytte.

Ved vurderingen av hva som var [firma2]-aksjenes omsetningsverdi i august 2002, må det blant annet legges vekt på de utsikter selskapet hadde, herunder utsikten til fremtidig kontantstrøm. De underliggende verdier i selskapet er imidlertid ikke nødvendigvis avgjørende for aksjenes omsetningsverdi. Det er ikke ukjent at aksjer kan få høy kurs hvis investorer har tro på selskapet og våger å investere, men at det siden viser seg at selskapets forretningside ikke lykkes, slik at aksjene i realiteten var lite verdt. Hovedspørsmålet ved beregningen av omsetningsverdien vil derfor, slik lagmannsretten ser det, være hva den aksjeposten i [firma2] som A (gjennom [firma4] AS) byttet bort i august 2002, kunne vært solgt for i markedet.

I 2002 var det før august solgt om lag 1 000 [firma2]-aksjer til en kurs på 800 - 1 000 kroner. Disse salgene omfattet om lag 0,67 % av aksjene i [firma2].

På bakgrunn av rettskildene som er gjennomgått foran, legger lagmannsretten til grunn at omsetningsverdien ikke skal beregnes ut fra hva en enkelt [firma2]-aksje kunne vært solgt for i august 2002, men ut fra hva aksjeposten til A som ble byttet inn (82 373 aksjer, som tilsvarte om lag 55 % av aksjekapitalen), kunne vært solgt for. Det er tale om en «kontrollpost» i selskapet.

Ved denne vurderingen må det legges vekt på at [firma2] på dette tidspunktet var uten kapital, med unntak av en begrenset eierpost i [firma1] (6,15 %) og at A, som [firma2]' grunder, var på vei ut som hovedeier. Det ville da måtte skaffes en person som kunne drive selskapet videre. Selskapet var på dette tidspunktet i realiteten uten reell drift. Det er ut fra bevisføringen uklarerheter omkring overføringen av de immaterielle rettighetene fra [firma2] til [firma1]. I august 2002 var rettighetene ikke overført til [firma1], men planen var at de skulle overføres. Det er også stor usikkerhet om verdien av de immaterielle rettighetene. Lagmannsretten finner det imidlertid helt klart, blant annet på bakgrunn av N02s forklaring, på bakgrunn av at rettighetene ikke var verdsatt av noen uavhengig instans, samt at det var en viss uklarhet om det rettslige grunnlag for [firma2]' adgang til å utnytte rettighetene, at rettighetene klart ikke var verdt så mye som 150 mill kroner, slik A har anført. Vitnet N16 uttrykte også at prosessen med å selge en større kontrollerende aksjepost eid av grunderen ville måtte forberedes og foregå over en lengre tidsperiode. For lagmannsretten er det også klart at det forut for byttetidspunktet var gjennomført et mislykket forsøk på å innhente kapital til [firma1]. De to styremedlemmene N02 og N15 var også gått ut av styret i [firma1] i mai samme år etter uenigheter med A. Et salg av en kontrollerende aksjepost som nevnt ville avstedkommet nærmere undersøkelser gjennom en såkalt due-diligence av selskapet fra en kjøper og prisingen av aksjeposten ville også måtte reflektere slike forhold.

Som det fremgår av tilbudsbrevet til aksjonærene i forbindelse med byttet, var [firma2]' eierandel i [firma1] redusert fra 95 % til 6,15 % etter gjeldskonverteringen (som da var besluttet, men ennå ikke registrert i Foretaksregisteret). Tilbudsbrevet beskriver aksjene i [firma2] som «i dag ikke verdt noe på grunn av utvanningen [gjeldskonverteringen]». Det var aksjeposten i [firma1] som var den hovedsakelige eiendel hos [firma2].

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at det er helt usannsynlig at den aksjeposten A byttet bort i august 2002, kunne vært solgt til en kurs på kr 1 000 per aksje.

Det er svært vanskelig å angi omsetningsverdien for aksjeposten, og påtalemyndigheten har ikke ført bevis som kan belyse et verdiskjønn av den kontrollerende aksjeposten på byttetidspunktet. Lagmannsretten finner, når rimelig tvil om verdifastsettelsen kommer A til gode, at omsetningsverdien for aksjeposten i hvert fall ikke kan settes høyere enn kr 400 pr aksje. Et verdiskjønn på byttetidspunktet ville antagelig også kunne ledet til en vesentlig lavere pris for den angjeldende aksjeposten enn dette.

Når verdien av [firma2]-aksjene på byttetidspunktet settes til kr 400, blir inngangsverdien per [firma1]-aksje som ble ervervet ved byttet kr 3,8836 (kr 400/102,925).

Lagmannsretten vil tilføye at en inngangsverdi på byttetidspunktet på kr 400 tilsier at A skulle ha vært gevinstbeskattet i forbindelse med aksjebytet i 2002 for differansen mellom inngangsverdien til [firma2]-aksjene ved stiftelsen (8 øre per aksje) og 400 kroner. Påtalemyndigheten har ikke tatt ut subsidiær tiltale for skatteunndragelse i 2002 for det tilfellet at lagmannsretten skulle komme til at det forelå realisasjon i 2002.

Tiltalen post II a

Denne posten gjelder salg av 792 aksjer i [firma2] og 94 064 aksjer i [firma1] i 2002. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall fra de to selskapene dette året og at gevinsten kom inn på hans konto eller er overlevert ham i kontanter. Beløpet ble ikke oppgitt til beskatning i hans selvangivelse.

Foreldelse

Tiltalte har anført at forholdet er strafferettslig foreldet.

Etter ligningsloven § 12-3 faller adgangen til å «reise straffesak eller avsi straffedom» etter bestemmelsene i ligningsloven bort etter 10 år. Tiltale ble tatt ut 10. desember 2012.

Utgangspunktet for foreldelsesfristen må regnes fra da fristen for å levere selvangivelse for 2002 utløp 30. april 2003. Foreldelsesfristen er dermed avbrutt i tide dersom det avgjørende etter § 12-3 er når siktelse eller tiltale ble tatt ut, men ikke dersom det avgjørende er når tingretten avsa dom (24. oktober 2013).

Lagmannsretten bemerker at etter ordlyden er § 12-3 til hinder for å avsi straffedom mer enn 10 år etter det straffbare forhold. Alternativet «reise straffesak» kan ha en selvstendig betydning ved en slik tolkning, idet dette alternativet kan gjelde forfølgning ved forelegg.

Til tross for at ordlyden trekker i en annen retning, finner lagmannsretten at bestemmelsen må forstås slik at det avgjørende også for saker som fremmes for retten, må være når siktelse blir tatt ut.

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere ligningsloven § 12-4 nr. 1, hvor det het at «[a]dgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter bestemmelsene foran» faller bort etter 5 år når den høyeste lovbestemte straff er bøter eller fengsel inntil 1 år eller begge deler og ellers etter 10 år.

I forarbeidene til endringen av ligningsloven ved lov 10. april 1992 nr. 32, da bestemmelsen ble endret og flyttet til § 12-3, heter det (Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s. 44):

«Etter ligningsloven § 12-5 nr.1 [skal vel være § 12-4 nr. 1] er foreldelsesfristen for å reise straffesak 5 år når høyeste straff er 1 års fengsel, og 10 år når strafferammen er høyere. Fristen regnes fra da den straffbare handling foretas. Fristen avbrytes ved at det utferdiges siktelse, jf straffeloven § 69.

Ligningsloven § 12-5 [§ 12-4] gir særregler for lengden av foreldelsesfrister for straffansvar på lovens område. Disse særregler går foran straffelovens alminnelige oppstilling av foreldelsesfrister. (...)»

Uttalelsen tyder på at bestemmelsen hadde vært praktisert slik at fristen ble ansett avbrutt ved at siktelse ble utferdiget.

Bestemmelsen i ligningsloven § 12-4 var igjen en videreføring av skatteloven 1911 § 118 nr. 5, som lød:

«Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom bortfaller ved foreldelse etter reglene i straffelovens kap. 6 med den endring at foreldelsesfristen ikke skal være kortere enn 5 år for handlinger som nevnt i nr. 2 og 4 i denne paragraf.»

Straffeloven § 66 bestemte frem til endring ved lov 14. april 1972 nr. 15 at «Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom bortfaller» ved foreldelse eller den skyldiges død.

Ved lovendringen i 1972 ble § 66 endret slik at den fastsatte at «[e]n handling er ikke lenger straffbar når foreldelse er inntrådt etter reglene i §§ 67-69». I forarbeidene til endringen, Ot.prp.nr.52 (1970-1971) s. 7 heter det:

«Departementets forslag til ny § 66 avviker på ett punkt fra formuleringen i Straffelovrådets forslag. Departementet antar at det vil være mer hensiktsmessig å bruke formuleringen «en handling er ikke lenger straffbar» istedenfor «en handling straffes ikke». På den måten vil det tydeligere komme fram at dommen skal lyde på frifinnelse, og dessuten markeres det at § 66 bare angår adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom, mens reglene om foreldelse av idømt straff hvor jo straffbarheten er på det rene, kommer senere i kapitlet.»

Forarbeidene omtaler ikke betydningen av alternativet «avsi straffedom». Det er ikke tvilsomt at bestemmelsene i straffelovens foreldeskapittel anvendes slik at det kan avsies straffedom etter utløpet av foreldelsesfristen, når fristavbrudd er skjedd i tide ved at det er tatt ut siktelse. Formodentlig kan alternativet «avsi straffedom» i tidligere straffeloven § 66 og ligningsloven § 12-3 ha selvstendig betydning for det tilfellet at forfølgning er innledet, men blir stanset, jf. straffeloven § 69 tredje ledd. Det fremgår her at dersom forfølgningen blir stanset på ubestemt tid, løper foreldelsen videre som om forfølgning ikke hadde funnet sted. I det tilfellet får siktelsen dermed ikke avgjørende virkning. Lagmannsretten antar at ligningsloven § 12-3 må forstås i lys av de alminnelige foreldelsesbestemmelsene i straffeloven, slik at det er adgang til å avsi straffedom etter 10-årsfristen i tilfeller hvor saken ikke har vært stanset på ubestemt tid. Også

reelle hensyn taler for en slik tolkning. Ellers ville saksbehandlingstiden i domstolene kunne bli avgjørende for straffbarheten av en handling.

På denne bakgrunn har lagmannsretten kommet til at forholdet i tiltalen post II a ikke er foreldet.

Inngangsverdien av de 792 [firma2]-aksjene A solgte i 2002

Tiltalen post II a omfatter blant annet salg av 792 [firma2]-aksjer i 2002, hvorav den samlede salgssummen for 682 av dem var 572 000 kroner. Det er bare funnet dokumentasjon for at A har mottatt 517 000 kroner av salgssummen, og det er dette beløp påtalemyndigheten legger til grunn at han har mottatt. Det er ikke bestridt at A har solgt aksjene, eller at pengene er kommet inn til ham.

Skattemyndighetene har bygget på at A ervervet disse aksjene ved tilbakeføringen av de 73 069 aksjene fra [firma7] i desember 2002. Lagmannsretten har som det fremgår foran funnet det bevist ut over rimelig tvil at A hele tiden har vært reell eier av de 73 069 aksjene. Etter lagmannsrettens syn må derfor inngangsverdien fastsettes ut fra at A ervervet de 792 aksjene da [firma2] ble stiftet i 1999.

Påtalemyndigheten anfører at inngangsverdien for [firma2]-aksjene skal være 8 øre (samlet 63 kroner for de 792 aksjene), som er den historiske kostprisen. Forsvarerne anfører at det skal tas hensyn til at A har «betalt» for aksjene ved å overføre immaterielle eiendeler til [firma2] ved stiftelsen av selskapet. Forsvarerne anfører at inngangsverdien av [firma2]-aksjene er 1 000 kroner.

Det er enighet om at selskapet [firma2] i perioden 1999-2002 måtte anses som skattemessig hjemmehørende i Norge.

Personer som er skattepliktige som bosatt i Norge har som hovedregel skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved realisasjon av aksjer m.v. i norske og utenlandske selskap.

Det rettslige grunnlaget for beregning av inngangsverdi er skatteloven § 10-32 annet ledd, hvor det heter at dersom ikke annet er bestemt, settes aksjenes inngangsverdi til det beløp skattyteren har betalt for aksjen, med tillegg av eventuelle kostnader som skattyteren har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelsen av aksjen.

Når A anfører at han har skutt inn immaterielle eiendeler i selskapet ved stiftelsen, må det oppfattes som en påstand om at dette er en del av det vederlaget han har betalt for aksjene, dvs. en del av aksjeinnskuddet.

Etter aksjeloven § 2-7 og § 10-12 første ledd kan eiendeler som ikke kan balanseføres etter regnskapsloven, ikke brukes som aksjeinnskudd. Det følger videre av aksjeloven § 2-18 at før selskapet meldes til Foretaksregisteret, må aksjeinnskudd være ytet fullt ut. I melding til Foretaksregisteret skal det opplyses om at selskapet har mottatt slike aksjeinnskudd, og dette skal bekreftes av revisor. Immaterielle eiendeler i form av bl.a. patenter og lignende rettigheter og goodwill kan balanseføres etter regnskapsloven. Men skal slike eiendeler benyttes som aksjeinnskudd, kreves det altså revisorbekreftelse etter aksjeloven § 2-18. Det følger også av

aksjeloven § 2-6 første ledd nr. 4 at verdsetting av immaterielle eiendeler som skal overtas som aksjeinnskudd, skal begrunnes særskilt.

Den norske aksjeloven kommer ikke til anvendelse for [firma2], siden selskapet er hjemmehørende på Saint Kitts og Nevis. Aksjeloven § 2-18 om krav til revisorbekreftelse for at immaterielle eiendeler skal kunne benyttes som aksjeinnskudd, er dermed ikke direkte anvendelig. Spørsmålet om hvilke krav til dokumentasjon som skatterettslig må oppstilles for å akseptere vederlag i form av immaterielle eiendeler for aksjer ervervet ved stiftelsen av et utenlandsk selskap som en del av inngangsverdien, synes ikke å være omtalt i rettspraksis eller litteratur. Lagmannsretten legger til grunn at når skatteloven § 10-32 annet ledd om fastsettelse av inngangsverdien for aksjer skal anvendes for et utenlandsk stiftet selskap, må det gjelde krav om en viss grad av etterrettelig dokumentasjon for at det faktisk er ytet slikt vederlag og for verdien av de immaterielle rettighetene.

Det foreligger ingen avtale eller dokumentasjon fra tidspunktet da [firma2] ble stiftet om at A da skjøt inn immaterielle verdier i selskapet.

As selvangivelser for 1999 og 2000 er ikke fremlagt i saken, men i selvangivelsen for 2001 er det ikke oppgitt at han har noen formue i form av aksjer.

Det er funnet en kvittering som viser at A betalte kr 74 950 i forbindelse med registreringen av [firma2]. Dette dekket kostnader til juridisk bistand, samt en aksjekapital på USD 1 445. Også andre dokumenter fra tiden rundt stiftelsen omtaler en aksjekapital på USD 1 445, men slik at aksjekapitalen straks etter registreringen ble endret til USD 1 500.

I beslaget er det funnet en overdragelsesavtale datert 18. oktober 2000, hvoretter A overdrar fire mønsterrettigheter og en patentrettighet til transport- og lagringsbeholder for væske, oppfinnelsen av beholderen og produkter basert på dette, til [firma2]. Det fremgår av avtalen at «[a]lle immaterielle rettigheter knyttet til Oppfinnelsen, Mønstrene og Produkter vil således være [firma2]' eiendom fra signering av herværende avtale.» As vederlag for overdragelsen er ifølge avtalen «en løpende rett til tilsvarende opsjonsprogram, eller liknende for å oppnå samme formål i [firma2] som den sittende styreformann til en hver tid tilbys eller innehar.» Denne avtalen trekker etter lagmannsrettens syn klart i retning av at immaterielle eiendeler ble overført til [firma2] etter stiftelsen av selskapet, og at As vederlag for eiendelene ikke var aksjer i [firma2].

I balanseregnskapene til [firma2] for 2000 til 2002 er immaterielle eiendeler ikke nevnt.

Lagmannsretten finner det på denne bakgrunn bevist ut over rimelig tvil at A ikke har ytet vederlag i form av immaterielle eiendeler for [firma2]-aksjene han ervervet ved stiftelsen av selskapet. Inngangsverdien for [firma2]-aksjene som omfattes av tiltalen post II a må derfor settes til ca kr 63, og den gevinst som ikke er oppgitt til beskatning blir da ca kr 517 000.

Beregningen av gevinsten ved salg av de 94 064 [firma1]-aksjene A solgte i 2002

A ervervet [firma1]-aksjer i tre omganger: 15 000 ved stiftelsen (via advokat Fosse) og om lag 8,4 mill aksjer ved aksjebyttet i august 2002. I tillegg ervervet han 563 118 aksjer ved gjeldskonverteringen som ble besluttet i 2002 og formelt gjennomført i 2003. På bakgrunn av

FIFU-prinsippet i skatteretten beregnes gevinsten ut fra at de 15 000 første aksjene som ble solgt av de 94 064 aksjene går fra de opprinnelige 15 000, og resten er fra byttet.

For de første 15 000 aksjene må inngangsverdien settes til det beløp som ble betalt ved stiftelsen av [firma1], altså 10 øre per aksje, samlet kr 1 500.

For de neste 79 064 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran av inngangsverdien til [firma2]-aksjene på byttetidspunktet settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 307 053.

Samlet er inngangsverdien kr 308 553.

Ved beregningen av salgssummen (utgangsverdien) av aksjene har påtalemyndigheten bygget på det beløp som kan dokumenteres ved at penger er kommet inn på konto, eller ved at det er funnet kvittering for mottatt beløp. Dette gjelder for samtlige tiltaleposter. For noen av tiltalepostene er det også registrert salg med angitte beløp der pengene ikke er funnet innkommet eller det ikke er funnet kvittering. Disse salgene er trukket fra ved beregningen av utgangsverdien.

Lagmannsretten bygger på de utgangsverdier som fremkommer ved denne metoden.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med i utgangsverdien for post II a er kr 703 767.

Lagmannsretten finner derfor at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 395 214.

Tiltalen post II b

Denne posten gjelder salg av 365 750 aksjer i [firma1] i 2003. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummene kom inn på hans konto eller ble overlevert ham i kontanter.

Spørsmålet om dobbel strafforfølgning

Forsvarerne har anført at forbudet mot dobbelt strafforfølgning i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 må lede til frifinnelse for forholdet i tiltalen post II b. De har vist til at A ved vedtak 8. oktober 2004 er skjønnsignet for næringsinntekt for 2003 med kr 275 900 på grunn av negativt privatforbruk. Han ble ilagt 60 % tilleggsskatt.

I vedtaket heter det blant annet:

«Skattyter er i brev av 09.06.2004 varslet om at likningskontoret vil vurdere å sette til side innlevert ligningsoppgave og fastsette inntekten ved skjønn, fordi det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og endring i formuen. Disponibelt beløp til privatforbruk er beregnet til minus kr -38 521. Det er dessuten varslet om mulig bruk av tilleggsskatt.

Likningskontoret mottok ikke noe svar fra skattyter på dette varselet.

I brev av 17.09.2004 er skattyter tilskrevet på nytt. Med utgangspunkt i Statistisk Sentralbyrås forbruksundersøkelser foreslo ligningskontoret at alminnelig inntekt og personinntekt høy sats økes med kr 275 900, samt at tilleggsskatt skal ilegges med 60 %.»

Det har under ankeforhandlingen fremkommet at A ikke har hatt andre næringsinntekter i 2003 enn gevinstene ved aksjesalg. Den skjønnsmessig fastsatte inntekten som det er ilagt tilleggsskatt for er derfor i realiteten en del av inntekten for aksjesalgene. Dette er også lagt til grunn av skattemyndighetene. Påtalemyndigheten og skattemyndighetene har trukket fra beløpet på kr 275 900 ved beregningen av manglende oppgitt gevinst ved aksjesalg under tiltalen post II b .

Tiltalen post II b gjelder aksjesalg med en salgssum på kr 2 400 500. Dette er et vesentlig høyere beløp enn det som det er ilagt tilleggsskatt for.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet er om det faktum som ligger til grunn for tiltalen post II b er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt, jf. Rt-2010-72.

Grunnlaget både for tilleggsskatten og tiltalen post II b er manglende opplysninger om inntekt i selvangivelsen. Det beløp det er ilagt tilleggsskatt for er som nevnt imidlertid trukket fra ved beregningen av beløpet det er tatt ut tiltale for. Selv om det gjelder aksjesalg for samme år og et lovbrudd som er begått på samme måte, finner lagmannsretten derfor at det faktum som ligger til grunn for tiltalen ikke er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt.

Lagmannsretten finner derfor at forbudet mot dobbel strafforfølgning ikke var til hinder for å reise straffesak om forholdet i tiltalen post II c.

Beregningen av gevinsten ved aksjesalget

For de 365 750 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 1 420 427.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med i utgangsverdien var kr 2 400 500.

Lagmannsretten finner derfor at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 980 073.

Det beløp som er oppgitt i selvangivelsen var kr 275 900. Det beløp som er unndratt fra beskatning er dermed kr 704 173.

Tiltalen post II c

Denne posten gjelder salg av 465 157 [firma1]-aksjer i 2004. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto eller ble overlevert ham i kontanter.

Spørsmålet om dobbel strafforfølgning

Forsvarerne har anført at forbudet mot dobbel strafforfølgning i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 må lede til frifinnelse for forholdet i tiltalen post II c. De har vist til at A ved vedtak 7. oktober

2005 ble ilagt 15 % tilleggsskatt fordi han ikke hadde oppført fri bil med kr 125 195 i sin selvangivelse for 2004.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet er om det faktum som ligger til grunn for tiltalen post II c er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt, jf. Rt-2010-72.

Grunnlaget både for tilleggsskatten og tiltalen post II c er manglende opplysninger om inntekt i selvangivelsen. Det er imidlertid tale om helt ulike inntektsposter. Det faktiske grunnlaget for tilleggsskatten er unnlatelse av å opplyse om bruk av fri bil, mens det faktiske grunnlaget for tiltalen er unnlatelse av å opplyse om gevinst ved aksjesalg. Lagmannsretten finner derfor at forbudet mot dobbel strafforfølgning ikke var til hinder for å reise straffesak om forholdet i tiltalen post II c.

Beregningen av gevinsten ved aksjesalget

For de 465 157 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 1 806 483.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 4 444 322.

Lagmannsretten finner dermed at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 2 637 839. I selvangivelsen er det oppgitt en gevinst på kr 280 000. Det beløp som er unndratt fra beskatning utgjør dermed kr 2 357 839.

Tiltalen post II d

Denne posten gjelder salg av 5 573 853 aksjer i [firma1] i 2005. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto.

Antallet på 5 573 853 inkluderer et salg av 1,4 mill aksjer til [firma2] for kr 56 000 i juni 2005. Forsvarerne har anført at dette salget må trekkes ut, og det er lagmannsretten enig i. Som Skatt Øst har vist til i sin rapport om [firma2], er det mye som tilsier at salget ikke hadde realitet, men at A beholdt eierposisjonen for denne aksjeposten. Salg av de 1,4 mill aksjene er medregnet under tiltalen post II e og II f. Det blir da ikke riktig, slik lagmannsretten ser det, å også medta «salget» til [firma2] under post II d.

Antall aksjer solgt i 2005 skal dermed settes til 4 173 853.

Beregningen av gevinsten ved aksjesalget

For de 4 173 853 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 16 209 575. Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 7 179 389. Basert på disse beregningene var det ikke gevinst ved aksjesalget for 2005.

Straffbarhetsvilkårene

Bruttogevinsten ved salget skulle vært oppgitt i selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-3 første ledd. I selvangivelsen for 2005 har A oppgitt en gevinst på aksjesalg på kr 520 000. Et stort antall av aksjesalgene og en stor andel av bruttogevinsten er dermed ikke oppgitt til beskatning.

