



Skattenytt 2/2015

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

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 15-018 Scancem	1
SkN 15-019 Bjørvika Kontorbygg	16
TINGRETTSDOMMER	27
SkN 15-020 Særfradrag sykdom	27
SkN 15-021 Spørsmål om avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-90.	32
SkN 15-022 Fradrag for tap på fordring mot datterselskap	51
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	66
SkN 15-023 Grensedragningen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende	66
FORSKRIFTSENDRINGER	69
SkN 15-024 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	69
SkN 15-025 Endring i skattebetalingsforskriften	75
SkN 15-026 Endring i skattebetalingsforskriften § 5-11-2	76

Høyesterettsdommer

SkN 15-018 Scancem

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 første og annet ledd, FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav b.

Høyesterett: Dom av 12. februar 2015. **Sak nr.:** HR-2015-352-A.

Dommere: Indreberg, Bull, Matheson, Justitiarius Schei. Dissens: Skoghøy. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-206114 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-192796 - Høyesterett HR-2015-352-A, (sak nr. 2014/1173), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Scancem International DA (advokat Bård Christian Braathen - til prøve)

Ankemetpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Trine Riiber - til prøve).

Hva saken dreide seg om: Morselskap etterga ved årsskiftet 2007-2008 gjeld til sitt 75 % eide utenlandske datterselskap fordi selskapet manglet betalingsevne. Spørsmål om tapet var «endelig konstatert» da morselskapet ved ligningen for 2007 og 2008 krevde fradrag for ettergitt beløp.

Kort omtale av dommen: I 2000 kjøpte det norske sementselskapet Scancem International DA (Scancem) 75 % av aksjene i Société des Ciments du Gabon SA (Cimgabon) av staten Gabon, som beholdt 25 % av aksjene. Scancem leverte varer til Cimgabon. Cimgabon hadde økonomiske problemer pga. betydelige underskudd. Aksjekapitalen ble nedskrevet i 2004 fra 19 milliarder til 8 milliarder FCFA. På grunn av ytterligere forverret økonomi måtte selskapet i 2007-2008 ha kapitaltilskudd for å kunne fortsette sin virksomhet. Da det ikke var enighet mellom aksjonærene om dette, ble løsningen at Scancem ved årsskiftet 2007-08 etterga 62 % av sin fordring på Cimgabon. Ettergitt beløp utgjorde MNOK 158,4. Scancem krevde inntektsfradrag for tapet – mesteparten i 2007 og det resterende i 2008.

Ligningen: Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) nektet fradrag da tapet ikke ble ansett for å være «endelig konstatert». **Klagebehandlingen:** Skatteklagenemnda ved SFS fastholdt de to ligningene i vedtak 20. juni 2011.

Rettslig overprøving: Staten v/SFS ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 30.09 2012 som ble fastholdt i Borgarting lagmannsretts dom av 25.04 2014.

I Høyesteretts dom av 12.02 2015 fant flertallet at anken over lagmannsrettens dom måtte forkastes.

Flertallet (Indreberg, Bull, Matheson, Schei) la til grunn at deler av Scancems kundefordring måtte anses for realisert ved gjeldsettergivelsen og at retten til tapsfradrag ble regulert av sktl. § 6-2 første ledd. Dette hadde imidlertid ingen avgjørende betydning da også denne bestemmelsen måtte tolkes dit hen at det var et krav om at det måtte foreligge et «endelig konstatert tap» som er uttrykkelig lovfestet som vilkår for tapsfradrag på fordringer etter

sktl. § 6-2 annet ledd (se særlig avsnitt 44).

I utgangspunktet måtte tap anses for å være endelig konstatert ved en endelig og irreversibel ettergivelse av fordringen – hvilket var tilfellet i denne sak. Men dette kunne komme i en annen stilling ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor (avsnitt 46). Det følger av høyesterettspraksis – bl.a. dommene i Rt-1990-1143 (Norse) og Rt-1999-1663 (Hydro Fertilizer) – at det gjelder en streng norm på området og at det ved vurderingen må trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få fordeler som oppveier tapet ved ettergivelsen av fordringen (se særlig avsnitt 52).

Heller ikke vilkårene i FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav b var oppfylt – det var sendt ut forespørsler til debitor om når betaling kunne forventes å finne sted, men ikke formelle purringer som bestemmelsen omhandler.

På bakgrunn av interessefellesskapet mellom Scancem og Cimgabon kom flertallet til at det ikke var påvist at det forelå et endelig konstatert tap på den delen av kundefordringen som var blitt ettergitt.

Mindretallet (dommer Skoghøy) bygget på samme utgangspunkt som flertallet – at det også etter § 6-2 første ledd måtte påvises et endelig konstatert tap for at fradragsrett skulle foreligge. Mindretallet ville imidlertid ikke legge vekt på at Scancem som aksjonær hadde mulighet til å få «kompensert» tapet ved fremtidige utbytteutdelinger fra debitor og verdistigning på aksjene i dette selskap. Vilket for fradragsrett var etter mindretallets mening i) at fordringen reelt var uerholdelig på ettergivelsestidspunktet, ii) at ettergivelsen var irreversibel og iii) at fordringen ved ettergivelsen ikke var blitt konvertert til andre formuesgoder av noenlunde tilsvarende verdi. Disse vilkår var etter mindretallets oppfatning oppfylt (se særlig avsnitt 83).

Referentens kommentarer: Dette er åpenbart en prinsipielt viktig dom om vilkårene for tapsfradrag ved ettergivelse av fordring på datterselskap, dvs. om det foreligger «et endelig konstatert tap».

Det enkleste rettslig sett ville være – som mindretallet la til grunn – kun å fokusere på *kreditorinteressen* til den som ettergir et lån. Da ville tapet anses for å være «endelig konstatert» når det foreligger en bindende erklæring om gjeldsettergivelse.

Flertallet har imidlertid et utvidet perspektiv; det er ikke bare kreditorinteressen som må tas i betraktning, men også kreditors *eierinteresse* i debitor og de muligheter det gir for å få en økonomisk kompensasjon som motsvarer ettergivelsen – altså mulighetene for fremtidige utbytteutdelinger og mulig verdistigning på aksjene i debitorselskapet. Reelle hensyn taler etter min mening også for å legge en slik mer omfattende vurdering til grunn for om det må anses å foreligge et endelig konstatert tap ved gjeldsettergivelsen, selv om det medfører en mer kompleks vurdering, hvor også debitorselskapets muligheter for å gi eier en økonomisk fordel i form av utbytte eller verdistigning på aksjer må tas i betraktning. Og reelt sett synes det ikke naturlig å si at kreditor har lidt et endelig konstatert tap hvis ettergivelsen legger til rette for at debitorselskapet kan overleve og gi grunnlag for å gi eier og kreditor fremtidige fordeler i form av fremtidig utbytte eller verdistigning på aksjer som minst tilsvarende ettergitt beløp.

Et problem ved en slik vurdering, er at det ofte ikke er mulig å ha noen begrunnet oppfatning av om debitorselskapet vil ha muligheter for å gi kreditor fremtidige økonomiske fordeler som eier av selskapet som motsvarer ettergitt beløp. Slik jeg tolker dommen, må

imidlertid utgangspunktet være at det må presumeres at debitorselskapet vil være i stand til å gi eier og kreditor slike fordeler i fremtiden som tilsvarer det ettergitte beløp. Så lenge det motsatte ikke er sannsynliggjort, vil kreditor heller ikke kunne sies å ha sannsynliggjort at det foreligger «et endelig konstatert tap». Den praktiske hovedregel synes da å måtte bli at det ikke foreligger noe endelig konstatert tap så lenge forutsetningene har vært at debitorselskapet skal fortsette sin virksomhet – og dette selv om gjeldsettergivelsen var en helt nødvendig forutsetning for fortsatt drift.