Det straffbare etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 a er å gi ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger når man «forstår eller bør forstå» at det kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Basert på de inngangsverdier og utgangsverdier lagmannsretten har kommet frem til, finner lagmannsretten at dette straffbarhetsvilkåret ikke er oppfylt for 2005, og at A derfor må frifinnes for tiltalen post II d.

Tiltalen post II e

Denne posten gjelder salg av 519 090 [firma1]-aksjer i 2006. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto . Beløpet ble ikke oppgitt til beskatning i hans selvangivelse.

For de 519 090 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 2 015 938.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 4 386 615.

Lagmannsretten finner etter dette at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 2 370 677.

Tiltalen post II f

Denne posten gjelder salg av 942 996 [firma1]-aksjer i 2007. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto og til kontoen til hans enkeltpersonforetak [firma5] . Beløpet ble ikke oppgitt til beskatning i hans selvangivelse.

For de 942 996 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 3 662 219.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 6 472 666.

Lagmannsretten finner etter dette at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 2 810 447.

De subjektive krav

Ved å unnlate å opplyse om inntektene fra aksjesalgene i selvangivelsene for de enkelte år, har tiltalte gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det er ikke avgjørende at As selvangivelser ble fylt ut av andre, idet han selv hadde plikt til å sørge for at selvangivelsene ga riktige og fullstendige opplysninger.

Etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 a kreves det at tiltalte har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, samt at han forsto eller burde forstå at det å gi ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene kunne føre til skattemessige fordeler.

Lagmannsretten finner det klart at unnlatelsen av å oppgi inntektene fra aksjesalgene har skjedd forsettlig. Det er tale om inntekter av betydelig omfang for hvert år etter salg av store antall aksjer. Det er utelukket at unnlatelsen av å oppgi aksjeinntektene til beskatning kan skyldes forglemmelser eller dårlig oversikt over årets inntekter, eller at A ikke var kjent med at selvangivelsen var ufullstendig utfylt av andre.

Lagmannsretten finner det videre, med unntak for tiltalen post II d, bevist ut over rimelig tvil at A burde forstå at det å unnlate å oppgi inntektene i selvangivelsene kunne føre til skattemessige fordeler. Etter ligningsloven § 4-3 første ledd skal selvangivelsen inneholde opplysninger om skattyters brutto inntekt. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må fastsettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet. A har forklart at han ikke kjente til reglene om beregning av inngangsverdi før han ble gjort kjent med dem gjennom sine forsvarere. Når han ikke kjente til reglene for beregning av skattemessig inntekt, er det etter lagmannsrettens syn åpenbart at han «burde forstå» at å helt unnlate å oppgi brutto inntekt av aksjesalg i den størrelse det er tale om i saken her, kunne medføre skattemessige fordeler.

Foreligger det grovt skattesvik, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 2?

Etter ligningsloven § 12-2 nr. 2 skal det ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt og avgift, om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, om handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold eller om det foreligger medvirkning under utøvelse av næring. Det følger av ligningslovens forarbeider at det normalt skal anses som grovt skattesvik dersom det beløp som er unndratt i skatt overstiger 1 mill kroner etter pengeverdien i 1991, jf. Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s. 43. 1 mill kroner i 1991-verdi tilsvarer 1 270 000 kroner i 2002 og 1 421 000 kroner i 2008. Etter § 12-2 nr. 3 kan flere overtredelser ses i sammenheng ved anvendelsen av kriteriene i § 12-2 nr. 2. Dette innebærer at vurderingen av om de enkelte postene i tiltalen skal subsumeres som grovt eller simpelt skattesvik bør skje samlet.

Samlet har lagmannsretten funnet det bevist ut over rimelig tvil at tiltalte har unnlatt å oppgi gevinster på kr 12 681 215 til beskatning. Det foreligger ikke opplysninger om fradragposter mv. som kan gi grunnlag for en nøyaktig beregning av hvilket beløp som er unndratt i skatt, men det maksimale beløp det kan være tale om, med en skattesats på 28 %, blir ca kr 3 550 000. Overtredelsene er begått over flere år og gjelder beløp som klart overstiger et unndratt skattebeløp tilsvarende 1 mill kroner i 1991-verdi. Tiltalte har unnlatt å opplyse skattemyndighetene om inntektene fra salg av et høyt antall aksjer. Samlet sett finner lagmannsretten det klart at forholdene må bedømmes som grovt skattesvik.

Straffutmålingen

Det skal på bakgrunn av lagmannsrettens bevisbedømmelse utmåles straff for overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a, som har medført unndratt skatt med inntil kr 3 550 000, i tillegg til overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 annet ledd jf. nr. 3 for i perioden 2005-2007 å ha unnlatt å sørge for at selskapet [firma4] AS ble registrert i avgiftsmanntallet til tross for at selskapet i perioden hadde avgiftspliktig omsetning (tiltalen post III). Tingretten kom til at dette skjedde i vinnings hensikt.

Overtredelsene av ligningsloven veier tyngst ved straffutmålingen. Den øvre strafferammen for grovt skattesvik er fengsel i 6 år. Allmennpreventive hensyn veier tungt ved straffutmålingen for overtredelser av denne art.

I skjerpende retning trekker at unnlatsen av å oppgi aksjegevinstene til beskatning har foregått over flere år og gjelder betydelige beløp for et svært betydelig antall omsatte aksjer. Inntektene fra salg av aksjer i [firma1] finansierte langt på vei driften av selskapet, og hoveddelen av denne finansieringen er da inntekter som ikke er oppgitt til beskatning.

Det foreligger ikke spesielle momenter i formildende retning. Tidsforløpet i saken har ikke vært lenger enn det som er vanlig ved omfattende økonomiske straffesaker. Tiltalte har erkjent en del av de faktiske forhold, som at aksjesalg har funnet sted og at penger har kommet inn til ham, men har ikke erkjent straffeskyld for noen av tiltalepostene.

Til veiledning for straffutmålingen for overtredelsene av ligningsloven viser lagmannsretten til Rt-2011-1509. I den saken var et beløp på 18 mill kroner ikke oppgitt til beskatning, og unndratt skatt utgjorde ca 5 mill kroner. Førstvoterende uttalte at et utgangspunkt på fengsel i to år og åtte måneder ville være riktig. Det kan også vises til Rt-1998-442, der det ble idømt tre års fengsel for samlet å ha unndratt ca 5 mill kroner i skatt i årene 1986 til 1992. Begge disse sakene gjelder høyere beløp enn saken her. I Borgarting lagmannsretts dom 16. juni 2014 (LB-2013-59097-2) ble utgangspunktet for straffutmålingen for tre tilfeller av grovt skattesvik (tre inntektsår) hvor 3,5 mill kroner var unndratt fra beskatning angitt til fengsel i om lag to år.

Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Løvold og Venger, ekstraordinær lagdommer Bjørnstad og meddommerne Amdal, Udnæs og Sandberg, finner at overtredelsene av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a tilsier en fengselsstraff på to år. Lagmannsrettens mindretall, meddommer Wigaard, finner at overtredelsene tilsier en straff av fengsel i to år og åtte måneder.

Forholdet i tiltalen post III tilsier isolert sett etter lagmannsrettens syn en kortere ubetinget fengselsstraff.

Ved Kongsberg tingretts dom 14. april 2011 ble A idømt en straff av fengsel i 24 dager, som ble gjort betinget med en prøvetid på to år, for overtredelse av straffeloven § 166 første og annet ledd. Det straffbare forholdet ble begått forut for 14. juni 2006. Straffeloven § 64 annet ledd kommer til anvendelse, og lagmannsretten finner at det bør avsies en samlet dom.

Straffeloven § 62 kommer til anvendelse.

Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Løvold og Venger, ekstraordinær lagdommer Bjørnstad og meddommerne Amdal, Udnæs og Sandberg, finner at den samlede fengselsstraffen passende kan settes til fengsel i 2 år. Mindretallet, meddommer Wigaard, finner at straffen bør settes til fengsel i to år og åtte måneder.

Til fradrag ved soningen går to dager i utholdt varetekt.

Tiltalte er ikke ilagt tilleggsskatt for de forhold han nå domfelles for. Lagmannsretten finner derfor at det av allmennpreventive grunner i tillegg til fengselsstraffen bør ilegges en bot. Det

vises til Rt-2011-1509 avsnitt 36. Ved utmålingen av boten skal det etter straffeloven § 27 foruten det straffbare forhold tas særlig hensyn til den dømtes formuesforhold og hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede.

Tiltalte er 70 år, pensjonist og personlig konkurs. Det er fastsatt løpende trekk til konkursboet for beløp som overstiger kr 12 000 per måned. Han må nå sone en fengselsstraff. Samtidig må det legges vekt på de allmennpreventive hensyn som tilsier bot av et visst omfang, samt at boten kan nedbetales over tid. Den samlede lagmannsrett er kommet til at boten kan fastsettes til 100 000 kroner. Den subsidiære fengselsstraff settes til 15 dager.

Saksomkostninger

Anken har delvis ført frem. Det er da ikke hjemmel for å ilegge saksomkostninger for lagmannsretten, jf. straffeprosessloven § 436 annet ledd. Lagmannsretten ser ikke grunn til å endre tingrettens saksomkostningsavgjørelse. Saksomkostninger ilegges dermed ikke for noen instans.

Dommen er avsagt med den dissens som fremgår foran.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen til dette er sakens omfang og juleferien.

Domsslutning:

1. A, f. 0.0.1944, frifinnes for tiltalen post II d og II g.
2. A dømmes for seks overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a, sammenholdt med det forhold som er rettskraftig avgjort ved Follo tingretts dom 24.10.2013, jf. straffeloven § 62 og § 64, til en straff av fengsel i 2 - to - år, og en bot på 100 000 – etthundretusen - kroner, subsidiært fengsel i 15 - femten - dager. Dommen er en fellesstraff med Kongsberg tingretts dom 14. april 2011.

Ved soning av straffen tilkommer 2 - to - dager i fradrag for utholdt varetekt.
3. Saksomkostninger idømmes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.

SkN 15-005 Omklassifisering fra lån til utbytte

Lovstoff: Ligningsloven § 8-1 og § 10-2. Skatteloven § 10-11. Aksjeloven § 8-7. Skatteloven § 10-32 annet ledd.

Agder lagmannsrett: Dom av 7. januar 2015, **sak nr.:** LA-2014-68640

Dommere: Lagdommer Arne Lyng, lagdommer Odd Douzette, ekstraordinær lagdommer Arve Lien. **Saksgang:** Kristiansand tingrett TKISA-2013-161759 - Agder lagmannsrett LA-2014-68640 (14-068640ASD-ALAG).

Parter: A Invest AS (advokat Rune Andersen) og A (advokat Rune Andersen) mot Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber).

Sammendrag: En mellomregningskonto mellom aksjonær og selskap hadde økt betydelig i årene 2004 til 2009. Skriftlig låneavtale ble etablert i 2008. Spørsmålet i saken var om de årlige økningene på mellomregningskontoen skulle anses som lån eller som utbytte fra selskapet. Lagmannsrettens delte seg i et flertall og et mindretall, hvor flertallet opprettholdt skattemyndighetenes omklassifisering til utbytte. Mindretallet fant ikke grunnlag for omklassifisering. Lagmannsretten fant at det ikke var grunnlag for tilleggsskatt, og flertallets begrunnelse var at det ikke var klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke var et reelt låneforhold mellom selskapet og aksjonær.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av ligning for inntektsårene 2004–2008.

Kort om sakens bakgrunn:

Saken gjelder gyldigheten av endringsligninger for A Invest AS (heretter omtalt som selskapet) og A. Endringsligningen har sin bakgrunn i skatteklagenemndas vedtak av 1. juli 2013.

A eide frem til 2005 56,7 % av aksjene i selskapet. Fra og med 2005 har A eid alle aksjene i selskapet. Han har vært styreleder i selskapet siden 1999, og daglig leder siden 2003. Selskapets virksomhet har bestått i å investere i verdipapirer, eiendom og aksjer.

I 2004 ble det opprettet en mellomregningskonto mellom selskapet og A. A tok ut penger fra denne kontoen, og saldo i selskapets favør utviklet seg slik:

- 19 912 kroner per 31. desember 2004,
- 432 497 kroner per 31. desember 2005,
- 1 652 774 kroner per 31. desember 2006,
- 3 892 213 kroner per 31. desember 2007 og
- 5 486 486 kroner per 31. desember 2008.

Ved brev av 9. februar 2009 ble det fra ligningsmyndighetens side varslet om bokettersyn i selskapet. Åpningsmøtet ble avholdt 4. mars 2009. Kontrollen ble avsluttet 7. oktober 2009, og bokettersynsrapporten forelå 1. desember 2009.

Forholdene som ble avdekket i selskapet førte også til forslag til endringer av As inntekt, og det ble utarbeidet en delrapport vedrørende A som bygger på bokettersynsrapporten for selskapet.

Ved brev av 9. mars 2010 varslet Skatt øst A om endring av ligningen for inntektsårene 2004–2008, og selskapet om endring av ligningen for inntektsårene 2006–2008. I varselet foreslås mellomregningen omklassifisert til utbytte og tillagt As alminnelige inntekt, og det ble varslet at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt.

Den 25. juni 2012 fattet skattekontoret vedtak om å omklassifisere de årlige forskjeller (nettoøkninger) på saldoen på mellomregningskontoen i årene 2004 til 2008 fra lån til utbytte, og økte As skattepliktige inntekt med:

- 19 912 kroner for inntektsåret 2004
- 412 585 kroner for inntektsåret 2005
- 1 220 277 kroner for inntektsåret 2006
- 2 239 439 kroner for inntektsåret 2007
- 1 594 273 kroner for inntektsåret 2008

A ble også ilagt tilleggsskatt med 30 %. For selskapet medførte omklassifiseringen kun mindre endringer, og det ble ikke ilagt tilleggsskatt.

Vedtakene ble påklaget 24. august 2012. Skatteklagenemnda fattet vedtak 1. juli 2013, hvor konklusjonen var at skattekontorets vurderinger og konklusjon ble opprettholdt.

A og selskapet tok ut stevning mot staten 1. oktober 2013, og tilsvare forelå 22. november 2013. Hovedforhandling i Kristiansand tingrett ble avholdt 10. og 11. februar 2014. Staten ble frifunnet og tilkjent sakskostnader i dom avsagt 25. februar 2014 [TKISA-2013-161759].

A og selskapet anket dommen til lagmannsretten, og Agder lagmannsrett avholdt ankeforhandling i Kristiansand 25. og 26. november 2014. Det er fremlagt noen nye dokumenter for lagmannsretten. Partenes anførsler var de samme som i tingretten. A møtte på egne og selskapets vegne og forklarte seg. Det gjorde også to vitner. Staten var representert ved prosessfullmektig og ved to skattejurister fra Skatt øst som ikke avga forklaring. Det ble lest fra en rekke dokumenter. Det vises til rettsboken.

De ankende parter, A og selskapet, har i korte trekk anført:

Skatteklagenemnda og tingretten har lagt til grunn feil faktum og feil rettsanvendelse, både i vurderingen av det materielle spørsmålet, og i vurderingen av om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt.

Skatteklagenemnda og tingretten har feilaktig konkludert med at saldoen på mellomregningskontoen ikke er et reelt lån. At saldoen var et reelt lån fremgår av As forklaring, av selskapets regnskaper, av selskapets selvangivelser, av skriftlig låneavtale, av pantsettelse av fast eiendom som sikkerhet for lånet og av As selvangivelser.

Den skriftlige låneavtalen ble opprettet i januar 2008 og fastsatte en øvre låneramme, renter og nedbetalingstid. Den ble skrevet uavhengig av skattekontorets kontroll. Den skriftlige låneavtalen er i seg selv tilstrekkelig til å oppheve ligningen.

Både A og selskapet behandlet saldoen på mellomregningskontoen som et reelt lån. Det privatrettslige forholdet mellom A og selskapet skal legges til grunn.

Lånet ble ført i selskapets regnskap som er revidert. Revisor har ikke stilt spørsmål ved klassifisering av uttakene slik tilfellet var i Rt-1998-383 (Vrybloed), men påpekte mangler ved sikkerheten, jf. kravet til betryggende sikkerhet i aksjeloven § 8-7.

Lånet var innenfor selskapets frie egenkapital for alle år. A har hele tiden hatt økonomisk evne til å tilbakebetale lånet.

Pantsettelsen skjedde uavhengig av skattekontorets kontroll av selskapet og er et sterkt bevismoment for at det foreligger et reelt lån. Pantsettelsen innebærer dessuten at uttakene fra selskapet ikke var vederlagsfrie, og dermed ikke kan anses som utbytte, jf. skatteloven § 10-11.

Det er feil når Skatteklagenemnda legger til grunn at ikke var noen tilbakebetalingsplikt før 2008, siden det før dette ikke var noen skriftlig låneavtale. Mangel på skriftlighet innebærer ikke mangel på låneavtale.

Når det gjelder opplåning utover lånebeløpet i låneavtalen må retten legge til grunn at beløpet er benyttet til å finansiere hytteprosjektet på Norefjell. En økning av lånet utover lånerammen i den skriftlige avtalen kan uansett ikke medføre at hele låneavtalen settes til side.

A har hele tiden hatt plikt til å tilbakebetale saldoen på mellomregningskontoen til selskapet. A foretok nedbetalinger på lånet i perioden 2004 - 2008, og krediterte mellomregningskontoen også med lønn. Hele lånet med renter ble tilbakebetalt i 2009. A hadde lenge planlagt å flytte med familien fra Oslo til Kristiansand, og de flyttet i 2008. Salg av boligeiendommen i Oslo for 14,9 millioner kroner frigjorde kapital. Kjøpesummen ble utbetalt til A i mai 2009. Ved flytting til Kristiansand ble reiseavstanden til hytta på Norefjell så lang at familien bestemte seg for å selge den. Salget fant sted i juni 2009. Også dette frigjorde kapital. Det var fornuftig å bruke en del av pengene fra salgene til å nedbetale hele lånet. Lånet ble derfor ikke nedbetalt over femten år slik det var fastsatt i låneavtalen, men tilbakebetalt i 2009. A stod fritt til å nedbetale raskere enn det som var fastsatt i avtalen. Ligningsmyndighetenes bokettersyn var ikke grunnen til tilbakebetalingen av lånet. A hadde ingen grunn til å bli bekymret for reaksjoner fra ligningsmyndighetene etter åpningsmøtet med Skatt øst.

De grunnleggende kjennetegn ved lån er til stede. Det er ikke tale om en vederlagsfri overføring fra selskapet.

Det er sannsynliggjort at mellomregningskontoen var et lån allerede fra begynnelsen av, men den er i alle fall et lån etter at låneavtalen inngås, og pantesikkerhet etableres og tinglyses. Skriftlig låneavtale og pantstillelse ble gjort samtidig. Pantet ble tinglyst 28. januar 2008. At det ble stilt pant først i 2008, og at låneavtalen også ble inngått da, må i det minste medføre at ligningen for 2008 oppheves.

Ileggelse av tilleggsskatt er straff etter EMK. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at samtlige vilkår i ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Uskyldspresumsjonen gjelder, staten har bevisbyrden. Skatteklagenemndas begrunnelse for å ilegge A tilleggsskatt er delvis knyttet til selskapets forhold. Det er i strid med uskyldspresumsjonen å ilegge A tilleggsskatt med den begrunnelsen at selskapet har brutt aksjelov eller gitt feilaktige opplysninger.

Selv om lagmannsretten kommer til at det er grunnlag for å omklassifisere lånet til utbytte, er det ikke klar sannsynlighetsovervekt for at lånet ikke var reelt. Vedtaket om illeggelse av tilleggsskatt må derfor oppheves.

Saken har på vesentlige punkter likhetstrekk med Borgarting lagmannsretts dom inntatt i RG-2009-1248 (Hjeltnes). Omklassifisering er en usaklig forskjellsbehandling av A og selskapet. For A gjelder dette også i forhold til tilleggsskatten, jf. vedtak fattet 27. mars 2014 av skatteklagenemda i Skatt Sør. Denne avgjørelsen viser også at det må foretas en individuell vurdering av om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt for hvert enkelt inntektsår. Ligningsmyndighetene har ikke sondret mellom de ulike inntektsårene, selv om det er store forskjeller mellom disse.

A har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for A for inntektsårene 2004–2008 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at mellomværende er reelt lån og ikke utbytte.
2. Vedtak om ileggelse av tilleggsskatt oppheves.
3. A tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Selskapet har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for A Invest AS for inntektsårene 2007 og 2008 oppheves.
2. A Invest AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, staten ved Skatt øst, har i korte trekk anført:

Det har aldri vært en reell låneavtale mellom A og selskapet. Ved vurderingen skal ligningsmyndighetene legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det sannsynlig riktige, jf. Rt-1998-383 (Vrybloed).

Ved denne vurderingen har det i retts- og ligningspraksis blitt oppstilt en rekke bevismomenter som det er relevant å vektlegge. Et sentralt bevismoment er om det foreligger en skriftlig låneavtale, jf. Rt-1998-383 (Vrybloed). Vilåret er oppfylt, men den skriftlige avtalen har liten bevisverdi.

Den skriftlige avtalen ble først inngått i juni 2008. A var ikke kjent med saldoen på mellomregningskontoen, det vil si lånebeløpet i avtalen, før dette, og den kan derfor ikke være inngått i januar 2008.

Den skriftlige låneavtalen ble satt opp fordi revisor maste, jf. kravet i aksjeloven § 8-7.

Den skriftlige låneavtalen ble ikke etterlevd. Det påståtte lånet var 1,5 millioner kroner høyere enn beløpet i den skiftelige avtalen. Det ble ikke foretatt tilbakebetalinger i henhold til den skiftelige avtalen. Renteplikten ble ikke fulgt opp slik avtalen foreskriver.

Det er ikke protokollert noe lån i selskapets styreprotokoller.

Mellomværende mellom selskapet og A er omtalt i selskapets årsregnskap som fordring og oppgitt i selskapets selvangivelser for årene 2004–2008. Selskapets selvangivelser oppgir omtrent riktig beløp.

As selvangivelser inneholder ufullstendige og uriktige opplysninger om lånet. Han hadde ikke oversikt over saldoen på mellomregningskontoen for det enkelte inntektsår.

A pantsatte eiendommen i [adresse] etter mas fra revisor, ikke på grunn av reell tilbakebetalingsplikt. Før januar 2008 var det ingen pantesikkerhet for mellomværende. Det ble kun stilt pant for 2 millioner kroner i 2008. Sikkerheten var ikke tilstrekkelig/betryggende da den ble etablert og A økte saldoen på mellomregningskontoen betydelig kort tid etter pantstillelsen.

A betalte ikke renter i 2004 eller 2005. I 2006 innberettet han en rentefordel ved rimelig lån på 22 600 kroner. Renter ble ikke betalt, men tillagt mellomregningskontoens saldo i 2007 og 2008. Dette innebærer at renter ikke har hatt noen praktisk realitet.

As uttak har ikke skjedd i form av en samlet overføring, men ved et betydelig antall posteringer hvert år som gradvis har økt saldoen på mellomregningskontoen. Det var ingen reell kredittgrense. Måten kontoen er benyttet på viser at det er snakk om utbytte, ikke lån.

Pengene er delvis brukt til løpende privat forbruk og delvis til hytteprosjektet på Norefjell. Mellomregningen oppstod ikke på grunn av hytteprosjektet. Hele hytteprosjektet er ikke finansiert over mellomregningskontoen.

Selv om A foretok enkelte sporadiske innbetalinger på mellomregningskontoen så økte saldoen i hele perioden 2004–2008. Det er vanlig at det det foretas innbetalinger og utbetalinger fra mellomregningskontoer uten at innbetalinger kan tolkes som nedbetaling av lån. Innbetalingen av hele beløpet i 2009 var motivert at bokettersynet. Det var et begrenset ettersyn som ble varslet 9. februar 2009 og det fremgår av varselet at:

«Kontrollen vil være begrenset til å se på mellomregningskonto/låneforhold mellom selskapet og aksjonær.»