Det tilføyes at dersom selskapet etter gjeldsettergivelsen driver virksomheten i en periode og så senere går konkurs eller avvikles på annen måte – eventuelt at aksjene blir solgt – så må det foretas en analyse av hvor mye kreditor har fått i utbytte – eventuelt gevinst på aksjene. Dersom ettergitt gjeld overstiger senere utbytteutdeling eller aksjegevinst, må det sies å foreligge et endelig konstatert tap for den overskytende del av gjeldsettergivelsen på det tidspunkt selskapet nedlegges, eventuelt når aksjene selges.

Syv

- (1) Dommer **Indreberg**: Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak, og reiser spørsmål om rett til fradrag for tap knyttet til ettergivelse av kundefordringer mot et deleid datterselskap.
- (2) Scancem International DA - heretter omtalt som Scancem - produserer og markedsfører sement i en rekke land. Som del av denne virksomheten selger Scancem forbruksmateriell, maskiner og reservedeler for produksjon av sement til datterselskaper i Afrika. Scancem inngår i det tyske konsernet HeidelbergCement, som er blant verdens største produsenter av bygningsmateriell.
- (3) I juli 2000 kjøpte Scancem 75 prosent av aksjene i det gabonske selskapet Société des Ciments du Gabon SA - heretter omtalt som Cimgabon. Selger var staten Gabon, som beholdt de resterende 25 prosent av aksjene. Cimgabon er et «société anonyme», en selskapsform som kan sammenliknes med et allmennaksjeselskap. Ingen av aksjonærene hadde særrettigheter.
- (4) Allerede da Scancem gikk inn som eier, gikk Cimgabon med betydelig underskudd. Den negative økonomiske utviklingen gjorde at aksjekapitalen ble nedskrevet fra 19 milliarder FCFA til FCFA 8 milliarder i 2004. Scancem, som leverte varer og tjenester til Cimgabon på kreditt, fikk likevel stort sett løpende betaling fram til 2006. Fra mars 2006 forverret imidlertid den økonomiske situasjonen seg for Cimgabon, og Scancems utestående økte kraftig.
- (5) Våren 2007 erkjente Scancem at den økonomiske utviklingen i Cimgabon nødvendiggjorde tiltak. Styret i Cimgabon, hvor Scancem hadde utpekt tre av fire medlemmer, forsøkte å få refinansiert selskapet. Det var løpende kontakt med myndighetene i Gabon, men det viste seg at staten Gabon ikke ville bidra med ny kapital, og heller ikke godtok å få utvannet sin posisjon som 25 prosent aksjonær. For at Cimgabon skulle få en tilstrekkelig egenkapital til at selskapets virksomhet kunne drives videre, ble løsningen at Scancem ved årsskiftet 2007-2008 formelt etterga 62 prosent av sine fordringer på Cimgabon.

- (6) Omregnet til norske kroner beløp de ettergitte fordringene seg til 158,4 millioner kroner. Scancem krevde fradrag for det meste av dette beløpet i selvangivelsene for 2007 og for det resterende i 2008. Sentralskattekontoret for storbedrifter innrømmet imidlertid ikke tapsfradrag for noen av årene under henvisning til at tap ikke var endelig konstatert. Scancem klaget til skatteklagenemnda, som ved vedtak 20. juni 2011 fastholdt de to vedtakene fra Sentralskattekontoret.
- (7) Ved stevning 20. desember 2011 reiste Scancem søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves. Oslo tingrett avsa 30. september 2012 dom [TOSLO-2011-206114] med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
 2. Hver av partene bærer sine saksomkostninger.»
- (8) Scancem anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 25. april 2014 avsa dom [LB-2012-192796] med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
 2. Saksomkostnader for lagmannsretten tilkjennes ikke.»
- (9) Dommen ble avsagt under dissens 2-1. Både flertallet og mindretallet la til grunn at fradrag for tap i virksomhet bare kan kreves når tapet er endelig konstatert, men de så ulikt på om det faktisk var tilfellet her.
- (10) Scancem har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. For Høyesterett har Scancem lagt fram en skriftlig partsforklaring fra Arne-Jørg Selen. Det er også lagt fram noen nye dokumenter, men saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for de øvrige retter.
- (11) Den ankende part, *Scancem International DA*, har kort gjengitt gjort gjeldende:
- (12) Korrekt hjemmel for å kreve fradrag her er skatteloven § 6-2 første ledd, siden ettergivelse anses som realisasjon av fordring, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav d. Paragraf 6-2 første ledd krever ikke, som § 6-2 annet ledd, at tap på fordringen må være «endelig konstatert».
- (13) Det følger også av skattelovens system, som blant annet skal ivareta hensynet til symmetri, at det må stilles andre og lempeligere vilkår for å gi tapsfradrag for kundefordringer enn for andre fordringer:
- (14) Skatteloven inneholder en rekke særregler for kundefordringer. Fordi det er påregnelig med et visst tap på slike fordringer, gis det en viss nedskrivingsadgang jf. skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Kundefordringer er også holdt utenfor den nye regelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd som avskjærer rett til fradrag for tap på utestående fordringer der selskapene er nærstående, se skattelovforskriften § 6-2-2 annet ledd. Og i skattelovforskriften § 6-2-1 første ledd bokstav b gis en egen og lempeligere regel for når kundefordringer skal anses som endelig tapt.

- (15) Kundefordringene er oppstått ved avtaler om levering av varer og tjenester på kreditt på vanlige kommersielle vilkår. Deltakerne i Scancem er blitt inntektsbeskattet i de årene det er levert, jf. skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum. Når betaling uteblir og fordringene er endelig og irreversibelt ettergitt, må det gis tapsfradrag for at det skal skje en skattemessig gjenoppretting. Gjenoppretting kan ikke skje ved realisasjon av aksjene i Cimgabon, siden fritaksmetoden innebærer at det ikke kan kreves fradrag for tap ved salg av aksjene.
- (16) Subsidiært - under forutsetning av at skatteloven § 6-2 annet ledd er korrekt hjemmel og periodiseringsregel - gjøres det gjeldende at det også i konsernforhold må foretas en konkret bevisvurdering av om fordringene på gjeldsettergivelsestidspunktet kan anses endelig tapt.
- (17) Den konkrete vurderingen her viser at det forelå et endelig tap på kundefordringene. Det er de faktiske omstendigheter på ettergivelsestidspunktet som er avgjørende - den etterfølgende utvikling er ikke relevant. Cimgabon var i realiteten konkurs i 2007. Ettergivelsen av fordringene tilførte ikke selskapet likvider. Verdien av selskapet var negativ, og HeidelbergCement AG måtte yte finansieringslån. Det var ingen potensielle kjøpere av aksjene. Cimgabon har ikke i ettertid klart å betale den delen av fordringsmassen som ikke ble ettergitt av Scancem.
- (18) I realiteten var det tale om en underhåndsakkord.
- (19) Ved den konkrete vurderingen må det også tillegges vekt at Cimgabon var deleid. Den andre eieren var staten Gabon, som hadde reell innflytelse over Cimgabon. Det bør dessuten sees hen til at den senere innførte regelen om avskjæring av rett til tapsfradrag i konsernforhold i skatteloven § 6-2 tredje ledd er begrenset til å gjelde der morselskapet har en eierandel på minst 90 prosent, jf. skattelovforskriften § 6-2-2 første ledd.
- (20) Det gjøres gjeldende at kundefordringene ikke hadde endret karakter på ettergivelsestidspunktet. De skal ikke anses som egenkapitaltilskudd.
- (21) Scancem International DA har nedlagt slik påstand:
- «1. Ligningen for inntektsårene 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning innrømmes Scancem International DA fradrag for tap på fordring med kr 147 031 323 i inntektsåret 2007 og med kr 11 407 177 i inntektsåret 2008.
 2. Scancem International DA tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (22) Ankemotparten, *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har kort gjengitt gjort gjeldende:
- (23) Fradragsrett reguleres i dette tilfellet av skatteloven § 6-2 annet ledd. Det følger av lovhistorien. Spørsmålet om det er første eller annet ledd i § 6-2 som regulerer forholdet, har imidlertid ikke betydning. Det er uansett klart at tap på fordring i virksomhet må være «endelig konstatert» for at det skal gis tapsfradrag. Selv om dette bare fremgår uttrykkelig av annet ledd, må et slikt vilkår innfortolkes i første ledd.