Det som skjer etter at bokettersyn er varslet kan ikke tillegges vekt på samme måte som det som skjer før varselet.

Saken skiller seg fra Hjeltnes-saken på to vesentlige punkter. A eide alle aksjene i selskapet og Hjeltnes betalte regelmessig ned på lånet ved å avregne mot utbytte hele tiden, også for årene før det ble inngått skriftlig låneavtale.

En totalvurdering av de momenter som vektlegges i retts- og ligningspraksis viser klart at A aldri anså seg forpliktet til å betale pengene tilbake.

Det er ikke grunnlag for delvis omklassifisering. A har forklart at det var et sammenhengende låneforhold. Det ble ikke tatt opp et nytt lån i 2008.

Vilkårene for å ilegge A tilleggsskatt er oppfylt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for de faktiske forhold ligningsmyndighetene la til grunn, det vil si at det ikke var et reelt lån og at det ble gitt uriktige og ufullstendige opplysninger av A. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten har ført, og kunne ha ført, til skattemessige fordeler.

Ankemotparten, staten ved Skatt Øst, har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.

2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader

Lagmannsrettens vurdering:

Skatteklagenemndas omklassifisering kan etterprøves av domstolene. Hvilke forhold som i ligningspraksis inngår i vurderingen av om saldoen på mellomregningskontoen er lån eller utbytte oppsummeres oversiktlig i Lignings-ABC 2014 under punkt 5 «Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser» (side 858):

«For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. Utbetaling fra arbeidsgiver/eget selskap betegnet som lån, vil ikke være et reelt lån dersom det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån/fleksilån)
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser.

Skattyter og eventuelt selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før ligningsmyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke er fremlagt noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i selskapets regnskaper og i låntakerens selvangivelse
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
- den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovenes bestemmelser.

Selv om det fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke foreligger noe reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget noen

låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:

- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper.
- Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll.
- Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt.
- Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag.
- Lånebeløpet har økt ut over opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale.
- Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn.
- Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet.
- Det er ikke stilt tilfredsstillende sikkerhet.
- Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig.

Spørsmålet må vurderes ut fra en helhetsvurdering.»

Om viktigheten av skriftlig låneavtale eller annet skriftlig dokumentasjon uttalte Høyesterett i Rt-1998-383 (Vrybloed, side 392):

«... 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.»

I RG-2009-1248 (Hjeltnes) uttalte Borgarting lagmannsrett etter en noe kortere gjengivelse fra en eldre utgave av Lignings-ABC at:

«Lagmannsretten legger til grunn at ovenstående sitat er en dekkende oppsummering av hvordan spørsmålet om omklassifisering fra lån til utbytte behandles og avgjøres i ligningspraksis. Likebehandling er vesentlig i ligningsforvaltningen. Derfor er det grunn til å legge vekt på det som fremgår av fremstillingen i lignings-ABC. Som sitatet viser, mener Skattedirektoratet at enkelte momenter og forhold også har fått gjennomslag i rettspraksis, herunder er det særlig vist til en høyesterettsavgjørelse som også er viet til dels betydelig oppmerksomhet i saken her, nemlig den såkalte Vrybloed-dommen (Rt-1998-383). Partene har også vist til flere lagmannsretts- og tingrettsdommer som behandler lignende omklassifiseringsspørsmål.

Det er grunn til å understreke som et generelt og grunnleggende poeng i lignings-ABC at det «må foretas en konkret vurdering, hvor ingen av momentene alene er avgjørende». Slik lagmannsretten ser det, medfører dette dels at vurdering av det samme spørsmål i andre saksforhold får begrenset betydning der de faktiske omstendigheter skiller seg fra saken her. Dels klargjør dette sitatet at momentene under punkt 2.1 i lignings-ABC er bevismomenter

som ikke alene uten videre har rettslig gjennomslagskraft, nettopp fordi det er en samlet vurdering som skal foretas. Endelig vil lagmannsretten fremholde at momentene heller ikke er angitt å være uttømmende, noe som ytterligere understreker vurderingens karakter av bred helhetsvurdering.»

Lagmannsretten legger til grunn at dette sitatet fra Hjeltnessaken gir et riktig utgangspunkt for den konkrete vurderingen lagmannsretten skal foreta.

Lagmannsretten legger til grunn at det ved vurderingen av skatteklagenemndas vedtak skal foretas en individuell vurdering av hvert enkelt ligningsår. På bakgrunn av As forklaring om at saldoen på mellomregningskontoen hele tiden har vært et lån er det imidlertid ikke grunnlag for å komme til forskjellig resultat for forskjellige ligningsår. Enten så har saldoen hele tiden vært et lån. Da er den skriftlige avtalen inngått i 2008 kun en formalisering og nærmere presisering av lånet. Uttakene etter formaliseringen er en utvidelse av den lånesum som ble formalisert ved den skriftlige avtalen. Alternativet er at saldoen aldri har vært et lån, hverken i 2004, 2005, 2006, 2007 eller 2008.

Det fremgår av sitatet ovenfor fra Rt-1998-383 (Vrybloed) at skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon er viktige ved lagmannsrettens totalvurdering. I selskapets årsregnskap for 2004 er det under omløpsmidler oppført en fordring på aksjonærer med 19 913 kroner. Beløpet tilsvarende saldoen på mellomregningskontoen ved årsslutt. Av note 2 til regnskapet fremgår det at selskapet har fordring på aksjonær og at: «Dette er lån til aksjonær som er i strid med ASL § 8-7 til § 8-9». I 2004 eide A ikke alle aksjene i selskapet, men det er ubestridt at aksjonæren det siktes til er A. Også i regnskapene for 2005, 2006, 2007 og 2008 er saldoen på mellomregningskontoen ved årsslutt oppført som en fordring, av note til regnskapene fremgår det at det er lån til A, og at lånet er i strid med aksjeloven § 8-7. For regnskapsåret 2006 fremgår det også av noten at fordringen på aksjonæren er renteberegnet med 22 600 kroner i løpet av 2006. Årsregnskapet for 2007 ble fastsatt 27. juni 2008, og var det siste årsregnskapet før bokettersyn ble varslet. Her er fordringen ført under anleggsmidler, ikke omløpsmidler som foregående år. Noten til fordringen opplyser at fordringen omfatter påløpte renter på 95 575 som er inntektsført, og at lånet har varighet til 2022 og nedbetales årlig i henhold til nedbetalingsplan. Det fremgår også av noten at det er stilt pantsikkerhet for lånet med 2 000 000 kroner, og at overskytende lån på 1 892 213 kroner er i strid med aksjeloven § 8-7. Også i årsregnskapet for 2008 ble fordringen ført opp under anleggsmidler. Av note til regnskapet fremgår det at lånet er renteberegnet med 192 278 kroner, at lånet løper frem til 2022, at det er stilt pantsikkerhet for lånet med 2 000 000 kroner og at lånet er nedbetalt med 5 000 000 kroner i 2009.

Selskapet har i sine selvangivelser for samtlige aktuelle år oppgitt at selskapet har gitt lån til aksjonær, det vil si A. Det er videre oppgitt at renter er inntektsført for årene 2006, 2007 og 2008.

A oppga ikke gjeld til selskapet i sin selvangivelse for inntektsåret 2004. A oppga at han hadde gjeld til selskapet i sine selvangivelser for 2005, 2006 og 2007. For samtlige år oppga han et lavere beløp enn saldoen på mellomregningskontoen ved årsslutt.

A og selskapet skrev en låneavtale i 2008, det vil si før bokettersyn ble varslet. Om det skjedde samtidig med pantsettelsen av eiendommen i [adresse] i februar, som anført av A, eller i juni, som anført av staten, har etter lagmannsrettens mening mindre betydning for vurderingen av om

saldoen på mellomregningskontoen var lån eller utbytte. Ved vurderingen har det imidlertid vesentlig betydning at avtalen først ble skrevet i 2008, det vil si fire år etter første utbetaling fra selskapet til A som i følge A omfattes av lånet.

Lagmannsrettens flertall, lagdommer Douzette og ekstraordinær lagdommer Lien, finner det ikke sannsynliggjort at det for årene 2004 til 2008 var et reelt låneforhold mellom A og selskapet. Etter flertallets mening viser den skriftlige dokumentasjonen fra 2004 til låneavtale ble skrevet i 2008, at hverken selskapet eller A hadde oversikt over mellomværendets størrelse. I denne tidsperioden er det ingen dokumenter som fastsetter låneramme, renter eller tilbakebetalingsvilkår. For inntektsårene 2004 til og med 2007 foreligger det ingen skriftlig dokumentasjon som viser «om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted», jf. sitatet ovenfor fra Rt-1998-383 (Vrybloed, side 392). Den skriftlige låneavtalen viste heller ikke korrekt låneramme, og tilbakebetalingsvilkårene ble ikke fulgt. Den skriftlige avtalen er uklar og ufullstendig. Økningen i 2008 ut over lånebeløpet i avtalen er ikke nedtegnet i noen tilleggsavtale. Det påståtte lånet har aldri vært styrebehandlet i selskapet. Selv om det ble skrevet låneavtale, og stilt pant i 2008, har lånet på grunn av økningen av beløpet i 2008, hele tiden vært i strid med selskapslovgivningen. Uttakene fra selskapet har i stor grad vært benyttet til privat forbruk. Flertallet er enig med staten i at låneavtalen ble skrevet for å tilfredsstille revisor. A har aldri hatt noen plikt til å tilbakebetale lånet. At salgssum for hus og hytte ble benyttet til tilbakebetaling av hele saldoen på mellomregningskontoen i 2009 må ses i sammenheng med bokettersynet. Det har aldri vært noe reelt låneforhold mellom selskapet og A. Saken skiller seg fra RG-2009-1248 (Hjeltnes) blant annet ved at Hjeltnes ikke var eneaksjonær. Hans medaksjonær var hele tiden innforstått med at mellomværende mellom Hjeltnes og selskapet var et lån. I motsetning til A betjente Hjeltnes lånet ved å avregne hvert år mot utbytte fra selskapet.

Hensett til den foreliggende skriftlige dokumentasjonen (regnskaper, selvangivelser og skriftlig avtale), og pantsettelsen av eiendommen i [adresse], finner flertallet imidlertid at det ikke er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke var et reelt låneforhold mellom selskapet og A. Det er derfor ikke grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt.

Lagmannsrettens mindretall, lagdommer Lyng, finner det sannsynliggjort at saldoen på mellomregningskontoen for årene 2004 til 2008 skulle tilbakebetales av A. Mindretallet viser til den skriftlige dokumentasjonen (regnskaper, selvangivelser og skriftlig avtale) og pantsettelsen som det er redegjort for ovenfor. Mindretallet viser også til As forklaring om at saldoen hele tiden var et lån, og til at A hele tiden har hatt økonomisk evne til å betale tilbake lånet. Det følger av mindretallets syn at mindretallet er enig med flertallet i at det ikke er grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt.

I tråd med flertallets syn er illeggelse av tilleggsskatt ugyldig, og Skatteklagenemndas vedtak av 1. juli 2013 oppheves for så vidt den gjelder ilignet tilleggsskatt. For øvrig stadfestes tingrettens domsslutning punkt 1.

Sakskostnader:

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten i forhold til ligningen av A. For selskapet er det ingen endring. I tvisten mellom A og staten har staten ikke fått medhold fullt ut eller i det vesentlige. Lagmannsretten viser til at avgjørelsen om tilleggsskatt er viktig del av

ligningsmyndighetenes vedtak, og den har stor økonomisk betydning for A. Det er da ikke grunnlag for å ilegge A sakskostnader etter tvisteloven § 20-2 annet ledd. Staten har fått medhold av betydning, men det er ikke grunnlag for å tilkjenne staten sakskostnader etter tvisteloven § 20-3.

Sakskostnader skal vurderes særskilt for den enkelte part, jf. tvisteloven § 20-6. Ligningen av A og selskapet er tett sammenknyttet, og bevisførselen er den samme. Staten har i sitt omkostningskrav ikke foretatt noen oppdeling av sine kostnader mellom A og selskapet. Hensett til den nære sammenhengen mellom ligningen av A og selskapet finner lagmannsretten at det foreligger tungtveiende grunner for å fritta selskapet for omkostningsansvar, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Lagmannsretten viser til at partenes sakskostnader ville blitt de samme om kun A hadde gått til sak om sin personlige ligning. For selskapet medførte omklassifiseringen kun mindre endringer. Ved vurderingen av selskapets ansvar for statens kostnader må det derfor ses hen til resultatet i tvisten mellom A og staten. Å tilkjenne staten omkostninger i forhold til selskapet gir et urimelig resultat.

På denne bakgrunn ilegges ikke sakskostnader for tingrett eller lagmannsrett, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd.

Dommen er avsagt med dissens ved vurderingen av om det forelå et reelt låneforhold mellom A og selskapet. For øvrig er den enstemmig.

På grunn av stor arbeidsbelastning, spredt arbeidssted for dommerne og avvikling av ferie i julen er dommen avsagt etter lovens frist.

Domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 1. juli 2013 oppheves for så vidt den gjelder ilignet tilleggsskatt. For øvrig stadfestes tingrettens domsslutning punkt 1.*
- 2. Sakskostnader ilegges ikke.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 15-006 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015

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

Kort referat: Reglene om differensiert arbeidsgiveravgift ble endret fra og med 1. juli 2014, som følge av at ESA vedtok nye retningslinjer for regionalstøtte med virkning fra samme tidspunkt. Endringene ble beskrevet i SKD-melding 4/14. Det er i meldingen for 2015 foretatt ytterligere presiseringer av nytt regelverk, dette gjelder særskilt den nærmere avgrensingen av enkelte sektorunntak.

Skattedirektoratets meldinger, publisert 6. januar 2015, avgitt 6. januar 2015

Det er i avgiftsvedtaket for 2015 foretatt en økning av det generelle fribeløpet fra kr 450 000 til kr 500 000. For godstransport på vei er fribeløpet økt fra kr 225 000 til kr 250 000, se punkt 6.

Fra og med 1. januar 2015 er det innført en ny rapporteringsordning for alle arbeidsgivere og andre opplysningspliktige. Rapportering av lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, NAV og SSB er samlet i den nye a-meldingen som skal sendes inn hver måned. A-meldingen erstatter terminoppgaven for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (RF-1037) og årsoppgaven for arbeidsgiveravgift (RF-1025). Nærmere informasjon om a-meldingen samt veiledning for innrapportering finner du i altinn.no.

SKD-melding 1/15 - Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015:

[SKD-melding 2015-Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015.pdf](#)

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 15-007 Brukshindring ved salg av bolig

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 tredje ledd.

Kort referat: Et ektepar eier en gård med to boliger. De har i flere år bodd i og bor fortsatt i Bolig X. De har pusset opp Bolig Y og hadde planer om å skille den ut fra gården, og selv flytte inn i den, når de overdro gården til datteren. Den ene ektefellen fikk imidlertid en sykdom som gjorde det utilrådelig å bytte bolig. Bolig Y er nå fradelt og spørsmålet er om den pga. brukshindring, kan selges uten gevinstbeskatning etter at gården med Bolig X, er solgt. Skattedirektoratet konkluderte med at vilkårene for skattefritak pga brukshindring vil være oppfylt når det er gått minst ett år fra tidspunktet da ekteparet ikke lenger er eiere av Bolig X, men bare har borett.

BFU 21/14 fra Skattedirektoratet publisert 9. desember 2014, avgitt 23. oktober 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at et ektepar eier et hus (Bolig X) som de har bodd i siden 1998.

De kjøpte i 1999 et tilgrensende gårdsbruk, og har drevet det hele som ett bruk. Et bolighus på gården (Bolig Y) ble pusset opp i 2009/2010. Meningen var å få boligen skilt ut og selv flytte inn i den, når gården ble overdratt til neste generasjon. Boligen med ca. ett måls tomt, er nå skilt fra og den er registrert på begge ektefeller.

Ektemannen ble imidlertid syk og fikk for snart 2 år siden, en alvorlig diagnose. Det er på grunn av denne sykdommen ikke tilrådelig å flytte fra den boligen de nå bebor (Bolig X) og over til Bolig Y.

Ekteparet ønsker å selge Bolig Y, men innsender skriver at reglene vel er slik at de må bo i huset minst ett år for å kunne selge det skattefritt. Det bes vurdert om reglene om brukshindring kan komme til anvendelse.

Ektefellene driver ikke lenger gården selv og det er opplyst at parets datter skal overta gården fra nyttår. Ektefellene vil i forbindelse med overdragelsen av gården få borett i huset de nå bor i (Bolig X). Fra overdragelsen av gården vil de ikke eie annen bolig enn Bolig Y.

Det bes om en bindende forhåndsuttalelse med hensyn til om reglene om brukshindring kommer til anvendelse.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om reglene om brukshindring vil være oppfylt slik at Bolig Y kan selges uten gevinstbeskatning.

Avgrensninger og forutsetninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende.

Det forutsettes at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for det spørsmålet som drøftes.

Regelverket

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter er i utgangspunktet 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 bestemmelsen for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd, som lyder:

”(2) Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

a. Eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales., og

b. 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. ...” (understreket her)

Om opparbeidelse av botid fremgår det i Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1 bl.a.:

”... 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. ... 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.” (understreket her)

Det følger av ovenstående at hvor faktisk bruk har vært hindret bl.a. på grunn av sykdom, kan det likestilles med faktisk bruk. Det er en forutsetning for å få ikke-bruk godskrevet som botid, at eieren ved ervervet av boligen, ikke kjente eller burde ha kjent til den aktuelle brukshindringen.

Den konkrete vurderingen

Vi forstår det slik at ektefellene eier et gårdsbruk med bl.a. Bolig X, hvor de har bodd siden 1998. De eier i tillegg Bolig Y som de ervervet i 1999, og som i løpet av 2014 er skilt ut som egen eiendom.

Det er opplyst at ektefellene i 2009/2010 kostet mye på Bolig Y, og at de hadde planer om å ta den i bruk som egen bolig, når gården ble overdratt til datteren. På grunn av at ektemannen ble syk og for ca. 2 år siden fikk en alvorlig diagnose, er det ikke tilrådelig å flytte fra Bolig X hvor han har bodd siden 1998, og over til Bolig Y.

Det legges til grunn at ekteparets datter vil overta gården, inkl. Bolig X, fra nyttår. Ektefellene vil fortsette å bo i Bolig X ikke som eiere, men i kraft av boret. De planlegger å selge Bolig Y og spørsmålet er om salget på grunn av brukshindring, kan gjennomføres uten gevinstbeskatning.

Bolig Y ble ervervet i 1999 og eiertiden i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav a er oppfylt. Det avgjørende spørsmålet er slik saken er opplyst, om vilkåret om brukstid i samme bestemmelse bokstav b, er oppfylt, dvs. om ektefellene kan anses for å opparbeide seg brukstid ved ikke-bruk.

Vi legger til grunn at ektemannen fikk den alvorlige diagnosen for ca. 2 år siden, og at diagnosen er av slik art at kravet til brukshindring er oppfylt. Vi legger videre til grunn at sykdommen ikke var kjent i 1999, da ektefellene ervervet gårdsbruket som på den tid omfattet Bolig Y.

Det fremgår av Ot. prp. 4 (1986/87) pkt. 4.5.2.1, som sitert over, at botid ikke kan opparbeides ved ikke-bruk så lenge skattyter bor i annen bolig som vedkommende eier.

Slik denne saken er opplyst vil vilkårene for brukshindring i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b, ikke være oppfylt så lenge ektefellene bor i Bolig X som de eier. Brukstid ved ikke-bruk kan imidlertid opparbeides fra det tidspunkt Bolig X blir overført til datteren. Ektefellene vil da ikke lenger bo i bolig som de eier.

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt vil vilkårene for skattefritak på grunn av brukshindring for Bolig Y være oppfylt ett år fra det tidspunkt gården med Bolig X, er overdratt til datteren. Tilsvarende vil et eventuelt tap ved salg av Bolig Y ikke være fradragsberettiget.

Konklusjon

Vilkårene for å oppnå fritak for gevinstbeskatning (på grunn av brukshindring) ved realisasjon av boligeiendommen som er utskilt fra gården, vil være oppfylt når det er gått minst ett år fra tidspunktet da gården ble overdratt til datteren. Fra samme tidspunkt vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget.

SkN 15-008 Brukshindring ved salg av bolig

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 tredje ledd.

Kort referat: Et ektepar eier to boliger og har i flere år bodd i og bor fortsatt i, den ene (Bolig A). De pusset opp den andre boligen (Bolig B) og hadde planer om å få den skilt ut fra gården den tilhører, for selv å flytte inn, når de ga fra seg gården. En av ektefellene er imidlertid blitt syk og det er ikke tilrådelig å bytte bolig. Boligen B med tomt er nå fradelt og spørsmålet er om boligen pga. brukshindring, kan selges uten gevinstbeskatning ett år etter fradeling.

Det er en forutsetning for å komme inn under regelen om skattefritak på grunn av brukshindring at skattyter ikke bor i annen bolig som vedkommende eller ektefellen eier. Skattedirektoratet konkluderte med at Bolig B ikke kunne selges uten gevinstbeskatning

BFU 22/14 fra Skattedirektoratet publisert 9. desember 2014, avgitt 18. september 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at et ektepar eier et hus (Bolig A) som de har bodd i siden 1996.

De kjøpte i 1999 et tilgrensende gårdsbruk, og har drevet det hele som ett bruk. Et bolighus på gården (Bolig B) ble pusset opp i 2009/2010. Meningen var å få boligen skilt ut og selv flytte inn i den, når de ga fra seg gården. Boligen med ca. ett måls tomt, er nå skilt fra og den er registrert på begge ektefeller.

Hustruen ble imidlertid syk og fikk for snart 2 år siden, en alvorlig diagnose. Ektefellene driver ikke lenger gården selv. Nå kunne de tenke seg å selge Bolig B, og innsender skriver at reglene vel er slik at de må bo i huset i minst ett år for å kunne selge det skattefritt.

Innsender skriver at det på grunn av ektefellens sykdom, ikke er tilrådelig å flytte fra Bolig A som de nå bor i. Det er fare for at hustruen kan bli dårligere hvis hun må flytte fra det som er kjent. Innsender spør derfor om reglene om brukshindring kan komme til anvendelse, og om de kan selge huset (Bolig B) skattefritt når det har gått ett år etter fradeling selv om de ikke har bodd der.

Det bes om en bindende forhåndsuttalelse hvor det tas stilling til om reglene om brukshindring kommer til anvendelse.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om reglene om brukshindring vil være oppfylt slik at det aktuelle huset (Bolig B) kan selges uten gevinstbeskatning.

Avgrensninger og forutsetninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende.

Det forutsettes at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for spørsmålet som drøftes.

Regelverket

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet er i utgangspunktet 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 bestemmelsen for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd som lyder:

”(2) Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

a. Eierne har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales., og

b. 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. ...”

Om opparbeidelse av botid i flere boliger fremgår det i Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1 bl.a.:

”... 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. ... 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.” (understreket her)

Finansdepartementet har uttalt i et brev inntatt i Utv. 1989 side 754:

”Det har derimot ikke vært forutsatt at en skattyter skal kunne ha mer enn én egen bolig av gangen etter disse bestemmelser. Skattefritak etter 1 års eier- og brukstid er særlig liberal, og må anses knyttet til den ene bolig som utgjør skattyterens faste bopel. Unntak fra dette har vært godtatt i pendlertilfeller, dvs. når skattyteren har sin faste bopel og bostedsregistrering

utenfor arbeidsdistriktet, og dessuten eier og bruker en pendlerbolig i arbeidsdistriktet. En slik pendlerbolig er knyttet til inntektsgivende arbeid, og kunne åpenbart ikke gis status som egen fritidseiendom. Samtidig ville skatteplikt uten tidsbegrensning virke sterkt urimelig.”

Det følger av ovenstående at forutsetningen for å oppnå skattefritak for realisasjonsgevinst på grunn av brukshindring, er at skattyter ikke bor i bolig som vedkommende eller ektefellen eier. Denne forutsetningen er lagt til grunn så vel i ligningspraksis som i rettspraksis, og kommer til uttrykk i Lignings-ABC, se 2013/14-utgaven side 249, emne ”Bolig – realisasjon”, pkt. 9.3 ”Botid ved ikke-bruk for egen boligeiendom”, hvor det bl.a. fremgår:

”Som botid ved ikke-bruk regnes ikke tidsrom der skattyter bor i annen bolig som skattyter eller ektefellen eier, se URD 13. mai 1983 (Lyngdal herredsrett) i Utv. 1983/294, URD 12. mai 1999 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1999/1225 og Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1.” (Se sitat fra Ot.prp. nr. 4 over).

Den konkrete vurderingen

Vi forstår det slik at ektefellene eier to boliger; Bolig A hvor ektefellene bor og har bodd siden 1996, samt boligen som var omfattet av kjøpet av gårdsbruket i 1999. Det er Bolig B, som nå er skilt ut med en tomt på ca. ett mål, som vurderes solgt. Innsender reiser spørsmål om skattefrihet pga. brukshindring for denne boligen.

Det følger av regelverket som redegjort for over, at det er en forutsetning for å komme inn under regelen om skattefritak på grunn av brukshindring, at skattyter ikke bor i annen bolig som vedkommende eller ektefellen eier.

I denne saken legger vi til grunn at ektefellene bor og har bodd, i Bolig A som de eier, siden 1996. De oppfyller ikke vilkårene for skattefritak på grunn av brukshindring for Bolig B, så lenge de fortsatt bor i Bolig A, som de eier. Dette gjelder selv om det skulle foreligge grunner som isolert sett kvalifiserer som brukshindring etter skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

Vilkårene for å oppnå skattefritak for gevinstbeskatning ved realisasjon av Bolig B, er ikke oppfylt. Tilsvarende vil et eventuelt tap ved salg av Bolig B være fradragsberettiget.

Konklusjon

Vilkårene for å oppnå fritak for gevinstbeskatning ved realisasjon av Bolig B, er ikke oppfylt. Et eventuelt tap ved salg av Bolig B vil være fradragsberettiget.

SkN 15-009 Innbetalt kapital, fordeling på de enkelte aksjer

Lovstoff: Skatteloven § 10-11.

Kort referat: Spørsmålet var hvordan innbetalt kapital skal fastsettes for den enkelte aksje i et børsnotert selskap, når innbetalt aksjekapital ikke kan dokumenteres for alle eller deler av

aksjene.

Skattedirektoratet konkluderte med at det totale beløpet for innbetalt kapital må reduseres med den innbetalte kapital som kan dokumenteres for enkeltaksjer, før resten av den innbetalte kapitalen etter en gjennomsnittsberegning fordeles på det øvrige antall aksjer.

BFU 23/14 fra Skattedirektoratet publisert 9. desember 2014, avgitt 6. oktober 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

X ASA ønsker en bindende forhåndsuttalelse om skattemessig behandling av tilbakebetaling av selskapets innbetalte kapital.

Gjennom en rekke egenkapitaltilførsler er det innbetalt tilsammen NOK 2 milliarder som egenkapital i A ASA, fordelt på NOK 300 mill. som aksjekapital og NOK 1,7 milliarder som overkurs. Selskapet vurderer å tilbakebetale innbetalt kapital til aksjonærene, slik at de utdelinger som foretas i tiden fremover, skattemessig skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital i samsvar med skatteloven § 10-11, annet ledd annet punktum, og ikke som utdelt utbytte etter første punktum.

Den skattemessige konsekvens av å dele ut innbetalt kapital fremfor ordinært utbytte er:

- at det for ellers kildeskattepliktige aksjonærer kan foretas utdeling uten trekk av kildeskatt,
- at norske selskapsaksjonærer ikke vil bli beskattet for 3 % av utdelingen, og
- at utdelingen ikke vil utløse umiddelbar skatt for norske personlige aksjonærer, men vil redusere deres skattemessige inngangsverdi og skjermingsgrunnlaget for aksjene.

I tillegg til de skattemessige virkninger vil en utdeling i form av tilbakebetaling av innbetalt kapital medføre betydelige administrative forenklinger knyttet til kildeskatt, særlig for de forvalterregistrerte aksjene i selskapet. Det er således av stor betydning for A ASA å få avklart disse spørsmålene.

Det legges ifølge innsender, til grunn at de selskapsrettslige vedtak knyttet til utdelingen klart presiserer at utdelingen representerer en tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

At tidligere innbetalt kapital (aksjekapital/overkurs) kan tilbakebetales til aksjonærene uten at det utløser skatt på aksjonærens hånd, følger direkte av loven.

Når det gjelder hvorledes det innbetalte beløp ved en tilbakebetaling skal fordeles på aksjene/aksjonærene, har Høyesterett i Rt. 1957 side 1239 (Vestfos Cellulosefabrik) lagt til grunn at det er det faktisk innbetalte beløp på den enkelte aksje, og som tilbakebetales på denne aksje, som er skattefri. Denne løsning kunne ifølge innsender, være praktisk gjennomførbar i et system hvor aksjer var dokumentert gjennom nummererte aksjebrev lydende på navn, og hvor det var transportpåtegninger på aksjebrevene som medførte at det var mulig å holde oversikt over hvor store beløp som var innbetalt til selskapet for de enkelte aksjer.

Etter at aksjebrev ble erstattet av elektronisk VPS-registrering, er det svært vanskelig å identifisere hvilke aksjer de enkelte kapitalinnbetalinger er foretatt på. For aksjer i selskaper med stor omsetning har det i praksis vist seg umulig å kunne spore hva som er det innbetalte beløp per aksje. Dette synes ligningsetaten også å ha tatt konsekvensen av, og innsenders erfaring er at det gjennom de siste to tiår har vært praktisert at det for børsnoterte foretak kan foretas tilbakebetaling av innbetalt kapital, og at den samlede innbetalte kapital fordeles med likt beløp på hver enkelt aksje.

Denne ligningspraksis synes nå så vidt etablert at den er gjengitt i Lignings-ABC. I Lignings-ABC 2013/14 uttales det (under emne «Aksjer – utbytte» pkt. 8.2, side 44):

«For aksjer i børsnoterte selskaper kan det i praksis være vanskelig å holde rede på innbetalt kapital per aksje. I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer.»

Denne løsning som det gis anvisning på i Lignings-ABC, er ifølge innsender, i prinsippet i motstrid med den løsning Høyesterett tidligere har gitt anvisning på.

Det følger videre av Lignings-ABC at:

«Der en eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, kan dette legges til grunn for disse aksjene, mens innbetalt kapital beregnes på selskapsnivå på de øvrige aksjene.»

Denne presiseringen i Lignings-ABC synes ifølge innsender, å være basert på den rettsoppfatning som kommer til uttrykk i Vestfos Cellulosefabrik, og at aksjonærene ikke kan fratas skatteposisjonen innbetalt kapital per aksje dersom disse aksjonærer kan dokumentere sin skatteposisjon. Følgelig synes Lignings-ABC å være basert på en oppfatning om at prinsippet som følger av Vestfos Cellulosefabrik, fortsatt er gjeldende rett.

Innsender mener imidlertid at presiseringen reiser spørsmål om (i) den innbetalte kapital på enkeltaksjene hvor innbetalingsbeløpet kan dokumenteres skal trekkes ut, for så å fordele den gjenværende innbetalte kapital på det gjenværende antall aksjer, eller om (ii) de øvrige aksjonærene skal tilordnes en innbetalt kapital basert på at samtlige aksjer skal ha lik andel av den totale innbetalte kapital.

Utstederselskapet vil ikke ha oversikt over omfanget av aksjer hvor det innbetalte beløp kan dokumenteres. Blir eksempelvis den fulle innbetalte kapital tilbakebetalt til aksjonærene basert på hovedprinsippet gjengitt i Lignings-ABC'en, og det i ettertid melder seg aksjonærer som kan dokumentere en høyere innbetalt kapital per aksje, vil de øvrige aksjonærer kunne ha mottatt en tilbakebetaling med et høyere beløp enn det deres relative andel av den ikke-dokumenterte innbetalte kapital skulle tilsi.

Dersom disse øvrige aksjonærer ikke mottar sin forholdsmessige andel av det totale innbetalte beløp, vil disse aksjonærer kunne ha mottatt et ordinært utbytte i tillegg til det tilbakebetalte beløp. Dette ordinære utbyttet vil for enkelte aksjonærer kunne være kildeskattepliktig. For

selskapet vil det være praktisk umulig å kjenne til dette på utbetalingstidspunktet, samtidig som utsteder etter loven kan bli ansvarlig for kildeskattebeløpet.

Uttalelsen i Lignings-ABC synes å måtte forstås dithen at den totale innbetalte kapital uansett skal fordeles likt på samtlige utestående aksjer, men at de aksjonærer som kan dokumentere de innbetalte beløp på sine aksjer, ikke skal få redusert sin skatteposisjon av den grunn. A ASA mener dette er den eneste hensiktsmessige måten å behandle tilbakebetalingen på.

Spørsmålet om fordeling av innbetalt kapital på aksjer i det beskrevne tilfellet er av stor økonomisk og praktisk betydning for A ASA og for selskapets aksjonærer.

Selv om skatteplikt for utbytte gjelder for den enkelte aksjonær, er problemstillingen også av direkte betydning for A ASA ettersom utdelende selskap etter skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum er ansvarlig for kildeskatten. Innsender viser i den sammenheng til Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2012 side 159 (Høegh Eiendom), hvor selskapet ble ansett for å ha søksmålskompetanse over ligningsvedtak da vedtaket også innebar et krav mot selskapet som utdelende selskap for manglende betaling av kildeskatt.

Innsender ber på bakgrunn av ovenstående om en bindende forhåndsuttalelse som bekrefter at

(i) det ved tilbakebetaling av innbetalt kapital fra A ASA som et norsk børsnotert foretak, skal legges til grunn at den samlede innbetalte kapital på selskapsnivå skal fordeles likt på det antall aksjer selskapet har utstedt, og

(ii) dersom enkelte aksjonærer kan dokumentere en høyere innbetalt kapital på sine aksjer, skal dette ikke redusere den innbetalte kapital per aksje beregnet etter prinsippet i spørsmål (i).

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Det legges til grunn at A ASA planlegger å tilbakebetale innbetalt aksjekapital til aksjonærene. For den enkelte aksjonær vil utbetalingen skattemessig kunne klassifiseres som skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-11, eller utbetalingen kan anses skattefri som tilbakebetaling av innbetalt kapital etter skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum. Om utbetalingen skal klassifiseres som utbytte eller tilbakebetaling av innbetalt kapital, vil bero på hva som er innbetalt aksjekapital på den enkelte aksje.

For de av aksjonærene som er hjemmehørende i utlandet vil A ASA som utdelende selskap, i den grad utbetalingen klassifiseres som utbytte, bli ansvarlig for kildeskatt, jf. skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til hvorledes innbetalt kapital skal fastsettes for den enkelte aksje, når innbetalt aksjekapital ikke kan dokumenteres for alle eller deler av aksje.

Avgrensning og forutsetninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende. Det forutsettes at selskapsrettslige regler er oppfylt og at faktum som er inntatt ovenfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

Regelverket

Skattereglene for utbytte og tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital er inntatt i skatteloven § 10-11, hvor det bl.a. fremgår:

- «(1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20 og 5-30.
- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller ...»

Høyesterett har i en dom inntatt i Utv. 1958 side 194 (Rt. 1957 side 1239) vedr. Vestfos Cellulose lagt til grunn det er det faktisk innbetalte beløp på den enkelte aksje og som tilbakebetales på denne aksjen, som er skattefri. Dommen gjelder fortolkning av dagjeldende aksjonærbeskatningslov § 3, som nå er videreført i gjeldende skattelov § 10-11 annet ledd.

At det avgjørende er hva som er innbetalt på den enkelte aksje er også lagt til grunn i Lignings-ABC 2013/14, se emne «Aksjer – utbytte» pkt. 8.2 side 44. Her fremgår det bl.a. at skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» i skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum, knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, og at det er uten betydning for denne skatteposisjonen om innbetalingen er foretatt av nåværende aksjonær eller av en tidligere aksjonær. Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital» kan derfor være ulik for aksjer i samme selskap, noe som kan medføre utbyttebeskatning på noen aksjer samtidig som utbetaling på andre aksjer kan være skattefri som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Overgangen fra bruk av aksjebrev til elektronisk VPS-registrering har gjort det vanskelig å identifisere kapitalinnbetalinger gjort på den enkelte aksje, samtidig som omsetning av børsnoterte aksjer har økt. Fordi det i praksis kan være vanskelig å holde rede på hva som er innbetalt kapital for den enkelte aksje, noe som særlig gjelder for aksjer i allmennaksjeselskaper med stor og hyppig omsetning på børs, er det i fortsettelsen av fremstillingen i Lignings-ABC 2013/14 som angitt over, uttalt:

«I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer. Der en eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, kan dette legges til grunn for disse aksjene, mens innbetalt kapital beregnes på selskapsnivå på de øvrige aksjene.»

Den konkrete vurderingen

Slik vi forstår regelverket gjelder et aksje-for-aksje-prinsipp. Det vil si at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital følger den enkelte aksje. Det er bare i de tilfeller der skatteposisjonen innbetalt aksjekapital ikke lar seg fastslå, at man av praktiske hensyn, i børsnoterte selskaper har akseptert en fordeling som beskrevet i Lignings-ABC (gjengitt over).

Slik saken er opplyst legger vi til grunn at innbetalt kapital på selskapsnivå er NOK 2 milliarder. Forutsatt at aksjene samlet sett har samme innbetalte kapital, blir spørsmålet hvordan dette beløpet skal fordeles på aksjene i selskapet.

For å få klarhet i spørsmålet om A ASA vil være ansvarlig for kildeskatt på utbytte utbetalt til aksjonærer hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 10-13, må beløpet innbetalt aksjekapital for den enkelte aksje, fastsettes før utbetaling skjer.

Innbetalt aksjekapital for den enkelte aksje er en skatteposisjon som følger denne aksjen. Hvis skatteposisjonen ikke lar seg identifisere for den enkelte aksje, f.eks. fordi aksjen i flere ledd har vært omsatt på børs, er det i praksis akseptert at gjennomsnittsberegninger av innbetalt aksjekapital på selskapsnivå kan godtas. På den annen side skal aksjonærer som kan dokumentere høyere innbetalt kapital enn gjennomsnittsberegningen på sin(e) aksje(r), ikke miste denne skatteposisjonen.

Fordi innbetalt aksjekapital er en gitt størrelse for selskapet, og fordi aksjonærer som kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer ikke kan fratas sin skatteposisjon, må dokumentert innbetaling trekkes fra før det på selskapsnivå foretas gjennomsnittsberegning med fordeling på de aksjer som ikke kan dokumentere innbetalt kapital. Fordelingen kan illustreres slik:

Selskapets innbetalte aksjekapital er NOK 1.000.000 og totalt antall aksjer er NOK 100. Hvis det for 30 av aksjene til sammen kan dokumenteres en innbetalt kapital på NOK 650.000, gjenstår NOK 350.000. Gjenstående 70 aksjer vil etter en gjennomsnittsfordeling få fastsatt en innbetalt kapital på NOK 5.000 hver.

Når innbetalt aksjekapital er fastsatt for de enkelte aksjer, kan det konstateres om de utbetalinger som skal skje vil være skattepliktige som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 første ledd, eller skattefrie som tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum, herunder om A ASA blir ansvarlig for skatten som faller på aksjonærer hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at i den grad aksjonærer dokumenterer høyere innbetalt kapital på sine aksjer enn gjennomsnittlig innbetalt kapital per aksje, må det være rest innbetalt kapital på selskapsnivå som skal fordeles likt på de øvrige aksjonærer.

Konklusjon

Ved fastsettelse av innbetalt aksjekapital for de enkelte aksjer i A ASA må det totale beløp for innbetalt kapital på selskapsnivå reduseres med den innbetalte kapital som kan dokumenteres for enkeltaksjer, før resten av den innbetalte kapitalen fordeles på det øvrige antall aksjer.

SkN 15-010 Toårskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b, ved fisjonfusjon

Lovstoff: Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b

Kort referat: Et norsk selskap NN AS skulle ved fisjonfusjon overta aksjer fra et søsterselskap Søster AS, i det utenlandske selskapet Utland Ltd. Spørsmålet var om eierkontinuiteten ved fisjonen også gjaldt ved beregning av kravet om å ha eid sammenhengende de to siste årene "minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen", jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Direktoratet la til grunn at NN AS ved fisjonfusjonen overtok ervervstidspunktene for aksjene i Utland Ltd, og at dette skulle legges til grunn ved beregningen av to-årskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Direktoratet fant ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

BFU 24/14 fra Skattedirektoratet publisert 12. desember 2014, avgitt 28. oktober 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

1. Innledning

Konsernet eier totalt 10,5 % av aksjene i Utland Ltd, fordelt på følgende måte:

- NN AS eier totalt 8 % i Utland Ltd. Aksjene ble ervervet før 20. januar 2014.
- Søster AS eier eierandel på 2,5 % i Utland Ltd. Aksjene ble ervervet i 2009.
- NN AS og Søster AS er 100 % eiet av Mor AS. Styret i Mor AS er kommet til at dagens delte eierskap av aksjene i Utland Ltd ikke er hensiktsmessig i fremtiden.

Denne konklusjonen er basert på følgende vurderinger:

- Eierskapet i Utland Ltd var tidligere samlet i ett selskap i konsernet. Søster AS fikk overført deler av aksjene i Utland Ltd som følge av finanskrisen i 2009 og et krav om at egenkapitalen i Søster AS skulle styrkes. Aksjene i Utland Ltd ble således overført for å styrke egenkapital i Søster AS slik at man unngikk å være i brudd med bankenes lånebetingelser. Disse forhold gjør seg ikke lenger gjeldende, og det anses derfor naturlig forretningsmessig at aksjene i Utland Ltd igjen samles i ett selskap.
- Konsernet gjennomgår en prosess for å forenkle selskapsstrukturen, og flere fusjoner og restruktureringer har vært gjennomført de senere årene. I forbindelse med forenklingen av selskapsstrukturen vil Konsernets langsiktige finansielle investeringer bli samlet i ett konsernselskap.
- En samling av eierskapet i Utland Ltd i ett selskap er et ledd i denne prosessen. En samling av eierskapet av Utland Ltd i ett selskap forenkler diskusjoner og prosesser med selskapets partnere i Utlandet. Videre vil det forenkle prosessen mot banker mv. i forbindelse med eventuelle fremtidige finansieringsløsninger hvor aksjene i Utland Ltd kan stilles som sikkerhet.

Basert på ovenstående vurderinger, ønsker styret i Mor AS å gjennomføre en fisjon av Søster AS der målet er at Konsernets eierskap i Utland Ltd samles i NN AS.

Søster AS' eierandel i Utland Ltd på 2,5 % overføres derfor til NN AS ved fisjon, med NN AS som overtakende selskap (fisjonfusjon). Fisjonen gjennomføres skattefritt etter reglene i skatteloven kapittel 11, dvs. med skattemessig kontinuitet.

I forbindelse med restruktureringen er det ønskelig å få avklart hvordan eiertiden for NN AS i relasjon til fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (3) bokstav b vil bli beregnet ved en eventuell fremtidig realisasjon av Konsernets samlede andel i Utland Ltd. Et slikt salg er ikke planlagt som ledd i restruktureringen, slik at forespørselen sendes fordi Konsernet ønsker å få avklart sin rettsstilling etter gjennomføringen av restruktureringen.

2. Nærmere om problemstillingen

Det følger av skatteloven § 2-38 første til tredje ledd at NN AS som aksjeselskap vil være fritatt for skatt på gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS-området dersom følgende vilkår er oppfylt:

1. Utland Ltd må ikke være hjemmehørende i et lavskattland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. Innsender viser til at Utlandet ikke er å anse som et lavskattland i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. Dette vilkåret vil således være oppfylt.
2. NN AS må sammenhengende i minst to år ha eid minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i Utland Ltd, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Når aksjene i Utland Ltd er overført fra Søster AS til NN AS ved fisjon, vil NN AS eie minst 10 prosent av kapitalen og ha minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i Utland Ltd. Avgjørende for om NN AS vil være i posisjon til å oppnå skattefritak etter skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b ved et eventuelt salg av aksjene i Utland Ltd fra og med 20. januar 2016, er derfor om kravet til eiertid er oppfylt på NN AS' hånd.

Spørsmålet er således om NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b vil anses for å ha overtatt Søster AS' ervervstidspunkt og eiertid knyttet til aksjene som overføres fra Søster AS ved fisjonen. Hvis dette besvares bekreftende, vil et eventuelt salg av NN AS' totale aksjeandel i Utland Ltd fra og med den 20. januar 2016 være omfattet av fritaksmetoden. Alternativet er at tidspunktet for gjennomføring av fisjonen legges til grunn som ervervstidspunkt, og i så fall vil aksjene i Utland Ltd ikke være omfattet av fritaksmetoden før det er gått to år fra gjennomføring av fisjonen.

Dersom Skattedirektoratet er enig i at ervervstidspunktet knyttet til aksjene videreføres av NN AS etter fisjonen, jf. punkt 3 nedenfor, ønskes det for ordens skyld bekreftet at det ikke vil være grunnlag for å anvende ulovfestede regler om gjennomskjæring ved et eventuelt salg av aksjer i Utland Ltd etter den 20. januar 2016.

3. Innsenders vurdering

3.1 Ervervstidspunktet for aksjene

Utgangspunktet ved en fisjon som gjennomføres skattefritt etter skatteloven kapittel 11, er at det overtakende selskapet skal "... videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for

eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres", jf. skatteloven § 11-7 første ledd. I dette ligger at det overtakende selskapet skal tre inn i det overdragende selskaps skatteposisjoner, herunder ervervstidspunkter på aksjer, jf. også bestemmelsens forarbeider (Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) på side 33). Ervervstidspunkter på aksjer som det overtakende selskapet eide før fisjonen skal på samme måte videreføres uendret ved fisjonen.

Utgangspunktet er etter dette at en fisjon medfører at det overtakende selskapet overtar det overdragende selskaps eiertidspunkt og eiertid på aksjer som overføres. Ettersom Søster AS før fisjonen hadde oppfylt kravet om en eiertid på to år for aksjene i Utland Ltd (ervert i 2009), skal således eiertidskravet for de overførte aksjene være oppfylt også på NN AS' hånd. Dette følger uttrykkelig av ordlyden i skatteloven § 11-7.

Skatteloven § 11-7 er en generell regel som krever at skattyter viderefører eiertidspunkt med generell virkning for andre bestemmelser i skatteloven. Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b inneholder ingen særregel om beregning av eiertid, og den generelle regelen i skatteloven § 11-7 må derfor også legges til grunn i relasjon til denne bestemmelsen. Ordlyden i både skatteloven § 11-7 og skatteloven § 2-38 taler således for at eiertidsvilkåret for de overførte aksjene vil være oppfylt i en slik situasjon.

Spørsmålet om overføring av ervervstidspunkter på aksjer ved fisjon er ikke berørt i forarbeidene til skatteloven § 2-38. Det er således ingen ting i forarbeidene som tilsier at man skal fravike den løsningen som følger av ordlyden. Dersom lovgiver hadde ment at en skal se bort fra kontinuitetsvirkningen av en fisjon ved anvendelsen av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b, ville det være naturlig at dette ble sagt uttrykkelig i bestemmelsen, eller i det minste kommentert i forarbeidene.