- (24) I Høyesteretts praksis er det lagt til grunn at kravet er strengt. Det gis bare fradrag når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Spørsmålet i konsernforhold blir om kreditorselskapet som aksjonær vil kunne få igjen det selskapet har gitt avkall på. Når debitorselskapet fortsatt er i drift og kreditorselskapet beholder aksjene, foreligger bare en tapsmulighet, ikke et endelig konstatert tap.
- (25) I dette tilfellet var debitorselskapet i full drift på ettergivelsestidspunktet, og det var ikke aktuelt med avvikling. Tvert imot skjedde ettergivelsen for at Cimgabon skulle kunne fortsette, noe som var i konsernets interesse. Ettergivelsen innebar at egenkapitalen i henhold til regnskapet ble positiv med 54 millioner kroner. Aksjene hadde ikke mistet sin verdi.
- (26) Cimgabon var ikke insolvent i 2007, men selv om det hadde vært tilfellet, ville ikke tapet kunne anses som endelig konstatert. Insolvensen måtte i så fall vært definitiv. Her drev imidlertid selskapet videre, dels med overskudd, etter 2007. Først i 2013 ble aksjene besluttet solgt.
- (27) Ettergivelsen var ikke en akkord. Men også om man skulle anse dette som en underhåndsakkord, er det utilstrekkelig. Skattelovforskriften § 6-2-1 første ledd bokstav c krever at det må foreligge en akkord etter konkurslovgivningen for at tapet skal anses som endelig konstatert.
- (28) Det får ingen betydning at Scancem eide 75 og ikke 100 prosent av Cimgabon. Også ved deleide selskaper foreligger et interessefellesskap. Spørsmålet blir om kreditor vil kunne få igjen det tapte som aksjonær. Det var tilfellet her, hvor Scancem hadde selskapsrettslig kontroll. At Scancem så seg tjent med å ta hensyn til staten Gabons syn på spørsmålet om refinansiering, endrer ikke dette.
- (29) I vår sak er det ingen grunn til å skille mellom kundefordringer og andre fordringer. Skatteloven § 6-2 annet ledd gjelder for alle fordringer. Den eneste bestemmelsen om kundefordringer som her kunne vært aktuell, er § 6-2-1 første ledd bokstav b i forskriften til skatteloven. Bestemmelsens vilkår for å anse kundefordringer som endelig konstatert tap er imidlertid ikke oppfylt i dette tilfellet. Dessuten må også forskriftens vilkår sees i lys av interessefellesskapet. Det avgjørende er om fordringen reelt sett er uerholdelig.
- (30) Det har ingen betydning at kundefordringer er unntatt fra anvendelsesområdet til skatteloven § 6-2 tredje ledd. Formålet med dette unntaket fra retten til tapsfradrag er å unngå skattemessige tilpasninger på grunn av forskjellene mellom beskatning av aksjeinntekter gjennom fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene. Dermed er det ikke behov for å la fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær drift, omfattes av regelen. Det har ikke overføringsverdi til spørsmålet om når kundefordringer på et datterselskap kan anses endelig tapte.
- (31) Hensynet til forutberegnelighet tilsier ikke noe annet resultat. Regelen har hatt samme innhold siden skatteloven 1911. Det gjelder heller ikke noe generelt symmetriprinsipp i norsk rett.

- (32) Det er ikke nødvendig for resultatet, slik staten ser det, å ta stilling til om kundefordringene har endret karakter til lån eller driftsstøtte. Statens syn er imidlertid at Scancem reelt sett finansierte driften av Cimgabon ved kreditt på kundefordringene. Scancems utestående hadde endret karakter fra kundefordringer til langsiktig finansiering eller driftstilskudd i 2007.
- (33) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for alle rettsinstanser.»
- (34) **Mitt syn på saken**
- (35) Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten.
- (36) Innledningsvis bemerker jeg at selv om Scancem er et deltakerlignet selskap, fastsettes inntekten på selskapets hånd som om det var skattyter.
- (37) Fradrag for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2. Bestemmelsens første og annet ledd lyder:
- «§ 6-2. Tap
- (1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
 - (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»
- (38) I 2011 fikk bestemmelsen et tredje ledd som jeg kommer tilbake til.
- (39) Partene er uenige om det er første eller annet ledd i skatteloven § 6-2 som regulerer rett til fradrag for tap ved ettergivelse av kundefordringer i virksomhet. Scancem fremhever at ettergivelse av en fordring gjør at den bortfaller. Det følger da av legaldefinisjonen i skatteloven § 9-2 første ledd bokstav d at en ettergivelse av fordringen må anses som realisasjon, og det følger klart av ordlyden at det er skatteloven § 6-2 første ledd som gjelder for tap ved realisasjon av formuesobjekter. Bestemmelsens annet ledd taler derimot om tap på utestående fordringer, noe som leder tanken mot fordringer som fortsatt er i behold. Dette har betydning, hevder Scancem, fordi første ledd ikke har noe tilleggskrav om at tapet må være «endelig konstatert» for at fradrag skal kunne kreves.
- (40) Når staten likevel hevder at det er annet ledd som regulerer tapsfradrag ved ettergivelse av kundefordringer i næring, er det fordi forarbeidene viser at det ved skatteloven 1999 ikke var meningen å endre den tidligere rettstilstanden.

(41) Før skatteloven 1999 regulerte skatteloven § 44 første ledd bokstav d både de materielle vilkår for og tidfestingen - periodisering - av fradragsrett for tap på utestående fordringer og annet tap i virksomhet. Bestemmelsen lød:

«§ 44. ... Til avdrag kommer således:

...

d. Endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender, dog kun i den utstrekning, hvori tapet ikke allerede måtte være tatt i betraktning under foranstående a, b og c. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.»

(42) Presiseringen om at fradragsrett forutsatte at det var tale om et «endelig konstatert tap», og at departementet kunne gi nærmere forskrifter, kom inn ved skattelovreformen i 1992, uten at det innebar noen realitetsendring se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 107.

(43) Som staten har påpekt, fremgår det klart av forarbeidene til skatteloven 1999 at det ikke har vært meningen å endre rettstilstanden. Helt generelt heter det i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) på side 6 at det var en målsetning med den nye skatteloven å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det var mulig, og at mest mulig av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer mv. vedrørende gjeldende skattelovgivning ville beholde sin verdi. Det var altså tale om en teknisk fornyelse for å gi loven en enklere og mer oversiktlig form. Departementet foreslo en ordlyd i § 6-2 hvor bokstav b var ment å videreføre skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Bestemmelsen gjennomgikk imidlertid en redaksjonell endring i Stortinget som tok sikte på å gjøre den enda mer pedagogisk ved å løfte fram sammenhengen med bestemmelsene i kapittel 9, jf. Innst.O.nr.40 (1998-99) side 23. Dermed beveget ordlyden seg lenger fra bestemmelsen i § 44 første ledd bokstav d, uten at noen realitetsendring var tilsiktet.