Det fremgår av ovenstående at verken ordlyden i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b eller bestemmelsens forarbeider avgrenser mot oppfyllelse av eiertidskravet ved fisjon, og dette må etter innsenders syn være avgjørende. Reglene om fisjoner bygger på det grunnleggende prinsipp om at den del av et selskap som utfisjoneres, videreføres uendret i nye former, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) på side 9. Dette skiller fisjon fra kjøp og salg av aksjer. Når ordlyden i skatteloven § 11-7 legger opp til at ervervstidspunkter skal videreføres hos det overtakende selskapet ved en fisjon, må dette derfor også gjelde i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Etter innsenders oppfatning vil NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b anses for å ha overtatt Søster AS' eiertid på aksjene som overføres fra Søster AS til NN AS ved fisjonen. Et eventuelt salg av NN AS' totale aksjeandel i Utland Ltd fra og med 20. januar 2016 vil således være omfattet av fritaksmetoden.

3.2 Ulovfestet gjennomskjæring

Dersom Skattedirektoratet legger innsenders syn på spørsmålet om oppfyllelse av eiertidsvilkåret ved fisjon til grunn, ønskes det bekreftet at det ikke vil være grunnlag for å anvende ulovfestede regler om gjennomskjæring ved et eventuelt etterfølgende salg av aksjene i Utland Ltd. Vilkårene for gjennomskjæring er todelt:

Grunnvilkår: For at ulovfestet gjennomskjæring skal være aktuelt, må det hovedsakelige formål med disposisjonen ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring.

Totalvurdering: Dersom grunnvilkåret er oppfylt, dvs. at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, kreves det i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det hovedsakelige formålet med overføringen av Søster AS' aksjer i Utland Ltd til NN AS er at Konsernet ønsker å samle eierskapet i Utland Ltd i ett selskap i konsernet. En samling av eierskapet i Utland Ltd i ett selskap er forretningsmessig naturlig og gir en rasjonell organisering av virksomheten i konsernet. Innsender viser til redegjørelsen for de nærmere vurderinger som ligger bak dette i punkt 1. Gjennomføringen av en fisjon med Søster AS som overdragende selskap er en naturlig fremgangsmåte for å oppnå dette målet. På denne bakgrunn kan det ikke legges til grunn at overføringen av aksjene i Utland Ltd fra Søster AS til NN AS ved fisjon er hovedsakelig skattemessig motivert. Grunnvilkåret for gjennomskjæring er dermed ikke oppfylt.

Uansett fremstår disposisjonen ikke som illojal mot skattereglenes formål. For det første har transaksjonen egenverdi for Konsernet utover å spare skatt ved et eventuelt etterfølgende salg av aksjene i Utland Ltd, jf. redegjørelsen i punkt 1. For det andre har lovgiver bevisst gitt regler om skattefrie fisjoner på vilkår om videreføring av skatteposisjoner, herunder ervervstidspunkter, og om fritak for beskatning ved aksjeselskapers salg av aksjer.

Formålet med reglene om skattefrie fisjoner er å legge til rette for restruktureringer som anses bedriftsøkonomisk hensiktsmessige, slik at man skattefritt kan flytte eiendeler mv. mellom selskapene i konsernet, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 28 og Prop. 78 L (2010-2011) punkt 3. Overføringen av aksjene i Utland Ltd fra Søster AS til NN AS ved en skattefri fisjon er nettopp ledd i en slik hensiktsmessig restruktureringsprosess. Videre er formålet med fritaksmetoden å forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004 - 2005) på side 52. Et eventuelt etterfølgende, skattefritt, salg av aksjene i Utland Ltd vil være i tråd med dette formålet.

Lovgiver har således akseptert slike skattefrie disposisjoner ved innføringen av reglene om skattefrie fisjoner og aksjesalg, og det er da ikke grunnlag for gjennomskjæring når selskaper innretter seg etter disse reglene. Innsender viser i denne forbindelse til Høyesteretts uttalelser i Rt. 2012 side 1888 (Dyvi) og Rt. 2014 side 227 (ConocoPhillips).

3.3 Oppsummering

Etter innsenders vurdering vil NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b anses for å ha overtatt Søster AS' eiertid på aksjene i Utland Ltd som overføres fra Søster AS til NN AS ved fisjonen. Et eventuelt salg av NN ASs totale aksjeandel i Utland Ltd fra og med 20. januar 2016 vil således være omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Det er ikke grunnlag for å anvende ulovfestede regler om gjennomskjæring ved et eventuelt etterfølgende salg av aksjene i Utland Ltd.

Innsender har i e-post gitt følgende tilleggsinformasjon:

Når det gjelder den potensielle skattefordelen er situasjonen i all hovedsak at saken dreier seg om når kravet til 2 års eiertid i fritaksmetoden vil være oppfylt. Det er som det fremgår av anmodningen enten i januar 2016 eller senere i 2016 (dvs. når en eventuell fisjon er gjennomført). Det er således ikke tale om en skattemessig fordel i form av at gevinsten blir skattepliktig eller skattefri, men når aksjene kan selges skattefritt. Spørsmålet om skatt eller skattefrihet vil bare oppstå dersom aksjene realiseres i perioden mellom de to tidspunktene, og skattyter kan i normaltilfellene avvente salg til kravet er oppfylt. Det er imidlertid ønskelig for skattyter å vite når det tidspunktet vil være etter en fisjon.

I tillegg er spørsmålet om skattefordel avhengig av aksjenes verdi i perioden mellom januar 2016 og tidspunktet fisjonen er gjennomført. Selskapet er børsnotert og har hatt en positiv verdiutvikling i den senere tid. Det er likevel ikke mulig å si hva aksjenes verdi vil være i 2016, og derfor er det heller ikke mulig å vite hva en eventuell gevinst vil være ved en slik realisasjon.

Det er ønskelig å gjennomføre fisjonen i løpet av 2014, men det er usikkert om de nødvendige verdivurderingene mv kan ferdigstilles tidsnok. Derfor kan det tenkes at det ikke lar seg gjøre å gjennomføre fisjonen før i 2015. Det kan legges til grunn at den vil gjennomføres senest første kvartal 2015.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til hva som er ervervstidspunktet for aksjene i Utland Ltd som NN AS overtar fra Søster AS ved en fisjonfusjon (i det følgende også omtalt som fisjon), jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Videre skal det vurderes om det er grunnlag for å anvende ulovfestet gjennomskjæring ved et eventuelt salg av aksjene i Utland Ltd etter 20. januar 2016, men før det er gått to år fra gjennomføring av fisjonen.

Problemstillingen oppstår fordi Søster AS planlegger å fisjonere ut sine Utland Ltd-aksjer og fusjonere disse inn i NN AS. NN AS vil etter fisjonen eie 8 % + 2,5 %, til sammen 10,5 % av aksjene i Utland Ltd. De 8 % ble ervervet 20. januar 2014, mens de resterende 2,5 % først ved fisjonen (ervervet av Søster AS i 2009). Spørsmålet er derfor om NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b skal anses å ha overtatt ervervstidspunktet fra Søster AS, eller om det er tidspunktet for gjennomføring av fisjonen som er avgjørende.

Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b gjelder gevinst ved salg av aksjer i selskap hjemmehørende i høyskatteland utenfor EØS, ved tap gjelder § 2-38 tredje ledd bokstav c, jf. fjerde ledd. Det er kun en eventuell gevinstsituasjon som behandles i det følgende. Direktoratet legger også inn som en forutsetning at fisjonen skal følge reglene for skattefrie fisjoner og fusjoner i skatteloven §§ 11-1 flg.

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. Således behandles bl.a. ikke forhold ved det forutgående salget av aksjer som NN AS eide i Utland Ltd. Skattedirektoratet forutsetter videre at

premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes, og at de kan sannsynliggjøres under ligningsbehandlingen.

Direktoratet skal kun vurdere når kravet til å ha eid minst 10 % av stemmene og kapitalen sammenhengende de to siste årene, i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b, vil være oppfylt. Vi forutsetter i det følgende at 10 % av stemmene og kapitalen representeres av den som eier 10 % av aksjene.

1. Toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b og skattemessig kontinuitet etter § 11-7 første ledd

Skatteloven § 11-7 første ledd

Skatteloven § 11-7 første ledd har følgende ordlyd:

§ 11-7. Rett og plikt til skattemessig kontinuitet(1) Når fusjon eller fisjon gjennomføres etter dette kapittel, skal overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Overdragende selskaps øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.

Skatteloven § 11-7 første ledd oppstiller vilkår om skattemessig kontinuitet på selskapsnivå ved fisjon og fusjon. Den skattemessige kontinuiteten omfatter skattemessige verdier, ervervstidspunkter og øvrige skatteposisjoner på aksjer som overføres. Skattemessig videreføring er både en rett og en plikt. Kontinuitetsprinsippet innebærer at det overtakende selskap må overta ligningsmessige verdier og tre inn i det overdragende selskaps ervervstidspunkter og øvrige skatteposisjoner. Spørsmålet er derfor om man skal gjøre unntak fra dette kontinuitetsprinsippet ved beregning av toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b

§ 2-38 tredje ledd bokstav b har følgende ordlyd:

§ 2-38. Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler

...

(3) Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd: a. ...b. gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, dersom skattyteren ikke sammenhengende de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har eid minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.,c.

...

Avgjørende etter ordlyden er om selskapet har eid minst 10 % av kapitalen og hatt minst 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv. de siste to årene.

Verken lovens ordlyd eller forarbeidene (Ot.prp.nr.1 2004-2005) omhandler forholdet mellom kontinuitetsregelen i skatteloven § 11-7 og kravet til sammenhengende eie i skatteloven § 2-38 tredje ledd.

Regelen om to års sammenhengende eie ble innført for å motvirke skattemotiverte tilpasninger. Departementet sier bl.a. under punkt 6.5.4.5.:

"Departementet foreslår at avgrensningen av fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS, gjennomføres etter tilsvarende kriterier som i skatteloven § 16-30. Det innebærer at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse dersom skattyters eierinteresse i det aktuelle utenlandske selskapet er lavere enn 10 pst., målt ved skattyters andel av kapitalen og stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

Det avgjørende tidspunkt for måling av kapital- og stemmeandel, bør i utgangspunktet være når skattyter innvinner utbytte eller gevinst, eller når han oppofrer tap. Måling av eierinteressen utelukkende ved innvinning/oppofrelse kan imidlertid åpne for tilpasningsmuligheter når det underliggende selskapet er hjemmehørende i ikke-lavskatteland utenfor EØS. Skattyter kan søke å unngå gevinstbeskatning ved å øke eierinteressen til 10 pst. eller mer før innvinning skjer. Tilsvarende kan han søke å oppnå fradragsrett ved å redusere eierinteressen til under 10 pst. før tap oppofres.

Ved å knytte kravene til kapital- og stemmeandel til et visst tidsrom, reduseres i praksis muligheten for slike tilpasninger. Departementet antar at en måleperiode på to år ivaretar dette hensynet i tilstrekkelig grad. Departementet foreslår at gevinst på investering utenfor EØS skal unntas fra fritaksmetoden, dersom skattyter ikke sammenhengende de to siste årene fram til innvinningen har eid minst 10 pst. av kapitalen og hatt minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet. Tilsvarende skal tap på slik investering være fradragsberettiget etter alminnelige regler, dersom skattyter ikke på noe tidspunkt de to siste årene fram til oppofrelsen har eid 10 pst. eller mer av kapitalen eller hatt 10 pst. eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet. Toårsperioden for måling av kapital- og stemmeandel løper fram til gevinst eller tap realiseres, og regnes fra og med samme dag to år tilbake i tid. Departementet forslag medfører at skattyter som erverver en betydelig eierinteresse i et selskap utenfor EØS som han ikke har eierinteresse i fra før, vil bli skattepliktig etter de alminnelige regler dersom gevinst på investeringen realiseres i løpet av de to første årene etter ervervet.

...

Departementet legger til grunn at regelen om måling av eierinteresse over to år og identifikasjonsregelen skal suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen."

Formålet med toårskravet for aksjer, når disse kan realiseres med gevinst, er å forhindre skattemotiverte tilpasninger i form av erverv av aksjer til over 10 % før realisasjon. Bare aksjer

som er ervervet for mer enn to år siden kan derfor regnes med. Ved å ha kontinuitet på ervervstidspunkter til aksjer som fusjoneres inn, kan selskapet tilpasse seg slik at det istedenfor å kjøpe aksjer fusjonerer inn aksjer og således overtar ervervstidspunktene, og dermed raskere når tidspunktet for salg under fritaksmetoden. Således vil skattemotiverte tilpasninger i form av innfusjonering av aksjer med et tidligere ervervstidspunkt, omfattes av formålet.

Fisjoner og fusjoner som ikke er skattemotiverte omfattes i prinsippet ikke av formålet. Det er også slik at en fisjon eller fusjon ofte vil være en mer omfattende transaksjon og ha endel andre konsekvenser enn et rent kjøp av aksjene. Direktoratet antar derfor at det kun unntaksvis vil være aktuelt med skattemessig tilpasning i form av fisjon eller fusjon.

Direktoratet legger som utgangspunkt til grunn at det å fravike vilkåret om skattemessig kontinuitet i skatteloven § 11-7 vil være brudd på et helt grunnleggende krav til skattefrie fisjoner og fusjoner, og at det skal mye til for å fravike dette kravet.

Utgangspunktet er derfor etter direktoratets mening at man skal legge kontinuitetsprinsippet til grunn også ved beregning av toårskravet etter skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b, og at det er reglene om ulovfestet gjennomskjæring som bør benyttes i unntakstilfeller hvor det gjennomføres skattemotiverte tilpasninger via fisjon eller fusjon.

Direktoratet er på denne bakgrunn kommet til at når NN AS ved innfusjonering av aksjene i Utland Ltd overtar ervervstidspunkter etter skatteloven § 11-7 så skal disse ervervstidspunktene også i utgangspunktet legges til grunn ved beregning av toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Vi skal imidlertid se nærmere på om ulovfestet gjennomskjæring likevel kommer til anvendelse.

2. Ulovfestet gjennomskjæring

Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer. I Dyvi-dommen Rt. 2012 side 1888, beskrev Høyesterett normen som følger:

"Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskattningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis."

Direktoratet skal først se nærmere på grunnvilkåret om at det hovedsakelige formålet med disposisjonen er å spare skatt.

Skattefordelen i denne saken ligger i hvor tidlig aksjene kan realiseres skattefritt under fritaksmetoden. Skattefordelen er således at tidspunktet for et eventuelt skattefritt salg fremskyndes ved fisjonen.

Fisjonen skal gjennomføres så snart som mulig og senest første kvartal 2015. Det vil da være nesten ett år frem til 20. januar 2016.

Innsender anfører at spørsmålet om skattefordel er avhengig av aksjenes verdi i perioden mellom fisjonstidspunktet og 20. januar 2016. Selskapet er børsnotert og har hatt en positiv verdiutvikling i den senere tid. Det er likevel ikke mulig å si hva aksjenes verdi vil være i 2016, og derfor er det heller ikke mulig å vite hva en eventuell gevinst vil være ved en slik realisasjon.

Det er ikke opplyst om noen skattemessige fordeler som oppnås ved fisjonen utover at tidspunktet for et eventuelt skattefritt salg fremskyndes ved fisjon fremfor ved kjøp av aksjene.

Forsåvidt gjelder forretningsmessig formål er det opplyst at NN AS og Søster AS er 100 % eiet av samme Mor AS. Styret i Mor AS mener at dagens delte eierskap av aksjene i Utland Ltd ikke er hensiktsmessig i fremtiden.

Det er opplyst at eierskapet i Utland Ltd tidligere var samlet i ett selskap i konsernet, men at Søster AS fikk overført deler av aksjene i Utland Ltd som følge av finanskrisen, og et krav om at egenkapitalen i Søster AS skulle styrkes. Aksjene i Utland Ltd ble, ifølge innsender, overført for å styrke egenkapital i Søster AS slik at man unngikk å være i brudd med bankenes lånebetingelser. Disse forhold gjør seg ikke lenger gjeldende, og det anses derfor naturlig forretningsmessig at aksjene i Utland Ltd igjen samles i ett selskap. Konsernet gjennomgår en prosess for å forenkle selskapsstrukturen, og flere fusjoner og restruktureringer har vært gjennomført de senere årene. I forbindelse med forenklingen av selskapsstrukturen vil Konsernets langsiktige finansielle investeringer bli samlet i ett konsernselskap. En samling av eierskapet i Utland Ltd i ett selskap er et ledd i denne prosessen.

En samling av eierskapet av Utland Ltd i ett selskap forenkler diskusjoner og prosesser med selskapets partnere i Utlandet. Videre vil det forenkle prosessen mot banker mv. i forbindelse med eventuelle fremtidige finansieringsløsninger hvor aksjene i Utland Ltd kan stilles som sikkerhet.

Basert på de konkrete fakta i denne saken legger direktoratet til grunn at fisjonen ikke er hovedsakelig skattemessig motivert, og at den ulovfestede gjennomskjæringsnorm derfor ikke kommer til anvendelse.

Konklusjon

Ved fisjon av aksjene som Søster AS eier i Utland Ltd, og som NN AS overtar, skal den skattemessige kontinuiteten som følger av skatteloven § 11-7 også legges til grunn ved beregning av toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Basert på de konkrete fakta i saken legger direktoratet til grunn at fisjonen ikke er hovedsakelig skattemessig motivert, og at den ulovfestede gjennomskjæringsnorm derfor ikke kommer til anvendelse.

SkN 15-011 Gavesalg av aksjer

Lovstoff: Skatteloven § 10-31, jf. 13-1 første ledd.

Kort referat: Far ønsker å gjennomføre et gavesalg av sine aksjer i F AS til sin sønns aksjeselskap (Holding AS). Spørsmålet er om Far skal svare skatt av "gaveelementet" (aksjenes omsetningsverdi fratrasket vederlaget for aksjene) ved gavesalget etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd. Far eier aksjene utenfor næring. Vederlaget tilsvarer Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene, som er positiv. Skattedirektoratet kom til at Far ikke skal beskattes for "gaveelementet".

BFU 25/14 fra Skattedirektoratet publisert 15. desember 2014, avgitt 7. november 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at F AS er eiet av Far, Datter og Holding AS. Holding AS er 100 % eiet av Fars sønn (Sønnen).

Far ønsker å gjennomføre et gavesalg av sine aksjer i F AS til Holding AS. Vederlaget for aksjene er planlagt å tilsvare Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene. Denne verdien utgjør mer enn en symbolsk verdi, men er åpenbart lavere enn aksjenes virkelige verdi.

Det er positiv skattemessig inngangsverdi på Fars aksjer. Far eier aksjene privat, utenfor næring, slik at skatteloven § 5-2 om uttak ikke er relevant.

Innsender skriver at Skattedirektoratet i Bfu 48/02, uttalte at gavesalg av aksjer til arvingers holdingselskap ikke medførte beskatning av differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget på selgers hånd etter skatteloven § 13-1. Uttalelsen var basert på at arvingene skulle svare arveavgift av gaveelementet.

Med virkning fra 1. januar 2014 er arveavgiften avviklet. Innsender kan ikke finne noen holdepunkter i forarbeidene til avviklingen av arveavgiftsloven som tilsier at lovgiver har hatt intensjon om at rettspraksis på gavesalg skal endres. Innsender legger derfor til grunn at Far kan gaveselge aksjer i F AS til sin sønns aksjeselskap, uten at dette utløser beskatning på differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget ("gaveelementet"), og ber om en bindende forhåndsuttalelse hvor dette bekreftes.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal ta stilling til om Far skal svare skatt av "gaveelementet" (aksjenes omsetningsverdi fratrasket vederlaget for aksjene) ved gavesalg av sine aksjer i F AS til Holding AS, etter skatteloven § 10-31 (om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksje) supplert med § 13-1 første ledd (for beregning av størrelsen på den skattepliktige gevinsten).

Avgrensninger og forutsetninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende.

Skattedirektoratet forutsetter at det faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes, og at det ikke foreligger planer om videresalg av aksjene som skal overføres.

Regelverket

Gavesalg er å anse som realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a, forutsatt at vederlaget ikke anses som symbolsk, jf. Høyesterettsdom inntatt i Utv. 2001 s 429. Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 første ledd.

Etter skatteloven § 10-32 skal gevinst eller tap "settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi". Når vederlaget ved realisasjonen er lik selgers inngangsverdi på aksjene, er utgangspunktet at gavesalget kan gjennomføres uten at det får skattemessige konsekvenser for giver.

Det følger av skatteloven § 13-1 første ledd at det "kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning". Formuen eller inntekten fastsettes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Formålet med bestemmelsen er å "motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting", jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.13 side 75. Bestemmelsen kan ses som en presisering av skattelovens alminnelige bestemmelser om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue.

For at skatteloven § 13-1 første ledd skal komme til anvendelse, må det foreligge et interessefellesskap mellom skattyteren og en annen person, selskap mv. Videre må det foreligge en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyteren. Inntektsreduksjonen kan bestå i at en gjenstand er realisert til underpris. Inntekts- eller formuesreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet.

Interessefellesskapet kan som det fremgår av lovteksten, være direkte eller indirekte, og det kan være personlig eller økonomisk. Et indirekte interessefellesskap kan f.eks. foreligge mellom foreldre og deres barns aksjeselskap, jf. Norsk Lovkommentar 2014 (note 1098).

En aksjonær som ved gavesalg overfører aksjer til eget aksjeselskap, vil kunne realisasjonsbeskattes som om han hadde fått fullt vederlag. Det at aksjonæren gir til eget selskap fratar transaksjonen dens gavepreg. I foreliggende sak er imidlertid mottaker et aksjeselskap som eies av en person som giveren ønsker å berike. Transaksjonen vil her ha gavepreg, i motsetning til de tilfeller hvor aksjonæren beriker eget selskap. Spørsmålet er om det etter gjeldende rett er grunnlag for å beskatte gaveelementet i denne saken etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd.

Den konkrete vurderingen

Skattedirektoratet legger til grunn at de aktuelle aksjene er eiet av Far privat, utenfor næring, og at skatteloven § 5-2 om uttak ikke kommer til anvendelse.

Vi har ikke fått opplysninger om aksjenes virkelige verdi, men legger til grunn som opplyst at vederlaget ikke er symbolsk og at aksjene vil anses som realisert etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a. Da det vil foreligge realisasjon av aksjene, skal det gjennomføres et gevinst-/tapsoppgjør ifølge skatteloven § 10-32.

Vi legger til grunn at vederlaget vil tilsvare Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene, og at den skattemessige inngangsverdien på Fars aksjer i F AS er positiv. Fordi vederlaget er lik Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene, vil det ikke oppstå en skattepliktig gevinst ved realisasjonen på Fars hånd etter skatteloven § 10-32. Innsender spør om gavesalg likevel utløser beskatning av "gaveelementet" (differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget).

Innsender skriver at Skattedirektoratet i BFU 48/02 uttalte at gavesalg av aksjer til arvingers holdingselskap, ikke medførte beskatning av "gaveelementet". Skattedirektoratet vurderte da om skatteloven § 10-31 supplert med skatteloven § 13-1 første ledd, kom til anvendelse. Innsender viser til at uttalelsen var basert på at arvingene skulle svare arveavgift av "gaveelementet". Innsender anfører at han ikke finner holdepunkter i forarbeidene til avviklingen av arveavgiftsloven, som tilsier at lovgiver har hatt intensjon om at "gaveelementet" skal skattlegges i et slikt tilfelle.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil overdragelsen av "gaveelementet" til Holding AS, som eies av Sønnen, omfattes av ordlyden i skatteloven § 13-1 første ledd. Bestemmelsen er imidlertid en "kan-regel", og skal ikke anvendes i alle tilfeller hvor ordlyden er dekkende for forholdet. Det må foreligge noe mer. Formålet med bestemmelsen er å oppnå en korrekt tilordning av inntekt mellom skattesubjekter.

Et gavesalg til aksjonærens eget selskap vil som nevnt ovenfor, frata transaksjonen dens gavepreg. I foreliggende sak er imidlertid mottaker et aksjeselskap som eies av en person som Far (giver) vil berike. Transaksjonen vil således ha gavepreg, i motsetning til de tilfeller hvor aksjonæren beriker eget selskap.