(44) Jeg er på denne bakgrunn enig med staten i at den utformingen av fradragsbestemmelsen som skatteloven § 6-2 har fått, ikke kan få betydning for de spørsmålene som her er til vurdering. Slik bestemmelsen nå er formulert, antar jeg at tap på ettergitte fordringer, uansett om det skjer i eller utenfor virksomhet, mest naturlig må anses regulert av § 6-2 første ledd. Hvorvidt man vil si at ettergivelse av fordringer i virksomhet omfattes av § 6-2 første eller annet ledd, er imidlertid av underordnet betydning - i lys av bestemmelsens historikk må det være klart at fradrag for tap på fordringer i virksomhet uansett ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert.

(45) Hvilken vurderingsnorm skal så legges til grunn for å avgjøre om det i vår sak forelå et endelig konstatert tap på fordringene ved utgangen av 2007?

(46) I utgangspunktet vil tap på en fordring være endelig konstatert når fordringen er endelig og irreversibelt ettergitt. Der det foreligger interessefelleskap mellom debitor og kreditor, kan dette komme i en annen stilling.

(47) Høyesterett avsa på 1990-tallet tre dommer hvor dette var problemstillingen:

- (48) I Rt-1990-1143 «Norsedommen» krevde morselskapet fradrag for avsetning til dekning av tap på fordringer på selskapets heleide datterselskap. Virksomheten i datterselskapet var i hovedsak finansiert ved lån fra morselskapet. Rentene ble hvert år tatt til inntekt i morselskapet, men aldri betalt. På et tidspunkt ble deler av gjelden konvertert til egenkapital, og deler av rentefordringene ettergitt. Høyesterett kom, under dissens 4-1, til at selskapets krav på fradrag for tap på de ettergitte rentefordringene på dette tidspunktet ikke kunne tas til følge. Førstvoterende - og her var hele retten enig - uttalte blant annet:
- «At et krav er ettergitt, kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til at det må konstateres at tap er inntrådt. Det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig.»
- (49) Men førstvoterende, som var i mindretall, fant at midlene måtte anses som endelig tapt, og mente det ikke kunne legges vekt på at selskapet etter refinansieringen og ettergivelsen av rentene sto i en sterkere stilling enn tidligere. Flertallet på fire dommere så annerledes på dette. Det la til grunn at rentefordringene ikke var endelig tapt før de ble ettergitt, kun at det forelå beregninger som viste at datterselskapets aktiva ikke var tilstrekkelige til å dekke gjelden. Det kunne da ikke ha betydning at morselskapet valgte å ettergi rentene, mente flertallet, og fortsatte:
- «At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon for at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»
- (50) Spørsmålet kom neste gang opp for Høyesterett i Rt-1993-700 «Selmerdommen». Her var debitor et kenyansk datterselskap stiftet av to norske entreprenørfirmaer som eide en halvdel hver. Det oppsto betydelige tap, og datterselskapet ble i 1983 besluttet avvirket. Det ene morselskapet krevde avskrevet tap på driftslån og kundefordringer, og fikk medhold. For Høyesterett var det dels spørsmål om dette var tap i næring, hvilket ble besvart bekreftende. Dermed forelå rett til tapsfradrag etter skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Spørsmålet var så hvilket år tapet kunne føres til fradrag - det vil si når det var helt på det rene at fordringen ikke ville bli oppfylt. Høyesterett fant spørsmålet tvilsomt, men kom til at fradrag som krevd i 1984 burde aksepteres. Det ble lagt vekt på at virksomheten i datterselskapet var opphørt, og at selskapet var insolvent da virksomheten opphørte. I motsetning til i Norsedommen, hvor datterselskapet stod ved begynnelsen av den periode som skulle bringe inntekter til å dekke investeringene, gjaldt Selmersaken krav mot et selskap som hadde avvirket sin virksomhet og ikke ville få flere inntekter. Likevel fant altså Høyesterett avgjørelsen «noe tvilsom».
- (51) Den tredje saken er Rt-1999-1663 «Hydro Fertilizerdommen». Her var debitorselskapet en britisk datterdatter av Norsk Hydro. Renter på kassakredittlån og ansvarlig lån ble bokført løpende i Hydro, men ble etter hvert ettergitt på grunn av dårlig økonomi i det britiske selskapet. Hydro krevde tapsfradrag, men kravet førte ikke fram. Det var ikke tilstrekkelig at ettergivelsen ble ansett for reell. Høyesterett understreket at tapsfradrag etter § 44 første ledd bokstav d først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt, og at det stilles strenge krav til bevis for betalingsudyktighet. Når Høyesterett ikke fant kravet

oppfylt her, la retten blant annet vekt på at det britiske selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.

- (52) Dommene etablerer en streng norm. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt - og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko.
- (53) I utgangspunktet synes situasjonen i vår sak svært parallell med den som beskrives i Norsedommen og Hydro Fertilizerdommen. På tidspunktet for ettergivelsen går datterselskapet dårlig, og er ute av stand til å betjene sine forpliktelser overfor morselskapet. Men det foreligger ikke planer om å avvikle datterselskapet, og det anses i konsernets interesse at selskapet blir satt i stand til å drive videre. Ettergivelsen skjer for at det skal være mulig. Ved ettergivelsen fikk Cimgabon en regnskapsmessig positiv egenkapital på ca. 54,7 millioner kroner. Virksomheten i Cimgabon fortsatte da også en god del år etter 2007, og genererte overskudd i flere av disse. Med mindre det foreligger relevante faktiske forskjeller eller lovendringer som tilsier at rettstilstanden nå er en annen enn den som gjaldt for de aktuelle dommene, må resultatet dermed bli at det var riktig å nekte fradrag i dette tilfellet.
- (54) Jeg ser først på om det er relevante faktiske forskjeller.
- (55) I både Norsedommen og Hydro Fertilizerdommen var debitorselskapet heleid. Riktignok var Hydro Fertilizer datterdatter, ikke datter, men den forskjellen ble ikke ansett å ha betydning. Cimgabon var ikke heleid, idet staten Gabon eide 25 prosent av aksjene. Jeg kan imidlertid ikke se at debitorselskapet må være heleid for at interessefellesskapet har betydning, og Scancems eierandel er etter mitt syn tilstrekkelig. At grensen er trukket ved 90 prosent for når § 6-2 tredje ledd - som jeg straks skal omtale nærmere - kommer til anvendelse, finner jeg ikke avgjørende. Scancem ville ha bestemmende innflytelse på avgjørelsen av om det skulle utdeles utbytte dersom Cimgabons økonomi tillot det, og slik i realiteten kunne motta betaling av de ettergitte kundefordringene. At medaksjonæren også ville ha krav på utbytte, kan nok øke risikoen for at de ettergitte forpliktelsene ikke fullt ut blir kompensert, eller at dette tar lengre tid, men det kan ikke ha avgjørende betydning.
- (56) Scancem har anført at det må tillegges vekt at medaksjonæren er den staten selskapet hører hjemme i, siden dette innebærer at medaksjonæren får større reell innflytelse enn eierandelen skulle tilsi. Illustrerende er at Scancem fryktet nasjonal overtakelse av Cimgabon hvis Cimgabons egenkapital var blitt styrket ved gjeldskonvertering og medfølgende utvanning av statens eierandel. Det er lett å forstå at en flertallsaksjonær i et tilfelle som dette kan finne det lite formålstjenlig å trumfe gjennom sin vilje. Ved vurderingen av styrken av et interessefellesskap, og muligheten det gir for at flertallsaksjonæren i realiteten ikke lider noe tap på sine ettergitte fordringer, må det avgjørende likevel være den innflytelsen et selskap har ut fra sin formelle eierposisjon.
- (57) En annen forskjell som er fremhevet av Scancem, er at de ettergitte fordringene var kundefordringer. Det anføres at det skal mindre til for å anse tap på kundefordringer for

endelig konstatert enn tap på andre fordringer. Ulike momenter er trukket fram for å underbygge dette. Før jeg vurderer dem, nevner jeg at det i de nevnte høyesterettsdommene var et sentralt tema hvordan de ettergitte fordringene skulle klassifiseres. Dersom det var tale om omløpsmidler, slik bl.a. kundefordringer er, kunne det den gang kreves fradrag før tapet var endelig konstatert, jf. den dagjeldende skatteloven § 50 annet ledd. Var det derimot tale om anleggsmidler - langsiktige pengeanbringelser - måtte tapet være endelig konstatert før fradrag kunne kreves, jf. 44 første ledd bokstav d. I dommene anførte skattyter at rentene var omløpsmidler. Høyesterett anså dem imidlertid som anleggsmidler fordi de i realiteten utgjorde kapitalstøtte.