Det å overføre aksjer i familieselskap til barns aksjeselskap i stedet for til barnet personlig, er en fremgangsmåte som ofte benyttes ved generasjonsskifter. Ved opphevelse av arveavgiften fra og med 2014, innførte man kontinuitetsprinsippet som hovedregel for arve- og gaveoverføringer i og utenfor næring. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker overtar arvelaters eller givers skattemessige stilling knyttet til de overførte formuesobjekter, herunder inngangsverdi og andre skatteposisjoner, jf. skatteloven § 9-7 tredje ledd. Praksis med overføring av formuesverdier ved gave/gavesalg fra foreldre til barns aksjeselskap, var kjent for lovgiver ved opphevelse av arveavgiften og innføring av kontinuitetsreglene, uten at det ble gjort noen begrensning for så vidt gjelder gave/gavesalg til aksjeselskap, som omfattes av fritaksmetoden.

Basert på faktum i denne konkrete saken kom Skattedirektoratet til at det ikke er grunnlag for å beskatte Far for "gaveelementet" ved det skisserte gavesalg av aksjene til Holding AS, etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd.

Konklusjon

Ved Fars gavesalg av sine aksjer i F AS til Holding AS, skal han ikke svare skatt av differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget ("gaveelementet") etter skatteloven § 10-31, jf. § 13-1 første ledd.

SkN 15-012 Salg av nye andeler i borettslag

Lovstoff: Skatteloven §§ 5-1 første ledd, 6-1 første ledd og 7-3 femte ledd

Kort referat: Et borettslag skulle i forbindelse med renovering av eksisterende bebyggelse, bygge ny toppetasje, utstede og selge 12 nye andeler, hver med bruksrett til en leilighet. Borettslaget ble ansett for skattemessig å drive virksomhet for så vidt gjaldt de nye leilighetene. Fradragsretten var begrenset til kostnader som kunne henføres til den skattepliktige virksomheten. Skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader skulle fastsettes på den enkelte andelshavers hånd etter reglene i skatteloven § 7-3 femte ledd.

BFU 26/14 fra Skattedirektoratet publisert 15. desember 2014, avgitt 11. november 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Faktaopplysninger

Borettslaget med blokkbebyggelse, har nå behov for vedlikehold. I den anledning vurderes det å bygge på en toppetasje med nye leiligheter og utstede nye andeler. Borettslaget består i dag av 48 andeler. Ved et eventuelt påbygg vil Borettslaget bli utvidet med 12 andeler, hver med bruksrett til en leilighet.

Dagens bygning består av 4 etasjer uten heis. Påbygging av ny toppetasje vil utløse krav om installasjon av heis. Den vil i så fall bli anlagt ved utvidelse av trappegang og montert utenfor eksisterende boligkropp. I tillegg vil det bli montert svalganger på bygget.

På grunn av problemer med kuldebro i forbindelse med eksisterende verandaer, vurderes disse omgjort ved innlemming/utvidelse av eksisterende rom, samtidig som det anlegges nye verandaer på yttersiden.

Ved bygging av 12 nye leiligheter må det foretas endring av utearealet i form av anleggelse av nye parkeringsplasser mv.

I forbindelse med ombygging og eventuell påbygging av ny etasje, vil det påløpe kostnader som isolert gjelder påbygget av ny toppetasje, kostnader som isolert knytter seg til den opprinnelige delen og kostnader som gjelder felles for hele bygget, ny og gammel del.

Ved en eventuell påbygging av ny etasje, må det utstedes nye andeler med tilhørende borettsrett til de nye leilighetene. Økningen av antall andeler må vedtas av Borettslagets generalforsamling. (Vedtak om antall, pålydende og overkurs). Andelenes pålydende må være lik pålydende på de opprinnelige andelenes. Innsender skriver at vederlaget for andelenes i henhold til lovforarbeidene

til borettslagsloven, bør fastsettes slik at det svarer til den delen av egenkapitalen i laget som erververen får. Andelene med tilhørende boretts vil bli solgt til høystbydende "på det åpne markedet".

Ved gjennomføring av planlagt rehabiliteringsarbeid og mulig påbygging, vil lagets fellesgjeld øke. Innsender forutsetter at denne gjelden når hele prosjektet er fullført (og eventuelt salg av andeler med boretts har funnet sted), vil bli fordelt etter samme fordelingsnøkkel på eksisterende andelshavere og nye andelshaver.

Det er opplyst at det er Borettslaget som vil stå som byggherre og bygge for egen regning og risiko. Borettslaget vil være eier av de nye leilighetene inntil salg (av nye andeler med tilhørende boretts) har funnet sted.

Skattemessig vurdering

Borettslaget ønsker vurdert om et slikt salg vil kunne utløse gevinstbeskatning for Borettslaget og derigjennom den enkelte andelseier. Innsender skriver at det på grunn av to forskjellige BFU'er, avgitt av Skattedirektoratet i henholdsvis 2006 og 2008, er uklart hvordan et slikt salg skal vurderes skattemessig.

Innsender legger til grunn at Borettslaget oppfyller vilkårene for ligning som boligselskap i skatteloven § 7-3, dvs. at eventuell beskatning finner sted på andelshavernes hender.

Innsender tar utgangspunkt i at utstedelse av nye andeler ikke utløser skatteplikt. Han skriver at spørsmålet om utstedelse av ny andel med tilhørende bruksrett knyttet til bl.a. tidligere fellesareal, ble avklart av Skattedirektoratet i 2004. Direktoratet uttalte da at en slik disposisjon ikke vil medføre skatteplikt, og at dette gjelder enten den aktuelle leiligheten tidligere er blitt brukt som såkalt "tjenende areal" eller ikke. Han viser til at hovedsynspunktet var at utstedelse av ny andel ikke innebar noe salg av eiendom ut av laget, og at det dermed heller ikke skjer noen skattepliktig realisasjon. (Han viser til at salg av eksisterende andel i utgangspunktet utløser skatteplikt.)

Under henvisning til tidligere avgitte BFU'er reiser innsender spørsmål om det likevel utløses skatteplikt for virksomhetsinntekt.

BFU 51/06

Innsender skriver at Skattedirektoratet i 2006 avga en BFU som har skapt usikkerhet med hensyn til rekkevidden av skattefritaket ved utstedelse av ny andel. Saken gjaldt et borettslag som vurderte å bygge syv nye leiligheter på et 400 kvm stort loftsareal, med etterfølgende opptak av syv nye andelshavere. Laget hadde fra før 24 andeler, hver med leierett til en av lagets leiligheter. Spørsmålet var om denne aktiviteten ville utløse beskatning av andelshaverne i borettslaget etter virksomhetsbestemmelsen i skatteloven (dvs. vedvarende aktivitet drevet for egen regning og risiko, og som på sikt er egnet til å gå med overskudd).

Direktoratet la til grunn at den aktiviteten som skulle utøves av håndverkere m.m. skulle tilordnes borettslaget, dvs. at den skulle likestilles med lagets egen aktivitet. Den samlede aktiviteten som ville finne sted ved utbyggingen hadde en slik varighet og et slikt omfang at den måtte karakteriseres som virksomhet. Virksomhetsinntekten, dvs. den inntekten som ville bli generert

ved utbygging og påfølgende salg av andeler, ville dermed inngå i den inntekt som skulle fastsettes på den enkelte andelshavers hånd.

BFU 11/08

Innsender skriver at direktoratet kom til motsatt konklusjon i uttalelsen fra 2008. Den saken gjaldt oppføring av en ny boligblokk og utstedelse av nye andeler med leierett knyttet til de nyoppførte leilighetene. Det var fra før 45 andeler i borettslaget, og den nye boligblokken ville medføre at antall andeler ville bli økt med 15.

Innsender skriver at forholdene i saken var spesielle fordi direktoratet forutsatte at hele det økonomiske resultatet som aktiviteten med oppføring av nye boliger genererte, skulle tilfalle et boligbyggelag og ikke det aktuelle borettslaget. Aktiviteten var dermed under ingen omstendighet egnet til å gi økonomisk overskudd for borettslaget. Ett av kriteriene for virksomhetsutøvelse var følgelig ikke oppfylt og saken ble avgjort på det grunnlaget.

Innsender mener at det ikke er grunnlag for beskatning av andelshaverne med mindre eiendom selges ut av Borettslaget. Det bes på vegne av Borettslaget og under henvisning til ovennevnte BFU'er og foreliggende faktaopplysninger, om Skattedirektoratets vurdering.

Dersom Skattedirektoratet anser det for å foreligge skatteplikt for Borettslaget ved borettslaverne i forbindelse med bygging av nye leiligheter og utstedelse av nye andeler, ber innsender om svar på følgende spørsmål: Kan hele prosjektet, inkludert vedlikehold og opprusting av eksisterende bygningsmasse ses i sammenheng, slik at inntektene ved salg vurderes opp mot totalkostnadene for hele prosjektet? Hvordan skal en eventuell inntekt i forbindelse med de nye andelene beskattes på andelshaverne?

Ifølge innsender kan den beskrevne aktivitet med oppføring av 12 nye leiligheter, gjennomføres innenfor borettslagslovens regler, og dette er en forutsetning for utbyggingsplanen. Hvis leilighetene blir bygget vil Borettslaget bli utvidet med 12 nye andeler. Innsender mener at Borettslaget ikke kan sies å drive næringsvirksomhet i forbindelse med den planlagte om- og påbygging (dersom den blir en realitet). Han mener derfor at det ikke er grunnlag for beskatning av andelshaverne i forbindelse med byggeaktiviteten og utstedelse av nye andeler med tilhørende boret.

Skattedirektoratets vurderinger

1 Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om bygging av ny toppetasje på Borettslagets bygning, utstedelse og salg av 12 nye andeler, hver med tilhørende bruksrett til en av de nye leilighetene, utløser beskatning av andelshavere i Borettslaget. Hvis direktoratet kommer til at skatteplikt blir utløst, skal det tas stilling til om kostnadene med hele byggeprosjektet som inkluderer oppgradering av eksisterende bygning og nye parkeringsplasser mv, skal hensyntas ved beregningen av skattepliktig inntekt. Det skal da også tas stilling til hvordan virksomhetsinntekten skal beskattes hos andelshaverne.

2 Avgrensning, forutsetninger og definisjoner

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det skisserte faktum enn de spørsmål som drøftes i det følgende.

Det legges til grunn som opplyst av innsender, at den beskrevne aktivitet er lovlig aktivitet innenfor borettslagslovgivningen og at borettslags- og regnskapslovgivningens regler blir overholdt.

Skattedirektoratet forutsetter også at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Aktivitet som vil bli utført, og kostnader som vil pådras, ved det planlagte påbyggings-/utbedringsarbeidet, vil som opplyst, dels referere seg til påbygget av ny toppetasje og dels til det eksisterende bygget. Videre vil en del av aktiviteten og kostnadene gjelde felles for påbygget av ny toppetasje og det eksisterende bygget. Det legges til grunn at det samme vil gjelde aktivitet og kostnader knyttet til utearealet med anlegg av nye parkeringsplasser m.v.

Det følger av BFU-forskriften § 5 femte ledd at «spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen ikke kan tas opp» i anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Vi går derfor ikke inn på den konkrete fordelingen av aktivitet/kostnader mellom påbygget av ny toppetasje og aktivitet/kostnader som knytter seg til det eksisterende bygget, men forutsetter at aktivitet/kostnader, som også omfatter aktivitet/kostnader til uteareal, er en gitt størrelse som kan henføres til henholdsvis påbygg av ny toppetasje og til eksisterende bygg.

Vi vil i det følgende bruke begrepet «påbygg av ny toppetasje» om de nye leilighetene som planlegges bygget, i motsetning til «eksisterende bygg» som omfatter den opprinnelige delen av Borettslaget. Begrepene vil omfatte også den fellesaktivitet og de felleskostnader så vel på bygget som på utearealet, som kan henføres til den enkelte kategori.

3 Regelverket

3.1 Utgangspunktet

Skatteloven har i kapittel 5 regler om «Alminnelig inntekt – bruttoinntekter», og hovedregelen for inntektsbeskatning følger av skatteloven § 5-1 første ledd:

«(1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»

Kapitlet har regler for forskjellige typer inntekter, og har i §§ 5-30 og 5-31 regler for virksomhetsinntekt. Utgangspunktet er at virksomhetsinntekt er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, uansett om den drives i enkeltpersonforetak eller i form av et selskap, og uansett i hvilken selskapsform.

Skatteloven kapittel 7 inneholder særregler om inntekt fra egen bolig eller fritidsbolig, og har i § 7-3 spesielle bestemmelser for andelshavere i boligselskaper.

3.2 Driver Borettslaget virksomhet i skattemessig forstand

3.2.1 Generelt om virksomhetsbegrepet

Det første spørsmålet vi skal ta stilling til er om Borettslaget ved den planlagte utbyggingen vil drive virksomhet i skattemessig forstand.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet «virksomhet», men begrepet er eksemplifisert i skatteloven § 5-30. Vilkårene for å anse inntektsgivende aktivitet som virksomhet er slik det fremgår i Lignings-ABC 2013/14 side 1548, at aktiviteten:

- «tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko»

Før vi går nærmere inn på drøftelsen av om virksomhetskravet vil være oppfylt, må det foretas et skille mellom aktivitet/kostnader som kan henføres til påbygget av ny toppetasje med 12 nye leiligheter (som skal danne grunnlag for salg av andeler med tilhørende bruksrett), og aktivitet/kostnader som kan allokere til det eksisterende bygget med 48 leiligheter.

3.2.2 Oppgradering av eksisterende bygg

Vi legger til grunn at utbedringen av eksisterende bebyggelse er begrunnet i de eksisterende andelshavernes ønske om vedlikehold og oppgradering av sine boliger. Aktiviteten som kan henføres til det eksisterende bygget vil være i disse andelshaveres interesse. Utbedringen vil ikke generere inntekter for Borettslaget og er derfor ikke egnet til å gå med overskudd.

3.2.3 Påbygg av ny toppetasje

Forholdet er annerledes for leilighetene som planlegges oppført i påbygget av ny toppetasje. Disse leilighetene vil bli tilknyttet de 12 nye andelene, som vil bli solgt til markedsverdi, og spørsmålet er om Borettslagets oppføring og salg av disse andelene med tilknyttet bruksrett, vil innebære at Borettslaget driver virksomhet i skattemessig forstand.

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å bygge toppetasje med 12 nye leiligheter, må vurderes konkret. Det er særlig aktivitetens varighet og omfang som må vurderes i denne sammenheng. Rettspraksis har generelt stilt beskjedne krav til aktivitetens omfang. I Høyesteretts dom inntatt i Utv. 1968 side 75 er oppføring av to tremannsboliger ansett som virksomhet.

Slik denne saken er opplyst vil Borettslagets aktivitet bestå i påbygg av ny toppetasje med 12 leiligheter m.m. Det er opplyst at aktiviteten vil skje for Borettslagets regning og risiko, og at Borettslaget vil stå som eier av de nye leilighetene inntil salg av andeler med tilhørende bruksrett, har funnet sted.

Slik Skattedirektoratet vurderer saken vil påbyggingen innebære en aktivitet for Borettslagets regning og risiko som vil ha en varighet og et omfang som tilfredsstiller aktivitetskravet i virksomhetsvurderingen. Videre vil utbyggingen med påfølgende utstedelse og salg av andeler med tilhørende bruksrett til markedsverdi, være egnet til å gå med overskudd.

Direktoratet er etter dette kommet til at Borettslaget ved påbygging av ny toppetasje med 12 nye leiligheter, utstedelse og salg av andeler med tilknyttet bruksrett, vil drive virksomhet i skattemessig forstand. Virksomhetsinntekt vil bli beskattet hos andelshaverne i Borettslaget.

Det resultatet Skattedirektoratet er kommet til er i samsvar med det standpunktet som ble inntatt i BFU 51/06, hvor borettslaget ble ansett for å drive virksomhet. I BFU 11/08 som innsender viser til, var det et boligbyggerlag som solgte andelene i borettslaget, og faktum var annerledes enn i den saken vi her vurderer. Det skal videre bemerkes at det i de saker Skattedirektoratet omtalte i Utv. 2004 side 809 og Utv. 2005 side 578, kun gjaldt utstedelse og salg av ny andel, ikke aktivitet i form av byggevirksomhet.

3.3 Fradragsberettigede kostnader

Innsenders neste spørsmål er om kostnadene med hele byggeprosjektet som inkluderer oppgradering av eksisterende bygg, skal hensyntas ved beregningen av skattepliktig inntekt.

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd at det gis fradrag for kostnader som er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. ...»

Direktoratet har i pkt. 3.2 over, kommet til at det bare er påbygging av ny toppetasje med 12 nye leiligheter m.m. som er å anse som virksomhet som gir skattepliktig inntekt. Det er da bare kostnader som kan allokere til påbyggingen av ny toppetasje med senere utstedelse av nye andeler og salg, som gir fradragsrett, jf. skatteloven § 6-1 første ledd.

3.4 Beskatningen av andelshaverne

Det siste spørsmålet vi skal ta stilling til er hvordan inntekten, skal beskattes hos andelshaverne.

Det legges til grunn som opplyst at Borettslaget oppfyller vilkårene for ligning som boligselskap i skatteloven § 7-3, dvs. at beskatning skjer på den enkelte andelshavers hånd. Hvilke inntekter og kostnader som skal hensyntas fremgår av bestemmelsens femte ledd litra a. og litra b:

«(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshaverens hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7-1 første ledd b og annet ledd annet punktum. Den skattepliktige inntekten beregnes slik:

- a. Bruttoinntekt fastsettes til summen av andel av
 - selskapets renteinntekter
 - andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer
- b. Til fradrag i inntekt kommer andel av
 - selskapets rentekostnader
 - tilskudd til privat tjenesteordning ...
 - selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - tap ved realisasjon av selskapets eiendommer».

Bestemmelsens første punktum angir skattefritak for egen bruk og dekker inntekter og kostnader som gjelder Borettslagets ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, tilsvarende

hva som gjelder for andre brukere av egen bolig. Annet punktum litra a. og b. angir uttømmende øvrige inntekter og kostnader som kan hensyntas ved ligningen av andelshaverne.

Vi forstår det slik at man med ordlyden «ikke har tilknytning til selve eiendommen» (jf. litra a. annet strekpunkt og litra b. tredje strekpunkt) har ment å fange opp inntekter og kostnader som går ut over ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, dvs. inntekter og kostnader som ikke har tilknytning til fritaksligningen av boligeiendommen.

I ovenstående har vi konkludert med at aktiviteten med påbygg av ny toppetasje med påfølgende utstedelse og salg av andeler, i skattemessig forstand vil være å anse som virksomhet for Borettslaget. Det følger da av skatteloven § 7-3 femte ledd a. annet strekpunkt og b. tredje strekpunkt, at inntekten fra virksomheten skal hensyntas sammen med de korresponderende kostnader.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at de inntekter og kostnader som kan henføres til den skattemessige virksomheten som Borettslaget driver med påbygg av toppetasje og senere utstedelse og salg av andeler med tilknyttet bruksrett, skal hensyntas ved ligningen av den enkelte andelshaver, jf. skatteloven § 7-3 femte ledd litra a. – c.

Konklusjon

Påbygg av ny toppetasje, utstedelse og salg av 12 nye andeler hver med tilhørende bruksrett til en av de nye leilighetene, er å anse som virksomhet i skattemessig forstand, og vil utløse beskatning av andelshavere i Borettslaget. Fradragsretten vil være begrenset til kostnader som kan henføres til de 12 nye leilighetene m.m. Skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader fastsettes på den enkelte andelshavers hånd etter skatteloven § 7-3 femte ledd.

SkN 15-013 Konsernfusjon, holdingselskap.

Lovstoff: Skatteloven §§ 11-1 flg.

Kort referat: To skattytere, som hver eide 50 % av aksjene i et grunderselskap, ønsket å legge selskapet inn i en holdingstruktur. Grunderselskapet skulle ved en konsernfusjon innfusjoneres i et datterselskap i et nystiftet mor-datter konsern. Vederlagsaksjene skulle utstedes av morselskapet. Konsernfusjonen skulle gjennomføres etter Kapitalutvidelsesmodellen, dvs. uten å etablere fordring mellom vederlagsutstedende morselskap og dennes datterselskap. Skattedirektoratet konkluderte med at en slik fusjon ikke kunne gjennomføres med skatterettslig kontinuitet etter sktl § 11-1 flg.

BFU 27/14 fra Skattedirektoratet publisert 16. desember 2014, avgitt 14. november 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

1 Faktum

Grunder AS driver en allsidig virksomhet, samt at selskapet eier en del aksjer.

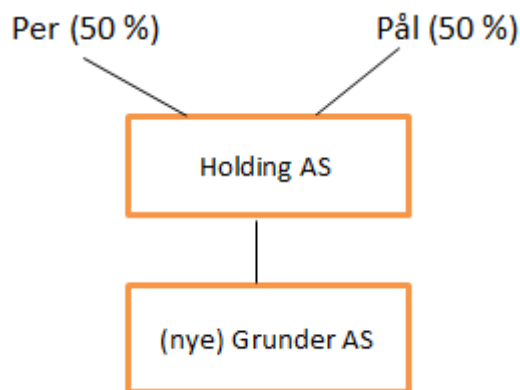
Aksjonærene i selskapet, Per og Pål, eier 50 % hver av aksjene.

2 Bakgrunn for søknaden

2.1. Behov for omorganisering

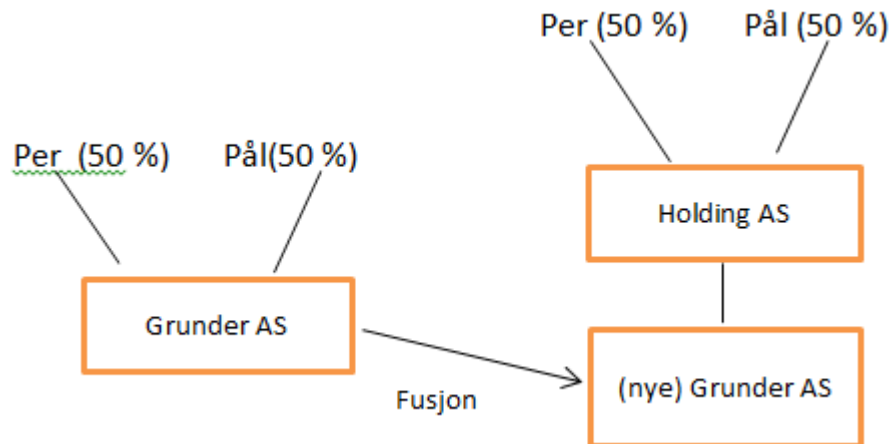
Virksomheten har et stort potensiale og aksjonærene ønsker å organisere virksomheten i en holdingstruktur for å komme inn under fritaksmetoden med tanke på videre investeringer.

Den ønskede strukturen kan illustreres slik:



Selskapsrettslig oppnår man å komme i en slik struktur ved å:

1. Etablere et skyggekonsern ved å stifte aksjeselskap (Holding AS) med samme eiersits (50/50) som i Grunder AS. Holding AS stifter et datterselskap (nye) Grunder AS
2. Beslutte fusjon av nåværende Grunder AS med (nye) Grunder AS. Vederlag ytes Til aksjonærene i Grunder AS ved økning av pålydende på deres aksjer i Holding AS (jf. BFU 34/06 og BFU 17/11).



I praksis løses dette ved hjelp av en såkalt trekantfusjon der vederlaget til aksjeeierne i det overdragende selskapet ytes fra det overtakende selskaps morselskap, jf aksjeloven § 13-2 annet ledd første punktum.

Regnskapsteknisk er tradisjonelt en trekantfusjon løst ved den såkalte «Fordringsmodellen». Det etableres en fordring fra Holding AS mot (nye) Grunder AS. Størrelsen på fordringen vil tilsvare den egenkapitalen som tilføres (nye) Grunder AS fra Grunder AS, jf. aksjeloven § 13-2 annet ledd annet punktum og regnskapsloven § 5-14.