- (58) I dag har ikke denne sontringen betydning for tidfestingen av tapsfradrag. Ved skattelovreformen 1992, som innførte realisasjonsprinsippet, ble det bestemt at § 44 første ledd bokstav d skulle gjelde fradragsretten for alle tap på fordringer i virksomhet, se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 142. Fullt ut gjelder riktignok ikke dette, idet Stortinget valgte å beholde en sjablonmessig nedskrivingsadgang for kundefordringer. Det er imidlertid ikke en slik nedskrivning Scancem har krevd.
- (59) Scancem har særlig fremhevet tre forhold for å underbygge anførselen om at kundefordringene må anses endelig tapt.
- (60) Det første er forskriften til skatteloven § 6-2-1 første ledd bokstav b, som fastsetter at der fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, skal tapet anses endelig konstatert hvis kreditor har fremsatt minst tre purringskrav med normale intervaller, og utøvd slik aktivitet som forholdene tilsier.
- (61) Bestemmelsen gjelder helt generelt, men det er vanskelig å se at den kan anvendes etter sin ordlyd der det foreligger et interessefellesskap mellom debitor og kreditor. Uansett må den tolkes strengt, og jeg kan ikke se at den aktivitet Scancem utviste overfor Cimgabon oppfyller vilkårene i bestemmelsen:
- (62) Den 19. mai 2006 sendte Scancem en melding per e-post til Cimgabon hvor det ble påpekt at Cimgabon skyldte ca. 11 millioner euro, og at Scancem ikke hadde fått noen innbetalinger på over en måned. Scancem bad om en betalingsplan. Fra Cimgabon ble det svart at de skulle se hva de kunne få til i løpet av de kommende ukene, men at det var mange utgifter ved årets begynnelse, og at det var andre kreditorer som i mindre grad enn Scancem tilgav sen betaling. Den 7. juni 2006 spurte Scancem om det var noen betaling i sikte. Svaret var fortsatt nei, under henvisning til at Cimgabon hadde måttet betale utgifter til banklån, skatter, avgifter, forsikringer mv. Den neste forespørselen om betaling kom 1. mars 2007 - og lyder «do you have any payments in pipeline for us, it is a long time since we have seen any cash now». Svaret var negativt. Cimgabon opplyste å være «flat broke», og så ikke for seg noen betaling med den rådende kapitalstrukturen. Et nytt lån neste uke ville bli brukt til å regulere gjelden til andre leverandører - «our ordinary suppliers», som allerede hadde truet med å stanse leveringer.
- (63) Scancems henvendelser fremstår som forespørsler, ikke purringskrav, og de kommer heller ikke med normale intervaller. Det fremgår også at Scancem finner seg i å stå tilbake for

andre kreditorer, og det kan da vanskelig sies at kreditor utviser en slik aktivitet som forholdene tilsier.

- (64) Det andre forholdet Scancem trekker fram, er at kundefordringer ikke er omfattet av bestemmelsen i skatteloven § 6-2 tredje ledd, som kom inn i loven i 2011. Litt upresist kan man si at bestemmelsen fastsetter at selskaper som er omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, ikke gis fradrag for tap på utestående fordringer i virksomhet dersom skyldneren er et nærstående selskap. Det fremgår av forskriften til skatteloven § 6-2-2 annet ledd bokstav a at avskjæringen ikke gjelder kundefordringer.
- (65) Til dette vil jeg bemerke at når kundefordringene særbehandles i forskriften til § 6-2 tredje ledd, henger det sammen med begrunnelsen for denne bestemmelsen. Forskjellene mellom beskatning av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene gav mulighet for skattemotiverte tilpasninger. For eksempel kunne et selskap foreta investeringer gjennom datterselskaper som ble etablert med lite egenkapital, og hvor hoveddelen av selskapets kapitalinnskudd ble gjort i form av lån. Dersom virksomheten i datterselskapet gikk dårlig, kunne morselskapet få fradrag for store deler av investeringen som tap på fordring. Hvis virksomheten gikk godt, ville avkastningen komme som gevinst eller utbytte på aksjene som er skattefrie etter fritaksmetoden. Formålet med § 6-2 tredje ledd var å unngå slike tilpasninger - som undergravet en symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap, se Prop. 1 LS (2011-2012) side 144. Dette formålet rakk ikke så langt at det tilsa avskjæring av fradragrett for tap på fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær forretningsdrift. Derfor ble kundefordringer mellom mor- og datterselskapet unntatt, se Prop. 1 LS (2011-2012) side 147. På denne bakgrunn kan jeg vanskelig se at unntaket for kundefordringer i denne relasjonen skal ha betydning for når tap på kundefordringer i vår sak skal anses endelig konstatert.
- (66) Endelig trekker Scancem fram at det vil være urimelig og i strid med symmetrihensynet om det ikke gis tapsfradrag som krevd for kundefordringene, fordi det ellers ikke vil skje en skattemessig gjenoppretting. Varene og tjenestene er levert, og Scancems vederlagskrav er, i samsvar med skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum, inntektsført det året de oppsto. Deltakerne i Scancem er derfor inntektsbeskattet for fordringene.
- (67) Også i Norsedommen var imidlertid de fordringene som var blitt ettergitt - rentefordringene - tatt til inntekt i morselskapet, selv om de aldri ble betalt. Skattyter gjorde som her gjeldende at nektelse av tapsfradrag var inkonsekvent og urimelig. Fradrag ble likevel nektet.
- (68) Når det gjelder spørsmålet om det er skjedd lovendringer som kan ha betydning for den rettsstilstand som de nevnte dommene fra 1990-tallet er uttrykk for, har jeg allerede vært inne på en del, og blant annet vist at skattelovreformen i 1992 ikke medførte noen realitetsendring av bestemmelsen i skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Scancem har pekt på at fritaksmetoden gjør nektelse av fradrag som krevd urimelig, fordi den innebærer at tap ved salg av aksjer ikke kan fradragføres, jf. skatteloven § 2-38. Jeg tar ikke stilling til om fritaksmetoden kommer til anvendelse her. Men jeg kan vanskelig se at innføringen i 2004 av fritaksmetoden kan få betydning for spørsmålet om når tapet kan anses endelig konstatert der det er interessefelleskap mellom kreditor og debitor. Jeg nevner i den forbindelse at

departementet så sent som i Prop. 1 LS (2011-2012), hvor kapittel 15 nettopp gjaldt følger av samspillet mellom fritaksmetoden og reglene om tapsfradrag, i sin omtale av gjeldende rett påpeker at «[i] konsernforhold vil vurderingen om hvorvidt et tap er endelig konstatert således måtte ta hensyn til interessefellesskapet mellom kreditor- og debitorselskapet». Departementet gir ikke på noen måte uttrykk for at rettstilstanden på dette punkt er endret, se side 144-145.

(69) Jeg er etter dette kommet til at Scancems anke må forkastes.

(70) Staten har vunnet saken fullt ut, og Scancem skal i utgangspunktet erstatte statens omkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. På samme måte som lagmannsretten er jeg imidlertid kommet til at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig at Scancem fritas for å dekke statens omkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a, og at det bør gjelde for alle instanser. Saken har reist spørsmål av prinsipiell art, og Scancem har hatt god grunn til å få saken prøvd.

(71) Jeg stemmer for denne

dom:

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

(72) Dommer **Skoghøy**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.

(73) Beskatningsvedtak må etter legalitetsprinsippet ha hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Ved avgjørelsen av om Scancem ved inntektslikningen for 2007 og 2008 skal ha rett til fradrag for fordringsettergivelsen overfor Cimgabon ved utgangen av 2007, må man derfor ta utgangspunkt i ordlyden i gjeldende skattelov. Selv om forarbeider, rettspraksis og reelle hensyn kan bidra til å presisere lovbestemmelsene, utgjør ordlyden den tyngste tolkingsfaktoren og danner rammen for regeltolkingen.

(74) Slik skatteloven er bygd opp, regulerer § 6-2 vilkårene for fradragsrett for tap, mens § 14-2 andre ledd regulerer hvilket inntektsår tapet skal fradragsføres. Vilkårene for tap ved realisasjon av formuesgoder reguleres av § 6-2 første ledd, jf. kapittel 9, mens vilkårene for fradrag for tap som oppstår på annen måte enn ved realisasjon, reguleres av § 6-2 andre ledd. Det følger av § 9-2 første ledd bokstav d at ettergivelse av fordring omfattes av realisasjonsbegrepet, og det er da § 6-2 første ledd som hjemler Scancems rett til å fradragsføre tapet.

(75) For fradragsrett for tap på fordringer som oppstår på annen måte enn ved realisasjon, krever § 6-2 andre ledd at tapet må være «endelig konstatert». Denne bestemmelse bryter med skattelovens systematikk ved at den ikke bare oppstiller vilkår for fradragsrett, men også angir når tapet kan fradragsføres. Dette henger formodentlig sammen med at det for tap som oppstår på annen måte enn ved realisasjon, vil være vanskelig å utlede noe bestemt tidfestingstidspunkt av § 14-2 andre ledd. Ved fradragsføring av slikt tap vil også vilkårene for fradragsrett og tidspunktet for kostnadsføring i praksis lett gli over i hverandre.

- (76) I motsetning til § 6-2 andre ledd oppstiller § 6-2 første ledd ikke som noe uttrykkelig vilkår for fradragsrett at tapet er endelig konstatert. Etter min oppfatning får imidlertid dette ingen betydning. Også for tap som oppstår ved ettergivelse av fordring, må det - selv om fradragsretten vurderes etter første ledd - være et vilkår for fradragsrett at fordringen er uerholdelig. For fordringer må det inngå som et integrert element i tapsbegrepet at det ikke er mulig å oppnå dekning. At det gjelder et slikt vilkår, fremgår også av lovforarbeidene, se Innst.O.nr.80 (1990-91), side 169, jf. vedlegg til innstillingen, del XII, side 20 og side 110-111. Selv om fradragsføring av tap som oppstår ved ettergivelse av fordringer, blir vurdert etter § 6-2 første ledd, må det således være et vilkår at tapet er endelig konstatert.
- (77) Etter § 14-2 andre ledd skal kostnader fradras i det året da det «oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden». Det følger av denne bestemmelse at det er et vilkår for fradragsføring av tap ved ettergivelse av fordring at ettergivelsen er irreversibel. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig for fradragsrett. Som nettopp påpekt, må det for slikt tap i tillegg være et vilkår for fradragsrett at fordringen er uerholdelig. Det må dessuten være en forutsetning for fradragsrett at ettergivelsen ikke er blitt erstattet av noenlunde tilsvarende verdier, da det ellers ikke vil være oppstått noe tap.
- (78) Som førstvoterende har redegjort for, ettergav Scancem ved utløpet av 2007 NOK 158 438 500 av den fordring som Scancem hadde overfor Cimgabon. Dette utgjorde 62 prosent av Scancems totale utestående overfor Cimgabon på dette tidspunkt. Det er ikke tvilsomt at denne ettergivelsen var bindende og irreversibel. Spørsmålet er om fordringen på dette tidspunkt var uerholdelig, og om det ettergitte beløp er blitt erstattet av noenlunde tilsvarende verdier.
- (79) Cimgabon tilfredsstilte ved utgangen av 2007 ikke de krav som gabonsk rett stilte til egenkapital, og det er på det rene at ettergivelsen var nødvendig for at selskapet ikke skulle måtte avvikle. Ved at Scancem ettergav i overkant av NOK 158 millioner, fikk Cimgabon en regnskapsmessig positiv egenkapital på rundt NOK 54,7 millioner, og dette gav selskapet det nødvendige egenkapitalfundament for videre drift.
- (80) Det kan ikke være tvilsomt - og er heller ikke bestridt - at ettergivelsen var forretningsmessig velbegrunnet, og at det er etter min mening også åpenbart at det ettergitte beløp på ettergivelsestidspunktet var uerholdelig. Når ligningsmyndighetene har lagt til grunn at det likevel ikke er fradragsrett, er det fordi Scancem som 75 prosent-aksjonær hadde mulighet til å oppnå utbytte og økt verdi på aksjene ved fremtidig drift. Slik jeg ser det, kan imidlertid dette ikke danne grunnlag for å nekte fradragsrett.
- (81) Som nevnt fikk Cimgabon ved gjeldsettergivelsen en positiv regnskapsført egenkapital på rundt NOK 54,7 millioner. Av dette beløp utgjør Scancems andel 75 prosent - det vil si rundt NOK 41 millioner. Dette var imidlertid en verdi Scancem ikke hadde noen mulighet til å realisere, da det ut fra det opplyste må legges til grunn at aksjene i Cimgabon heller ikke etter gjeldsettergivelsen hadde noen markedsverdi. Ved gjeldsettergivelsen skjedde det således ikke noen verdikonvertering.

- (82) Etter min oppfatning kan den mulighet som Scancem ved fortsatt drift av Cimgabon hadde til å oppnå aksjeutbytte og verdistigning på aksjene, ikke trekkes inn ved vurderingen av om tapet av det ettergitte beløp var endelig. Den mulighet som lå i å oppnå avkastning og verdistigning på aksjene, var knyttet til eierskapet til aksjene, og ikke til fordringsettergivelsen. Ved gjeldsettergivelsen opphørte den ettergitte del av fordringen å eksistere. Dersom aksjene skulle ha steget i verdi etter gjeldsettergivelsen, ville denne verdistigningen i tilfelle ha vært skapt av overskudd i selskapet etter gjeldsettergivelsen. Det ettergitte fordringsbeløp var vederlag for tidligere leveranser. Denne verdien gikk endelig tapt ved fordringsettergivelsen ved utløpet av 2007 - og kunne ikke gjenoppstå senere.
- (83) Under henvisning til flere avgjørelser av Høyesterett på 1990-tallet har staten hevdet at vilkåret for at det ved fordringsettergivelse skal kunne konstateres endelig tap, er svært strengt. Disse avgjørelsene gjelder imidlertid rettstilstanden før skattereformen av 1992. Den gang gjaldt det samme regler for å fradragsføre tap på aksjer i næring som for tap på utestående fordringer. Hvorvidt det skulle gis fradrag for tap på fordringer ved ettergivelse overfor datterselskap, hadde således bare betydning for tidspunktet for fradragsretten, og ikke for om det overhodet skulle gis fradrag. Etter innføringen av fritaksmetoden for beskatning av selskapsaksjonærer ved lovendring i 2004 er rettstilstanden blitt en helt annen. Et viktig element i fritaksmetoden er at selskapsaksjonærer ikke kan fradragsføre tap på aksjer, se skatteloven § 2-38. Dersom tapsfradrag blir nektet ved konvertering av fordringer til verdier i aksjer, vil derfor retten til å fradragsføre tapet definitivt opphøre. Dette innebærer at den påberopte rettspraksis fra 1990-tallet, som er basert på en helt annen rettslig virkelighet, ikke kan overføres til dagens situasjon. Etter de regler som gjelder i dag, må tap ved ettergivelse av fordringer etter min oppfatning anses endelig konstatert
- dersom fordringen var reelt uerholdelig på ettergivelsestidspunktet,
 - ettergivelsen er irreversibel og
 - fordringen ved ettergivelsen ikke er blitt konvertert til andre formuesgoder med samme eller noenlunde tilsvarende verdi.
- (84) Da alle disse vilkårene er oppfylt, stemmer jeg for dom i samsvar med Scancems påstand.
- (85) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Indreberg.
- (86) Dommer **Matheson**: Likeså.
- (87) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (88) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Anken forkastes.*
2. *Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.*

SkN 15-019 Bjørvika Kontorbygg

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 første ledd

Høyesterett: Dom av 26. februar 2015. **Sak nr.:** HR-2015-461-A.