Fordringen er ikke bare en regnskapsteknisk størrelse, men vil ha realitet for de involverte selskapene ved at det skal opprettes lånedokumenter, fordringen skal renteberegnes på markedsmessige vilkår og betjenes inntil den er oppgjort eller gjeldsforholdet på annen måte er avsluttet, jf aksjeloven § 3-9.

Fordringen innebærer at all egenkapital som kommer fra Grunder AS vil øke egenkapitalen i Holding AS. Det vil ikke skje noen endringer i egenkapitalen i datterselskapet som har overtatt virksomheten fra Grunder AS. Dette datterselskapet vil således være tynt kapitalisert, og ha en vesentlig lavere egenkapital enn det Grunder AS har i dag.

For å få øket egenkapitalen i (nye) Grunder AS, som er driftsselskap med krav til en viss egenkapital jf aksjeloven § 3-4, vil man konvertere fusjonsfordringen til aksjekapital. Da oppnår man både å få styrket aksjekapitalen i (nye) Grunder AS, samt å få eliminert fordringen. Det er et poeng å konvertere fordringen raskt for å unngå midlertidige forskjeller og korreksjonsinntekt.

Konvertering av fordringen er å anse som realisasjon, hvilket vil utløse gevinst på det eneselskapet med et korresponderende tap på det andre selskapet. Dette utjevnes som regel ved at det ytes konsernbidrag fra det ene selskapet til det andre. Konvertering og konsernbidrag kan føre til unødvendig høy egenkapital i datterselskapet, som så må reguleres til ønsket nivå gjennom utbytteutdeling eller kapitalnedsettelse.

Det synes unødvendig å etablere fordringen for deretter å konvertere dem til aksjekapital med de komplikasjoner og merarbeid dette fører med seg. Fordringsmodellen er tidkrevende og utløser store transaksjonskostnader.

2.2 Problemstilling

Spørsmålet i denne søknaden er om man skattefritt kan gjennomføre fusjonen ved å foreta en direkte kapitalutvidelse i (nye) Grunder AS på bakgrunn av de netto bokførte verdier som mottas i det overtakende selskap fra Grunder AS. Denne metoden er drøftet i juridisk litteratur som «Kapitalutvidelsesmodellen».

Begrunnelsen for bruk av Fordringsmodellen er at holdingselskapet må tilføres en egenkapitalsom danner grunnlag for en kapitalforhøyelse i holdingselskapet. I Fordringsmodellen gjøres dette i form av at holdingselskapet får en fordring mot datterselskapet. Fordringen øker egenkapitalen i holdingselskapet, og danner grunnlag for kapitalforhøyelsen.

Den samme egenkapitalen mener innsender kan tilføres holdingselskapet ved Kapitalutvidelsesmodellen, slik at verdien på holdingselskapets aksjer i datterselskapet øker med samme beløp som de netto bokførte verdier mottatt av datterselskapet fra Grunder AS.

Etter bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil kapitalsituasjonen i Holding AS og (nye) Grunder AS bli identisk med tilsvarende situasjon som om det hadde blitt gjennomført en trekantfusjon med Fordringsmodellen og fordringen mot (nye) Grunder AS deretter hadde blitt konvertert til aksjekapital.

De skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler og rettigheter og forpliktelser vil videreføres av det overtakende selskapet (nye) Grunder AS sammen med de øvrige skatteposisjonene som vil overtas uendret av (nye) Grunder AS, jf skatteloven § 11-7 første ledd.

Aksjonærenes inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjene i Grunder AS fordeles på aksjonærenes aksjer i Holding, jf skatteloven § 11-7 fjerde ledd.

Lovens ordlyd i aksjeloven § 13-2 annet ledd annet punktum støtter en slik løsning:

«Kapitalforhøyelsen i morselskapet eller datterselskapet kan gjennomføres ved at en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarende egenkapital det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, nyttes som aksjeinnskudd».

Fordringsmodellen fremstår etter ordlyden som et alternativ ved trekantfusjon etter aksjeloven § 13-2 annet ledd første punktum.

Ordlyden gir således grunnlag for at man også kan benytte andre løsninger. Kapitalutvidelsesmodellen er i utgangspunktet en ordinær fusjon med kapitalforhøyelse ved tingsinnskudd i overtakende selskap, jf aksjeloven § 13-2 første ledd nr 1, dog slik at vederlaget ytes ved en korresponderende kapitalforhøyelse i et holdingselskap. Ikke ved at det etableres en fordring, men ved at kapitalforhøyelsen i datter gir grunnlag for en tilsvarende kapitalforhøyelse i holdingselskapet.

Det fremstår som unødvendig å måtte etablere fordringen med påfølgende konvertering av denne til aksjekapital, da det er innenfor lovens ordlyd å gjøre kapitalforhøyelsen direkte slik man gjør i ordinære fusjoner med kapitalforhøyelse.

Alle lovlige fusjonsformer er skattefrie, med mindre de er spesifikt unntatt i skatteloven, jf. skatteloven § 11-2 første ledd første punktum som sier at fusjon etter aksjeloven kap 13 kanskje uten skattlegging. Skatteloven § 11-2 unntar de såkalte Firkantfusjonene beskrevet i aksjeloven § 13-2 annet ledd fra skattefrihet, men har ikke noe spesifikt unntak for bruk av Kapitalutvidelsesmodellen.

Benn Folkvord skriver i sin doktoravhandling «Skatt ved fusjon og fisjon» fra 2006 på side 210-211 om Kapitalutvidelsesmodellen:

"Det kan drøftes om man kan gjennomføre trekanter ved kapitalforhøyelse i datterselskap, hvorpå denne benyttes som grunnlag for vederlagsutstedelsen i morselskapet. Utgangspunktet må være at det kan foretas kapitalutvidelser når et aksjeselskap vederlagsfritt tilføres nettoverdier.

Kapitalutvidelsesmodellen synes i det vesentlige å ha de samme virkninger som fordringsmodellen etter konvertering av fordringen. Både mor- og datterselskapets balanseposter blir like, uavhengig av om man anvender kapitalutvidelsesmodellen eller fordringsmodellen (etter konvertering).

Den vesentligste forskjell på modellene synes å være at man etter kapitalutvidelsesmodellen ikke går omveien om konvertering. Konverteringen gir økte transaksjonskostnader og en rekke tolkningsproblemer. Kapitalutvidelsesmodellen fremstår dermed som mer effektiv enn fordringsmodellen. Etter min oppfatning må derfor hovedreglene om at det kan foretas kapitalutvidelser ved vederlagsfri tilførsel av nettoverdier til et aksjeselskap i asl kap 10 del 1, kunne anvendes også i datterselskaper ved trekanter. Det antas dermed at man etter gjeldende rett kan gjennomføre trekanter etter kapitalutvidelsesmodellen."

Videre, på side 212:

"Etter min oppfatning er det få om noen hensyn som medfører at fordringsmodellen gir bedre eller mer hensiktsmessige løsninger enn kapitalutvidelsesmodellen. Fordringsmodellen bidrar til forvanskning og dermed økning av transaksjonskostnader og risiko. Etter min oppfatning bør adgangen til å kunne gjennomføre trekanter etter fordringsmodellen fjernes helt til fordel for kapitalutvidelsesmodellen."

Folkvord får støtte av Ole Gjems-Onstad.

Effektivitetshensyn taler for at Kapitalutvidelsesmetoden må anses som en akseptabel løsning. Bruk av Fordringsmodellen åpner for tilpasningsmuligheter der datterselskapet ikke klarer å betjene gjelden, og holdingselskapet får et fradragsberettiget tap. Dette kan motivere til at fordringen ikke konverteres til aksjekapital, da tap av aksjekapital ikke er fradragsberettiget tap under fritaksmetoden, jf skatteloven § 2-38.

Bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil være tids- og arbeidsbesparende for det omorganiserende selskapet, og man vil oppnå identisk samme situasjon ved bruk av Fordringsmodellen med påfølgende konvertering av fordringen til aksjekapital. Dette taler i seg selv, ifølge innsender, for at Kapitalutvidelsesmodellen er en akseptabel løsning.

Etter forespørsel fra Skattedirektoratet har innsender gitt tilleggsopplysninger vedrørende hvordan fusjonen føres regnskapsrettslig, samt gir følgende kommentarer:

"Fusjonen av Grunder AS og (nye) Grunder AS vil være en omorganisering med identisk eiersammensetning og regnskapsføringen skal skje til kontinuitet. Det er ikke tale om noen formuesforskyvninger, alle verdier blir liggende i konsernet og ingen verdier kommer nærmere de private aksjonærene. Dette er således å betrakte som en ren intern omorganisering.

En konvertering av fordringen etter gjennomføring av Fordringsmodellen vil være en realisasjon av fordringen som regnskapsmessig føres som en transaksjon. Dette er hensyntatt i vår oppstilling ved at Kapitalutvidelsen i datter bokføres som innskutt kapital i sin helhet, fordelt på aksjekapital og overkurs.

Dersom netto bokførte verdier avviker fra de netto skattemessige verdier som datterselskapet mottar vil det på samme måte som ved konvertering av fordringen utløse skatt på det eneselskapets hånd og fradrag på det annet selskapet. Denne skattefrie fusjonen vil således ha et element som vil utløse skatt, nemlig «realisasjonen» av eiendelene til bokført verdi ved overføringen. Ved bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil således denne skatten/fradraget utløses hos mor- og datterselskapet allerede i fusjonsåret og ikke på et senere tidspunkt hvor fordringen konverteres. Som nevnt ville denne realisasjonen uansett ha kommet på et senere tidspunkt ved konvertering av fordringene, og det må anses som en fordel også fra Skattetatens ståsted at dette blir håndtert skattemessig i fusjonsåret fremfor på et senere tidspunkt når fordringen konverteres.

Bruken av Fordringsmodellen har i mange år skapt mye unødvendig arbeid, risiko og usikkerhet. Vi kan ikke se at hverken regnskapsmessige hensyn eller selskapsrettslige hensyntaler mot at reglene anvendes slik som skissert ovenfor. Ved å bruke Kapitalutvidelsesmodellen benytter man seg av de vanlige reglene, men uten unødvendige og kompliserende mellomledd (fordringen). Undertegnede har konferert med professor Benn Folkvord og professor Hans Robert Schwencke i forkant av dette svarbrevet, og begge har uttrykt sin fulle støtte til at Kapitalutvidelsesmodellen vil være en fullt akseptabel løsning, både regnskapsrettslig og selskapsrettslig."

I brev av 13. oktober gir innsender en mer dyptgående forklaring på den skattemessige gjennomføringen av transaksjonen og skriver bl.a.:

Skattemessige verdier

Skattedirektoratet ber om en nærmere forklaring på hvordan skattemessige verdier som tilføres datterselskapet ved fusjonen blir overført til morselskapet uten at det utstedes fordring. Innsender ser at dette er uttrykt litt uklart i forrige skriv, og vil i det følgende redgjøre litt nærmere for dette.

I en vanlig trekantfusjon blir de skattemessige verdier som overtas av overtakende selskap gjenspeilet i gjelden som opprettes til morselskapet.

Overdragende selskap har f.eks. netto bokførte verdier på 100 og netto skattemessige verdier på 80. Beløpene vil gjenspeiles i fusjonsfordringen som opprettes. Fordringen vil ha en bokført verdi på 100 og skattemessig verdi på 80. Dette innebærer at ved konvertering av fordringen til aksjekapital så vil det oppstå en gevinst på 20 i morselskapet og et tilsvarende tap i datterselskapet. Dette utliknes som regel med konsernbidrag på 20 slik at skatten elimineres.

Ved en fusjon med bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil det ikke opprettes en slik fordring da kapitalutvidelsen gjøres direkte i datterselskapet.

Man kan se for seg to alternative løsninger i dette tilfellet;

1. Da det faktisk ikke opprettes fordring mellom mor og datter så vil man ved Kapitalutvidelsesmodellen ikke videreføre den skattemessige verdien opp til morselskapet, men forholde seg alene til at den skattemessige verdien videreføres på eiendelene i datterselskapet. Dette vil ytterligere forenkle denne typen transaksjoner og vil ikke være i strid med kontinuitetsprinsippet.
2. Alternativt kan den skattemessige verdien videreføres i morselskapet, da knyttet til posten "Økt investering i datterselskap". Slik reglene er i dag med fritaksmodellen vil dette uansett ikke utløse skatt/fradrag ved en fremtidig realisasjon, så det fremstår som unødvendig å videreføre de skattemessige verdiene opp i morselskapet. Det er heller ingen naturlig "motpost" i datterselskapet som kan føres tilsvarende, slik som gjøres i dag ved bruk av Fordringsmodellen.

Tatt i betraktning at man med Kapitalutvidelsesmodellen ønsker en forenkling av dagens praksis anmodes det om at Skattedirektoratet aksepterer Alternativ 1 som skissert ovenfor. Da vil man få en løsning med full skattemessig kontinuitet, uten å måtte ta veien om en etterfølgende skattepliktig realisasjon slik man må med dagens praksis med Fordringsmodellen.

Regnskapsmetode

Selskapet er et lite selskap og bruker prinsippene for små selskap.

3. Konklusjon

Det må ut fra dette, ifølge innsender, konkluderes med at Kapitalutvidelsesmodellen må anses som en løsning som ligger innenfor regelverket i aksjeloven kap 13 og at en fusjon ved bruk av Kapitalutvidelsesmodellen kan gjennomføres uten skattlegging, jf skatteloven § 11-2.

Innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse om hvorvidt Skattedirektoratet er enig i skattyters vurdering av den aktuelle problemstillingen.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om en konsernfusjon kan gjennomføres som beskrevet, uten utstedelse av fordring mellom (nye) Grunder AS og morselskapet Holding AS.

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

Skattedirektoratet tar i en bindende forhåndsuttalelse ikke stilling til selskaps- og regnskapsrettslige problemstillinger, men legger til grunn innsenders påstand om at en konsernfusjon lovlig lar seg gjennomføre selskaps- og regnskapsrettslig ved å benytte den beskrevne Kapitalutvidelsesmodellen.

Faktum

Per og Pål eier i dag 50 % hver av selskapet Grunder AS. For å komme inn under fritaksmetoden, ønsker eierne å etablere en holdingstruktur for sitt eierskap. Dette skal gjennomføres ved først å etablere et skyggekonsern ved å stifte Holding AS med samme eiersits (50/50), samt et 100 % eiet datterselskap av dette, (nye) Grunder AS. Deretter skal det gjennomføres en konsernfusjon der Grunder AS innfusjoneres i (nye) Grunder AS med oppskrivning av aksjene i morselskapet Holding AS, slik at vederlaget til aksjonærene ytes fra morselskapet.

Konsernfusjonen ønskes gjennomført ved "Kapitalutvidelsesmodellen", dvs. uten at det utstedes fordring ("Fordringsmodellen") mellom (nye) Grunder AS og morselskapet Holding AS.

Innsender opplyser at grunnlaget for oppskrivning av aksjekapitalen i morselskapet Holding AS er verdiøkningen på aksjene dette selskapet har i (nye) Grunder AS som tilføres verdier ved fusjonen. Det skal således gjennomføres en kapitalforhøyelse med oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer i morselskapet.

Innsender spør om en slik fusjon kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven § 11-2 følgende.

Rettskilder

Etter gammel regnskapslov av 13. mai 1977 nr. 35 kunne man gjennomføre oppskrivning av anleggsmidler. Fra og med 1985 ble konsernfusjon innført som en fusjonsmodell i aksjeloven. Kapitalforhøyelsen i morselskapet, som grunnlag for utstedelsen av vederlagsaksjene, ble den gang finansiert enten ved en regnskapsmessig overføring fra andre egenkapitalkonti eller ved at selskapet ble tilført ny kapital.

Etter dagjeldende aksjelov av 1976 kunne kapitalforhøyelsen også skje på bakgrunn av en regnskapsmessig oppskrivning av verdien av morselskapets aksjer i datterselskapet, se beskrivelse av tidligere rett i Ot.prp. nr. 44 (1997-98) kapittel 6. For å oppnå skattemessig kontinuitet måtte man imidlertid søke lempe hos Finansdepartementet. Jon Vinje beskriver denne praksis i boka Aksjeselskapsbeskatning av 1988 på side 237 slik:

"Da denne fusjonsmodellen ble tatt inn i aksjeloven i 1985, reserverte Finansdepartementet seg i sin høringsuttalelse mot at endringen også skulle ha virkning for det skatterettslige fusjonsbegrep, jfr. Ot.prp. nr. 72 (1984-85). Finansdepartementet har senere i to saker uttalt at gjeldende praksis ikke gir noe klart grunnlag for å unnlate beskatning etter S §54 annet ledd der fusjonsvederlaget består av aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Ved fusjon etter den nye bestemmelsen i A §14-1 annet punktum vil en være henvist til å søke fritak for beskatning etter lov av 9. juni 1961 nr. 16. Den siste av disse uttalelsene er inntatt i Utv. 1987 s. 101. Konklusjonen er at denne fusjonstypen faller utenfor det skattemessige fusjonsbegrep."

Under arbeidet med ny regnskapslov (som kom i 1999) ble det foreslått å avskaffe muligheten for å oppskrive anleggsmidler. Derfor innførte man i ny aksjelov av 13. juni 1997 nr. 44 muligheten for at kapitalforhøyelse i morselskapet kunne skje ved etablering av fordring mellom mor- og datterselskap. Å etablere fordring er imidlertid ikke obligatorisk, kapitalforhøyelsen kan i stedet gjennomføres ved f.eks. en fondsemisjon med midler fra andre egenkapitalkonti, jf. aksjeloven § 13-2 annet ledd.

I forarbeidene til nye skatteregler om fusjoner og fisjoner, Ot.prp. nr. 71 (1995-96) uttaler Finansdepartementet bl.a. følgende i pkt. 2.3.2.4 på side 14 om utvidelsen av skatterettslig tillatte fusjonsformer:

"I høringsutkastet ble det foreslått å utvide fusjonsadgangen til å omfatte fusjon mellom et utenforstående selskap og et datterselskap i et konsern, der aksjonærene i det overdragende selskap får vederlag i morselskapet eller i et annet datterselskap. Forslaget skulle innebære likhet mellom selskapsrettslig tillatte fusjonsformer, jf Ot prp nr 36 for 1993-94, og skattefrie tillatte fusjonsformer.

Etter at endringene i aksjeloven ved endringslov av 22. desember 1995 nr 80 trådte i kraft 1. januar 1996 er den selskapsrettslige situasjon endret. Reglene om fusjon av private aksjeselskaper er i hovedsak uforandret, mens reglene om fusjon av allmenne selskaper samsvarer med forslaget i Ot prp 36 for 1993-94. Dette reiser spørsmål om i hvilken grad reglene om skattefrihet for fusjoner kan følge reglene om selskapsrettslig tillatte fusjonsmåter.

Etter departementets vurdering bør i utgangspunktet de fusjonstyper som godtas selskapsrettslig, også kunne tillates gjennomført uten umiddelbare skattemessige virkninger, dersom ikke tungtveiende hensyn taler i mot. En antar videre at det fortsatt bør være adgang til å gjennomføre skattefrie fusjoner i samsvar med de selskapsrettslige fusjonsformer som godtas som skattefrie etter gjeldende ulovfestede regler.

Når det gjelder utvidelser i forhold til gjeldende regler om beskatning, antar departementet at også andre fusjonstyper som hittil har vært godtatt selskapsrettslig, bør omfattes av reglene om skattefrie fusjoner. Fusjon mellom et utenforstående selskap og et datterselskap i et konsern mot vederlagsaksjer i konsernets morselskap, jf aksjeloven §§ 14-1a første ledd annet punktum og 14-10 fjerde ledd første alternativ, foreslås således omfattet av reglene om fusjoner som kan gjennomføres uten umiddelbare skattemessige virkninger. Ved en slik fusjon blir ikke kontinuiteten på eiersiden brutt. Eierkontinuiteten består indirekte ved at eierne i det overdragende selskap får aksjer i morselskapet som på sin side helt ut eller i det vesentlige eier datterselskapet som er overtakende selskap i fusjonsprosessen. Etter aksjeloven §§ 14-1a annet

punktum og 14-10 fjerde ledd er det et vilkår for fusjon at morselskapet eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet som fusjonerer. Ved en slik ombytting av aksjer kan det oppnås større oversikt over eiersiden i et konsern og strukturmessige fordeler for konsernet, sett i forhold til om eierne av det overdragende selskap skulle motta vederlagsaksjer i fusjonsparten. Før skattereformen lå det en mulighet for unngåelse av gevinstbeskatning ved salg av næring i at virksomheten kunne fusjoneres inn i en større enhet, hvorefter eieren etter tre år kunne realisere verdien av virksomheten skattefritt ved avhendelse av en begrenset del av aksjene i morselskapet. Skatteplikten for aksjegevinster hos skattytere bosatt i Norge er nå generell, slik at denne fusjonsformen ikke lenger representerer samme omgåelsesmuligheter som før skattereformen. Departementet har for øvrig merket seg at ingen av de innkomne høringsuttalelser har gått imot en slik utvidelse av adgangen til å foreta skattefrie fusjoner. En foreslår derfor at også denne type fusjoner skal kunne gjennomføres uten skattemessige konsekvenser."

Etter at Fordringsmodellen ble innført aksjerettslig, har man således også i skatteloven, tidligere selskapsskatteloven, åpnet for at konsernfusjoner kan gjennomføres uten beskatning. F.o.m. 1.1. 1997 trådte reglene om fusjoner med skattemessig kontinuitet i selskapsskatteloven kapittel 8 i kraft, någjeldende skatteloven §§ 11-1 følgende. Skatteloven § 11-2 første ledd lyder:

"(1) To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven. Skattefritaket omfatter likevel ikke fusjon i konsern etter nevnte lovers § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap."

Konsernfusjon med vederlagsaksjer i morselskapet står i aksjeloven § 13-2 annet ledd første punktum, og er således omfattet av skatteloven § 11-2 første ledd.

Da spørsmålet dreier seg om det oppnås skattemessig kontinuitet ved den skisserte fremgangsmåte, er det av interesse å se på kontinuitetsreglene dels for aksjonærene og dels for de involverte selskapene. Skatteloven § 11-7 Rett og plikt til skattemessig kontinuitet lyder:

(1) Når fusjon eller fisjon gjennomføres etter dette kapittel, skal overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Overdragende selskaps øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.

(2) Ved fusjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 13-2 annet ledd og fisjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 14-2 tredje ledd, der vederlaget er aksjer i overtakende selskaps morselskap, og der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap nyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi på fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fusjonen eller fisjonen.

(3) Gevinst ved realisasjon av fordring som nevnt i annet ledd, anses som skattepliktig inntekt for morselskapet. Det gis fradrag for tap. Tap eller gevinst som følge av at fordringen innfris til en annen verdi enn skattemessig verdi, er fradragsberettiget eller skattepliktig for det overtakende selskap.

(4) Samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for skattyters vederlag i form av aksjer settes lik skattyters samlede inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer i overdragende selskap.

(5) Reglene i første og annet ledd påvirkes ikke av øvrige regler av betydning for den enkelte skatteposisjon.

(6) For kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon eller fisjon, skal fradragsrammen etter § 10-43 annet ledd korrigeres for slik differanse.

Når det gjelder kontinuitet på aksjonærnivå, skriver Benn Folkvord i boka Skatt ved fusjon og fisjon på side 219 flg.:

"I lys av effektivitetsnormen, primært hensynet til nøytralitet, må bestemmelsen om videreføring av skatteposisjoner i sktl § 11-7 2. ledd tolkes utvidende, slik at den omfatter alle skatteposisjoner som knytter seg til innløste aksjer. Dermed omfattes både ubenyttet skjermingsfradrag, rett til skattefri tilbakebetaling av aksjekapital og overkurs, alle typer ervervstidspunkter, begrensninger av fradragsrett som følge av overgangsreglene i sktl § 19-2, 2. ledd pkt a nr 3 osv. Kontinuitetsvilkåret har dermed både en kvantitativ og en kvalitativ side – både størrelsen og arten av skatteposisjoner skal videreføres."