Dommere: Endresen, Bårdsen, Bull, Normann, Skoghøy. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-136228 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-192748 - Høyesterett HR-2015-00461-A, (sak nr. 2014/579), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Bjørvika Kontorbygg I AS (advokat Cecilie Amdahl - til prøve)

Ankemotpart: Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Ida Thue).

Hva saken dreide seg om: Saken dreide seg om to spørsmål: i) Aktiveringsplikt: Det første var om tomteeiers bidrag til infrastrukturtiltak som kunne få betydning for utnyttelsen av et tomteområde, var aktiveringspliktig eller kunne kostnadsføres direkte, jf. sktl. § 6-1 (1). ii) Gjenstand for aktivering: Utgjorde bidraget en verdiøkning på tomteområde eller kunne deler av det aktiveres på den bygning som tomteieier var i ferd med å bygge?

Kort omtale av dommen: *Oslo S Utvikling AS* inngikk i 2005 avtale om utleie av et fremtidig kontorbygg på en eiendom det hadde i Bjørvika. Etter at leiekontrakt var inngått, ble *Barcode 101 AS* opprettet – et selskap som skulle eie bygningen og stå for utleie av kontorbygget som var under bygging.

I desember 2005 ble aksjene i *Barcode 101* solgt til *Bjørvika Kontorbygg I AS*. Tomta i Bjørvika ble overdratt til *Barcode 101* i 2007 – samme år som *Barcode 101* betalte 21,3 millioner kroner i infrastrukturbidrag til et utviklingsselskap som tomteiere i området hadde forpliktet seg til.

Ved ligningen for 2007 aktiverte *Barcode 101* 80 % av infrastrukturbidraget på bygningen og 20 % på tomt. Det som var aktivert på bygning ble krevd avskrevet med i alt 341 460 kroner.

Ved endringsvedtak i 2009 ble avskrivningene i 2007 tilbakeført da hele infrastrukturbidraget ble antatt å skulle aktiveres på tomta.

Ved klagebehandlingen argumenterte *Barcode 101* for at hele infrastrukturbidraget måtte kunne fradragsføres som kostnad etter sktl. § 6-1. Klagenemnda fastholdt imidlertid vedtaket.

Rettslig overprøving av klagevedtaket: Selskapet gikk til søksmål i 2011, men Staten v/Skatt øst ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 26.09.2012. Etter at *Barcode 101* påanket dommen ble selskapet fusjonert med *Bjørvika Kontorbygg I AS*. Anken ble imidlertid forkastet av Borgarting lagmannsrett ved dom 29.01.2014 og i neste runde av Høyesterett i dommen av 25.02.2015 som omtales her. – Saksøker ble idømt sakskostnader for alle instanser – i sum noe i overkant 340 tusen kroner.

Høyesterett fant at vederlaget for infrastrukturbidraget hadde skjedd til inntekts erverv.

Spørsmålet i saken var imidlertid om bidraget var en *pådratt og oppofret kostnad* i skattemessig forstand – altså at utbetalingen medførte en *reduksjon i skattyters formuesstilling*. Dette fant Høyesterett at ikke var tilfellet. Utbetalingen utgjorde derfor ingen kostnad i relasjon til sktl. § 6-1.

Bidraget hadde ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomhet (dvs. utleie av det planlagte bygget), men utgjorde en forutsetning for å komme i posisjon til å kunne utøve denne virksomhet. Infrastrukturbidraget omfattet ikke kostnader til fundamentering av bygg eller andre kostnader som inngår i byggekostnadene, men tok sikte på tiltak som var egnet til å påvirke tomteverdien. Bidraget måtte derfor aktiveres på tomta og utgjorde følgelig en del av ervervssummen for denne (se særlig avsnitt 50).

Referentens kommentarer: Utfallet av denne sak er neppe overraskende, verken for spørsmålet om det forelå aktiveringsplikt eller for spørsmålet om klassifikasjonen av aktiveringspliktig beløp – hva slags objekt som var anskaffet.

Først en liten innledende kommentar fra avsnitt 39 i dommen: Det er nokså opplagt at det er «*de økonomiske realiteter i avtaleverket*» som vil være avgjørende for den skattemessige behandling av infrastrukturbidraget. Og den *skattemessige behandling av et slikt bidrag* er selvsagt noe partene ikke avtale – det er et ligningsspørsmål.

Kostnadsføring eller aktiveringsplikt: Når en tomteeier pådrar seg kostnader for å få regulert eller omregulert et tomteområde, vil dette måtte anses som en form for "påkostning" på tomteområdet – altså en aktiveringspliktig kostnad. I prinsippet har slike kostnader samme karakter som andre kostnader som tomteeier har pådratt seg for å erverve tomta. Reelt sett foreligger det ikke noen formuesoppofrelse – altså en pådratt kostnad. Og tilsvarende må gjelde for betaling for en infrastruktur i et område som kan påvirke utnyttelsen av og verdien av tomtene i området.

Aktivering på hvilket objekt – tomt eller bygning? Reguleringsplanen for et tomteområde kan avgjort påvirke tomteverdien. Dersom en tomteeier pådrar seg kostnader for å få omregulert en tomt til høyere utnyttelsesgrad, må kostnadene avgjort sies å knytte seg til tomta og ikke til et planlagt bygg som er basert på den endrede reguleringsplan. Det samme må være tilfellet når en tomteeier betaler bidrag for å tilrettelegge for infrastruktur som etter all sannsynlighet vil kunne ha en positiv innvirkning for utnyttelsen av et tomteområde og følgelig for verdien av dette. Og det kan neppe være noen tvil om at en forbedring av en infrastruktur i et byområde, vil kunne påvirke verdien av en tomt hvis den ble realisert før byggeplanene ble igangsatt.

I dette tilfelle var imidlertid byggingen igangsatt i 2005, mens infrastrukturbidraget ble betalt i 2007. Det er likevel lett å følge Høyesterett her: Infrastruktur og bidrag for å få tilrettelagt for en slik struktur, vil kunne påvirke utnyttelsesmulighetene for tomter i området og følgelig verdien av disse. Det synes derfor nokså åpenbart at slike bidrag må anses for å ha en direkte tilknytning til tomta og verdien av denne og bare en indirekte tilknytning til en bygning som er under oppføring eller planlegges oppført på tomta. Det er lett å følge Høyesterett i at «*infrastrukturbidraget ikke for noen del erstatter de ordinære kostnader ved oppføring av bygget*» (avsnitt 50).

Altså intet overraskende utfall dette.