Henvisningen til sktl § 11-7 2. ledd er någjeldende § 11-7 4. ledd.

Subsumsjon

Det særegne med konsernfusjoner er at eiendelene mottas av datterselskapet, mens vederlaget ytes av morselskapet. Som grunnlag for utstedelsen av vederlagsaksjer i morselskapet etableres en fordring på datterselskapet. Fordringen reflekterer at datterselskapet har mottatt verdiene, mens morselskapet skal yte vederlaget, og gir morselskapet kapitalgrunnlag for utstedelsen av vederlagsaksjer. For at også skattemessige verdier skal bli overført til morselskapet, samt for å oppnå skattemessig kontinuitet, har fordringen en skattemessig verdi som er lik de skattemessige nettoverdiene som er tilført datterselskapet fra det overdragende selskapet ved fusjonen.

Om man i ettertid av en konsernfusjon med etablering av fordring, gjennomfører en konvertering av fordringen til aksjekapital i datterselskapet, er valgfritt for de involverte parter. Ved slik konvertering vil aksjene, som morselskapet får i datterselskapet, få skatteposisjonen innbetalt kapital tilsvarende den skattemessige verdien av fordringen.

I foreliggende sak skal det imidlertid ikke opprettes fordring mellom mor og datter. Innsender opplyser at de skal benytte Kapitalutvidelsesmodellen og ikke videreføre den skattemessige verdien opp til morselskapet, slik at den skattemessige verdien kun videreføres på eiendelene i datterselskapet.

Spørsmålet er om denne fremgangsmåten gir skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå.

Innsender har vist til at Benn Folkvord støtter Kapitalutvidelsesmodellen i sin bok "Skatt ved fusjon og fisjon" s. 210 flg. Folkvord konkluderer med at denne metoden kan gjennomføres selskapsrettslig og fremstår som mer effektiv og besparende enn Fordringsmodellen. Skattedirektoratet ser at fremgangsmåten ved en Kapitalutvidelsesmodell kan være både tids- og økonomisk besparende for selskapene.

Folkvord uttaler også at modellen i det vesentlige synes å ha samme virkninger som Fordringsmodellen etter konvertering av fordringen. Han uttaler videre på side 194:

"Fordringsmodellen er i det vesentlige regnskapsrettslig begrunnet. Det er antatt at fordringsmodellen i motsetning til alternative modeller best viser realiteten bak transaksjonen. Tanken er at morselskapet mottar nettoverdier, og dette bør vises i regnskapet."

Direktoratet savner imidlertid i denne forbindelse en gjennomgang av den skattemessige kontinuiteten ved en slik transaksjon, både for selskapene og aksjonærene. I en konsernfusjon tilføres verdiene først til datterselskapet. Ingen skattemessige verdier overføres morselskapet, men ved etablering av en fordring mellom disse selskapene vil fordringens skattemessige verdi tilsvare de skattemessige nettoverdier som er tilført fra det overdragende selskapet ved fusjonen. Ved dette overføres også de skattemessige verdiene til morselskapet.

Ved å benytte en Kapitalutvidelsesmodell oppnås ikke en slik skattemessig kontinuitet.

Essensen slik Skattedirektoratet ser det, er at man ved Kapitalutvidelsesmodellen ikke har hjemmel til å overføre de skattemessige verdiene på det som er tilført datterselskapet, fra datterselskapet til morselskapet.

Det fremgår av innsenders valg av fremgangsmåte at på selskapsnivå vil de skattemessige verdiene fra overdragende selskap utelukkende befinne seg hos datterselskapet Grunder AS. I mangel av fordring er ingen av disse verdiene overført til det vederlagsutstedende morselskapet, Holding AS.

I tillegg skal det bemerkes at Finansdepartementet, som nevnt tidligere, har uttalt at de ikke aksepterer konsernfusjon på bakgrunn av oppskrivning av anleggsmidler i morselskapet som en skatterettslig fusjonsvariant. Først etter at Fordringsmodellen ble innført aksjerettslig har man tillatt konsernfusjoner med skatterettslig kontinuitet.

Skattedirektoratet kan derfor ikke se at den skisserte fremgangsmåte innebærer skattemessig kontinuitet på selskapsnivå for såvidt gjelder morselskapet som utsteder vederlagsaksjene. Konsernfusjonen etter Kapitalutvidelsesmetoden gir derfor ikke full skattemessig kontinuitet og kan derfor ikke gjennomføres etter skatteloven § 11-1 følgende.

Konklusjon

Grunder AS kan ikke fusjoneres inn i (nye) Grunder AS med vederlagsaksjer utstedt av Holding AS etter skatteloven §§ 11-1 flg. ved bruk av Kapitalutvidelsesmodellen.

SkN 15-014 Omdanning etter skatteloven § 11-20 og uttak av vederlagsaksjene etter skatteloven § 9-14

Lovstoff: Skatteloven § 9-14 og § 11-20.

Kort referat: Et norsk indre selskap skulle omdannes til aksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11-20. En av deltakerne i selskapet var et utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS. Det utenlandske selskapet var skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3. Omdanningen ville medføre at skatteplikten til Norge etter § 2-3 opphørte og eiendelene ville bli tatt ut av Norge. Direktoratet la til grunn at den skattefrie omdanningen ikke omfattet uttak av vederlagsaksjene ved opphør av skatteplikten etter § 2-3.

BFU 28/14 fra Skattedirektoratet publisert 15. desember 2014, avgitt 24. november 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at partene ønsker å endre dagens eierstruktur. Dagens eierstruktur er som følger:

Utland Ltd har et registrert NUF i Norge. NUF eier 100 % av Holding AS og er stille deltaker med 99 % i Norge IS. Holding AS er hovedmann i Norge IS med 1 % eierandel.

Det indre selskapet (Norge IS) eier og leier ut næringsseiendom i Norge. Strukturen har vist seg å være uhensiktsmessig, fordi den krever utarbeidelse av mange regnskap, selskapsdokumenter og annet "selskapsrettslig vedlikehold". Videre mener selskapene at banken vil gi vesentlig bedre lånebetingelser, anslått rentebesparelser er på NOK 200 000-250 000 per år, om strukturen forenkles.

Utland Ltd/NUF er ikke subjekt under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i.

Reorganiseringen skal gjennomføres på følgende måte:

a. Omdanning av indre selskap til aksjeselskap. Det indre selskapet stifter et aksjeselskap, og overfører samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til dette aksjeselskapet. Vederlagsaksjene utdeles deretter til eierne i det indre selskapet i samme forhold som disse har eierandel i det indre selskapet.

b. Oppløsning av indre selskaper og avvikling av NUFet. Det indre selskapet oppløses etter dette, og NUFet slettes i foretaksregisteret. Grunnen til at NUFet slettes, er at det forholdet som begrunnet registreringsplikten og skatteplikten for NUFet opphører ved omdannelsen av det indre selskapet til aksjeselskaper. Avviklingen av NUFet utløser derfor ikke skatteplikt.

Innsenders rettslige vurdering:

Innsender ønsker å få vurdert forholdet mellom skatteloven § 11-20 og skatteloven § 9-14.

Bestemmelsen i skatteloven § 11-20 jf. skattelovforskriften § 11-20-3 angir at "[o]mdanning kan foretas uten beskatning". Bestemmelsen er generelt formulert og omfatter enhver form for beskatning. Etter ordlyden omfatter omdannelsesforskriften også fritak for beskatning etter skatteloven § 9-14. En slik fortolkning er også lagt til grunn av Finansdepartementet i høringsnotat av 18. januar 2010 om "Skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet". På side 85 heter det:

"På samme måte vil et norsk deltakerlignet selskap med utenlandske deltakere være omfattet av anvendelsesområdet for omdanningsreglene. I disse tilfellene kan omdanningen således gjennomføres uten beskatning ved overføring av virksomhet, eiendeler og gjeld fra det deltakerlignede selskapet til det nystiftede (norske) aksjeselskapet. En eventuell gevinst ved senere realisasjon av de mottatte vederlagsaksjer, er skattepliktig etter de alminnelige reglene i skatteloven. Fritaksmetoden innebærer imidlertid at selskapsaksjonærer er fritatt for realisasjonsbeskatning. Videre vil Norge ikke ha beskatningsrett til en eventuell gevinst ved realisasjon av vederlagsaksjene for personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden når disse er bosatt/hjemmehørende i Norge. Norges manglende hjemmel til å beskatte en eventuell gevinst på vederlagsaksjene er imidlertid ikke til hinder for at omdanningen kan gjennomføres etter reglene i skattelovforskriften."

Innsender legger til grunn at det mangler et "ikke" i nest siste setning. Selv om det ikke fremgår direkte av høringsnotatet er det en klar forutsetning for departementets vurderinger at departementet legger til grunn at ombyttingen av andeler til aksjer ved en skattefri omdanning, ikke utløste beskatning etter skatteloven § 9-14.

Det er foretatt endringer i skatteloven § 9-14 etter departementets høringsnotat. Blant annet ble skatteloven § 9-14 (2) tredje avsnitt tilføyd ved lov av 22. juni 2012 nr. 36. Lovendringens formål var å klargjøre at uttak også kan omfatte tilfeller hvor andelen overføres fra deltakerskattemessig hjemmehørende i Norge, til ny deltaker som ikke er skattepliktig til Norge (bokstav a), og begivenheter som medfører at eiendeler/forpliktelser på annen måte mister tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. Prp 112 L (2011-2012) punkt 2.3.2. Denne lovendringen med forarbeider påvirker ikke relevansen av departementets uttalelse i høringsnotatet fra 2010.

Innsender ber på denne bakgrunn Skattedirektoratet bekrefte at omdannelsen fra indreselskap til aksjeselskap med etterfølgende utdeling av vederlagsaksjene og avviklingen av filialen, ikke utløser norsk exit-beskatning etter skatteloven § 9-14, men at dette omfattes av skattefriheten for omdanningen.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet benytter i det følgende betegnelsen Newco AS på det omdannede indre selskapet Norge IS.

Skattedirektoratet skal ta stilling til om vederlagsaksjene som NUFet mottar ved omdanningen blir gjenstand for exit beskatning etter skatteloven § 9-14, eller om uttak av vederlagsaksjene

omfattes av skattefriheten for omdanningen etter reglene i skatteloven § 11-20 jf. fsfin §§ 11-20 flg.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende.

Direktoratet legger til grunn at Utland Ltd/NUFet, ikke omfattes av fritaksmetoden. NUFet er skattepliktig etter skatteloven § 2-3. Vi legger også til grunn at skatteplikten etter skatteloven § 2-3 opphører idet omdanningen er gjennomført, og at aksjene i Newco AS samtidig tas ut av norsk beskatningsområde.

Skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20-2

Innsender anfører at skatteloven § 11-20 jf. skattelovforskriften § 11-20-2 om at "Omdanning kan foretas uten beskatning...", omfatter enhver form for beskatning og etter sin ordlyd også omfatter fritak for beskatning etter skatteloven § 9-14.

Etter skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20-2 kan omdanning foretas uten beskatning når den gjennomføres i overensstemmelse med bestemmelsene i forskriften. Det følger videre av fsfin § 11-20-6 at et grunnleggende vilkår for skattefri omdanning er skattemessig kontinuitet.

Skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20-2 og § 11-20-6 har følgende ordlyd:

§ 11-20. Skattefri omdanning av virksomhet

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40.

(2) Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet.

§ 11-20-2. Hovedregel Omdanning kan foretas uten beskatning når nystiftet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overtar virksomhet, eiendeler og eventuelt gjeld og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten. Det er en forutsetning at gjennomføringen skjer på de vilkårene som følger av § 11-20-3 til § 11-20-11.

§ 11-20-6. Rett og plikt til skattemessig kontinuitet

(1) Det overtakende selskap viderefører de skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.

(2) Ved ombytting av eierandeler i overdragende selskap til aksjer i det overtakende selskap, skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for vederlag i form av aksjer eller andeler settes lik samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for eierandeler mv. i det overdragende selskap. I tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eierandelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene.

(3) Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragsførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den næring som overføres. Det samme gjelder rett til fradrag ved inntektsansettelsen etter skatteloven § 14-6 første ledd for ligningsmessige underskudd i tidligere år.

Bestemmelsene i forskriften omhandler etter sin ordlyd kun selve omdanningen, dvs. overføring av eiendeler etc. på selskapsnivå, og ombytting fra andeler til aksjer på eiernivå.

Forskriften omhandler ikke etterfølgende disposisjoner som for eksempel realisasjon av vederlagsaksjene, uttak av vederlagsaksjene, eller det forhold at en eier opphører med virksomhet i Norge etter § 2-3, og de skattekonsekvensene dette eventuelt får.

Skattefri omdanning bygger på et absolutt vilkår om skattemessig kontinuitet. Kontinuiteten gjelder både på selskapsnivå og på aksjonærnivå. Kontinuiteten på aksjonærnivå gjelder ombytte fra andeler til aksjer. Inngangsverdier og ervervstidspunkter skal videreføres på vederlagsaksjene, jf. skatteloven § 11-20 (2) og fsfin. § 11-20-6 (2). Et uttak av vederlagsaksjene, enten det følger av at skatteplikten etter § 2-3 opphører eller ved et regulært uttak/realisasjon av vederlagsaksjene, omfattes derimot ikke av disse reglene om kontinuitet.

Direktoratet legger etter dette til grunn at både bestemmelsenes ordlyd og kontinuitetskravet tilsier at et uttak/opphør av skatteplikt etter § 2-3 ikke omfattes av reglene om skattefrie omdanninger.

Innsender har også vist til Finansdepartementet uttalelse i høringsnotat av 18.1.2010 side 85, punkt 17.1 "Gjeldende rett", og mener at departementet forutsetningsvis legger til grunn at skatteloven § 9-14 ikke kommer til anvendelse.

Når det gjelder den refererte uttalelsen til Finansdepartementet i høringsnotatet, sies det ingenting der om uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14. Departementet omtaler bl.a. tilfeller hvor Norge ikke har hjemmel til å beskatte en realisasjon av vederlagsaksjene. Skatteloven § 9-14 gir imidlertid nettopp en slik hjemmel i denne saken. Direktoratet finner på denne bakgrunn ikke grunnlag for å slutte at departementet forutsetningsvis legger til grunn at § 9-14 ikke skal komme til anvendelse.

Direktoratet legger etter dette til grunn at skattefriheten ved omdannelsen av Norge IS til Newco AS ikke omfatter uttak av vederlagsaksjene fra norsk beskatningsområde, men at et slikt uttak er skattepliktig etter skatteloven § 9-14.

Konklusjon

Reglene om skattefrie omdanninger i skatteloven § 11-20 jf. fsfin §§ 11-20-1 flg hjemler ikke skattefritak for uttak av vederlagsaksjene fra norsk beskatningsområde. Uttak av vederlagsaksjer blir skattepliktig etter reglene i skatteloven § 9-14.

Forskriftsendringer

SkN 15-015 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 6. januar 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-15 annet ledd.

I

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

§ 5-15-6 niende ledd første punktum skal lyde:

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, og skattyters øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger 50 000 kroner i inntektsåret.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SkN 15-016 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Forskrift om endring i forskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 31. desember 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, § 5-5 og § 5-9 jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

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

§ 5-2-10 skal lyde:

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale inngått ved mekling i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav k, kreves ikke lønnsinnberettet.

II

Overskriften i § 5-2, A skal lyde:

A. Begrensning av opplysningsplikten for lønn

§ 5-2-1 skal lyde:

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

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 8 000. Overskrides beløpsgrensen, skal det gis opplysninger om hele beløpet.

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

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

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

§ 5-2-2 skal lyde:

Kursteder for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede og andre lignende institusjoner, fritas for plikten til å gi opplysninger om lønnsutbetalinger til klienter når summen av utbetalinger til en klient i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2 000 og utbetalingene utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn.

§ 5-2-3 første ledd skal lyde:

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

§ 5-2-4 første ledd skal lyde:

Reiseutgifter som refunderes i samsvar med fremlagt kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5 omfattes ikke av opplysningsplikten når utbetalingen bare dekker mottakerens tjenesteutgifter.

§ 5-2-4 sjette ledd skal lyde:

Ved utbetaling av godtgjørelse til dekning av pendlers reiseutgifter ved besøk i hjemmet, skal det gis opplysninger om både beløp og antall slike reiser.

§ 5-2-4 åttende ledd skal lyde:

Ved refusjon eller utbetaling av godtgjørelse til dekning av stortingsrepresentanters reiseutgifter ved reiser til og fra hjemmet, skal det gis opplysninger om både beløp og antall slike reiser, herunder utbetalt bilgodtgjørelse og antall kilometer.

§ 5-2-5 første ledd skal lyde:

Når arbeidsgiver gir utgiftsgodtgjørelse, jf. skatteloven § 5-11, for utgifter til overnatting og kost i samsvar med fremlagte bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, skal det bare gis opplysninger om antall fraværsdøgn for pendlere.

§ 5-2-5 fjerde, femte og sjette ledd skal lyde:

Ved utbetalt godtgjørelse til overnatting og kost etter statens reiseregulativ, skal det gis opplysninger om både beløp og antall reisedøgn. Ved reiser uten overnatting omfatter opplysningsplikten både beløp og antall reisedager.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner er fritatt for å gi opplysninger om beløp og antall reisedøgn/dager når godtgjørelsen er utbetalt til person som ikke har lønnet stilling i

vedkommende selskap mv. og mottakeren ikke har mer enn 50 reisedøgn/dager i kalenderåret og godtgjørelsen er ytet etter satser og legitimasjonskrav i statens reiseregulativ.

Refusjon av utgifter til kost ved pålagt overtid er ikke omfattet av opplysningsplikten når utgiftsdekningen skjer i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i overenskomst mellom arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjon eller i statlig regulativ.

Overskriften til § 5-2-6 til § 5-2-9 «Utbetalinger til selvstendige næringsdrivende» tas ut.

§ 5-2-6 til og med § 5-2-9 oppheves.

§ 5-2-10 skal lyde:

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale inngått ved mekling i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav k, er ikke omfattet av opplysningsplikten.

Overskriften i § 5-2, B skal lyde:

B. Plikt til å levere opplysninger om utbetalinger til personer bosatt i utlandet

§ 5-2-16 oppheves.

Overskriften i § 5-2, C «Hvor og når lønnsoppgavene skal leveres» tas ut.

Overskriftene til § 5-2-25 til og med § 5-2-30 tas ut.

§ 5-2-25 til og med § 5-2-30 oppheves.

Overskriften i § 5-2, D skal lyde:

D. Levering av lønnsopplysninger

Overskriftene til § 5-2-35 og § 5-2-36 tas ut.

§ 5-2-35 til § 5-2-36 oppheves.

Overskriften til § 5-2-37 skal lyde:

Hva det skal gis opplysninger om

§ 5-2-37 skal lyde:

§ 5-2-37. Det skal gis opplysninger om:

1. Varigheten av ansettelsen eller oppdraget.
2. Ytelser som det skal svares arbeidsgiveravgift av:
 - a. lønn og annen godtgjørelse

- b. trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser.
- 3. Pensjoner og lignende.
- 4. Trekk ved utbetaling:
 - a. trygdepremier
 - b. premier til pensjonsordninger og fradragsberettiget fagforeningskontingent
 - c. bidrag etter pålegg fra bidragsfogden.
- 5. Opplysning om inntektsfradrag:
 - a. sjømannsfradrag.
 - b. merutgifter til losji når arbeidstaker av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet og brakkeleie mv er trukket i lønn eller er betalt direkte av arbeidstakeren.
- 6. Forskuddstrekk.
- 7. Ytelser det ikke skal svares arbeidsgiveravgift av:
 - a. trekkfri godtgjørelse til overnatting og kost - antall døgn og beløp
 - b. trekkfri godtgjørelse til kost ved reiser uten overnatting - antall dager og beløp
 - c. trekkfri bilgodtgjørelse - antall kilometer og beløp
 - d. andre trekkfrie utgiftsgodtgjørelser
 - e. utbetalinger til næringsdrivende eksklusive mva.
- 8. Andre lønnsopplysningspliktige ytelser.

Overskriften til § 5-2-38 skal lyde:

Nærmere om levering av opplysningene

§ 5-2-38 skal lyde:

Beløp kan avrundes nedover til nærmeste hele krone.

Innen rammen av § 5-2-37 kan Skattedirektoratet tilpasse hvilke opplysninger som skal gis etter type medium opplysningene gis på.

Overskriftene til § 5-2-39 og § 5-2-40 tas ut.

§ 5-2-39 til § 5-2-40 oppheves.

§ 5-2-41 første og fjerde ledd oppheves.

§ 5-5-13 skal lyde:

§ 5-5-13. Hvordan opplysningene skal gis
Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-5-14 skal lyde:

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-5-33 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

(3) Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-9-4 første og annet ledd skal lyde:

(1) Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

(2) Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-9-13 skal lyde:

Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-9-14 skal lyde:

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

Ny overskrift under § 5-9 «Annen opplysningsplikt for tredjepart» skal lyde:

J. Opplysningsplikt for vederlag som er godtgjøring for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art

Ny § 5-9-90 skal lyde:

§ 5-9-90. Opplysningspliktige

Den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag som er godtgjørelse for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art skal ukrevet levere opplysninger etter reglene i § 5-9-90 til § 5-9-93.

Oppdragsgiver er unntatt fra opplysningsplikt når denne ikke har fradragsrett direkte eller gjennom avskrivninger for godtgjørelsen. Unntaket gjelder ikke oppdragsgivere som er skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, offentlige og kommunale myndigheter og boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

Ny § 5-9-91 skal lyde:

§ 5-9-91. Opplysningspliktens omfang

Med vederlag i § 5-9-90 menes samlet fakturert beløp eksklusive merverdiavgift i siste inntektsår. Opplysningene skal spesifiseres per mottaker.

Plikten til å levere opplysninger gjelder ikke når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge. For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, skal fast forretningssted i Norge forstås som fast driftssted i Norge etter skatteavtalene.

Opplysningsplikten omfatter ikke ytelser som gjelder

- a. vederlag for persontransport,
- b. utbetaling av provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom eller verdipapir når mottakeren av godtgjøringen har inntjent provisjonen som ledd i selvstendig næringsvirksomhet,
- c. utbetaling av kommisjon fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet,
- d. befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip.

Ny § 5-9-92 skal lyde:

§ 5-9-92. Sted for levering og leveringsmåte

Opplysninger skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer.

Ny § 5-9-93 skal lyde:

§ 5-9-93. Frist for levering av opplysninger

Opplysningspliktige skal levere opplysningene samlet til Skattedirektoratet innen 15. februar i året etter inntektsåret.

III

§ 5-5-10 første ledd skal lyde:

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

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

energiforsikringer og utbetalinger til stat, kommune eller fylkeskommune.

§ 5-5-53 skal lyde:

§ 5-5-53. Hvordan opplysningene skal gis
Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-9-30 annet ledd oppheves.

§ 5-9-32 skal lyde:

§ 5-9-32. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om:

1. Giverens fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse.
2. Instituttets organisasjonsnummer, navn og adresse.
3. Samlet tidfestet bidrag fra giveren.

§ 5-9-71 skal lyde:

§ 5-9-71. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om:

1. Boligsameiets navn og kontoradresse samt kommune-, gårds- og bruksnummer.
2. Boligsameiets organisasjonsnummer.
3. Sameiers fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse.
4. Boligseksjonens seksjonsnummer.
5. Dato til dato angivelse av sameiers eiertid i inntektsåret.
6. Sameiers andel av felles skattepliktige inntekter.
7. Sameiers andel av felles fradragberettigete utgifter.
8. Sameiers andel av felles formue.
9. Sameiers andel av felles gjeld.

IV

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for opplysninger om fordel vunnet ved arbeid etter 1. juli 2014.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

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

SkN 15-017 Endring i skattebetalingsforskriften

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

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 5. januar 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-11, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

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

§ 5-11-2 tiende ledd skal lyde:

Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter inntektsårets slutt.

II

Endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2015.