Syv

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndens vedtak som endret ligningen for skatteåret 2007. Nemnden la til grunn at bidrag til infrastrukturiltak i sin helhet skulle aktiveres som en del av tomtens kostnad, slik at bidraget hverken kunne utgiftsføres straks eller komme til fradrag ved inntektsfastsettelsen i form av avskrivninger på det bygg som ble oppført på tomten.
- (2) Siden 1980-tallet har det pågått utredningsarbeid med sikte på utvikling av området Bjørvika i Oslo. Området omfattet i første rekke havneområder, veier og jernbaneareal. Planene inkluderte blant annet bygging av ny opera og andre kulturbygg, og omlegging av riksvei til senketunnel, som sammen med omlegging av jernbanetrafikken ville kunne frigjøre store arealer til kontor, boliger, parker mv.
- (3) Ved St.meld.nr.28 (2001-2002) og den videre behandling av denne meldingen ble det oppnådd enighet om de grunnleggende forutsetninger for utviklingen av den nye bydelen. Staten skulle dekke det vesentligste av utgiftene til omlegging av riksvei, Oslo kommune skulle dekke kostnadene til sosial infrastruktur, og de øvrige infrastrukturkostnader ble forutsatt belastet de berørte tomteeiere.
- (4) De berørte arealer var i hovedsak eiet av ulike statlige og kommunale etater. Eiendomsinteressene ble som ledd i prosessen samlet i de to selskapene HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS. I sistnevnte selskap kom det privateide Linstow Eiendom AS inn som 50 prosent eier.
- (5) Grunneierne inngikk i 2001 en avtale med staten og Oslo kommune om å forhandle om et felles eiendomsselskap for alle uutviklede arealer, under forutsetning om en prosess som sikret nødvendig avklaring av rammebetingelser i form av bidrag til infrastruktur og framdrift. I 2002 etablerte Oslo S Utvikling AS og HAV Eiendom AS et felles utbyggingsselskap: Bjørvika Utvikling AS.
- (6) Bjørvika Utvikling AS etablerte et heleid datterselskap, Bjørvika Infrastruktur AS, for å forestå utbyggingen av teknisk infrastruktur i området. Selskapet skulle så motta infrastrukturbidrag fra grunneierne etter hvert som de enkelte eiendommene ble bebygd.
- (7) Som ledd i et større avtalekompleks påtok Bjørvika Infrastruktur AS seg, i en avtale med Oslo kommune, ansvaret for prosjektering, finansering og bygging av ulike infrastrukturiltak som var nødvendige for den forutsatte utbygging. Tiltakene omfattet veier, broer, gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter mv. - alt innenfor planområdet. Eiendomsretten til tiltakene skulle etter ferdigstilling overføres vederlagsfritt til Oslo kommune. De samlede kostnader ble anslått til ca. 2 milliarder kroner, og dette beløpet skulle belastes det samlede utbyggingsvolum på i størrelsesorden 840 000 m².
- (8) Bjørvika Utvikling AS stillet garanti for de forpliktelser Bjørvika Infrastruktur AS påtok seg under avtalen. I påtegning på avtalen forpliktet HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS seg til å kreve infrastrukturbidrag for det enkelte byggetrinn, og at bidragene skulle betales direkte til Bjørvika Infrastruktur AS til dekning av infrastrukturkostnadene.

- (9) Dette ble fulgt opp i en avtale av samme dag mellom HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS. De to selskapene forpliktet seg ved avtalen til å sørge for at fremtidige erververe av deres grunneiendommer skulle overta ansvar for infrastrukturkostnader. De påtok seg også å påse at den enkelte erverver hadde nødvendig finansiell styrke til å kunne oppfylle forpliktelsen.
- (10) Tvisten i saken her gjelder en av eiendommene som Oslo S Utvikling AS eide. Lagmannsretten har sammenfattet de sentrale elementer i faktum slik:

«Eiendommen var den første i den såkalte barcode-rekken som ble bebygd. Den 17. mars 2005 inngikk Oslo S Utvikling AS avtale om utleie av et fremtidig kontorbygg på eiendommen. Selve byggarbeidene startet kort tid etter at leieavtalen var inngått. Oslo S Utvikling AS opprettet deretter selskapet Barcode 101 AS med sikte på at eierskap, bygging og utleievirksomhet knyttet til eiendommen skulle være samlet på én og samme hånd. Den 29. desember 2005 inngikk Oslo S Utvikling AS avtale med Bjørvika Kontorbygg I AS om salg av aksjene i Barcode 101 AS. Handelen omfattet tomtegrunnen, som var under fradeling, leieavtalen og avtaler i forbindelse med selve byggingen m.v. ... Tomta ble overført til Barcode 101 AS i 2007. Samme år betalte Barcode 101 AS til sammen 21 341 250 kroner i infrastrukturbidrag til Bjørvika Infrastruktur. Bygget sto ferdig i desember 2007.

I ligningen for inntektsåret 2007 krevde Barcode 101 AS fradrag med 341 460 kroner. Fradraget gjelder infrastrukturbidraget, og er basert på at 80 prosent av det samlede infrastrukturbidraget kunne aktiveres på bygget og så avskrives. De resterende 20 prosent ble aktivert på tomta, som ikke kan avskrives ettersom den ikke verdiforringes ved slit og/eller elde.

Skattekontoret varslet endring, men rakk ikke å gjennomføre endringen ved den ordinære ligningen. Det ble startet endringssak, der skattekontoret fattet vedtak 14. januar 2009. I vedtaket konkluderte skattekontoret med at hele kostnaden til infrastruktur utenfor egen eiendom skal aktiveres på tomta og ikke kan avskrives. Skattekontoret vurderte om kostnaden kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-15, noe skattekontoret fant at det ikke er adgang til.

Barcode 101 AS klagde til skatteklagenemnda. Under saksforberedelsen argumenterte selskapet for at hele beløpet, ca. 21,3 millioner kroner, kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-1 om fradrag for kostnader. Nemnda fattet 23. februar 2011 vedtak der skattekontorets vedtak fastholdes. Skatteklagenemnda kom til at kostnaden ikke var pådratt i lovens forstand, idet det ikke var skjedd noen oppofrelse. Nemnda kom videre til at det ikke var grunnlag for en fordeling av kostnadene på bygningen og tomta og at kostnadene skal aktiveres på tomta.»

- (11) Selskapet reiste 25. august 2011 sak for Oslo tingrett om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.

- (12) Oslo tingrett avsa 26. september 2012 dom [TOSLO-2011-136228] med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
 2. Barcode 101 AS dømmes til innen to uker å betale staten v/Skatt øst sakskostnader med kr 108 880 - ethundreogåttetusenåttehundreogåttikroner -.»
- (13) Barcode 101 AS anket Oslo tingretts dom til Borgarting lagmannsrett.
- (14) Etter at anke var uttatt, ble selskapet 21. november 2012 slettet etter fusjon med selskapet Bjørvika Kontorbygg I AS. Bjørvika Kontorbygg I AS har overtatt Barcode 101 AS' skatterettslige posisjoner, og trådte etter fusjonen inn i ankesaken som ankende part.
- (15) Borgarting lagmannsrett avsa 29. januar 2014 dom [LB-2012-192748] med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 138.625 - etthundreogtrettiåttetusensekshundreogtjuefem - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommen er forkynt.»
- (16) Bjørvika Kontorbygg I AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (17) Den ankende part, *Bjørvika Kontorbygg I AS*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (18) Fradragsretten for infrastrukturbidraget følger direkte av skatteloven § 6-1. Kostnaden er pådradd til inntekts ervervelse. Kostnaden har ingen tilknytning til skattyters tomt; skattyter har ikke mottatt noen motytelse. Den fordel skattyter måtte ha er av almen karakter, og er rettslig sett uten betydning for fradragsretten.
- (19) Den skatterettslige konsekvens av infrastrukturbidraget må vurderes i lys av den ekstraordinære bakgrunnen for kostnaden. Kostnaden har medgått til bygging av infrastruktur for en hel ny bydel, og gjelder tiltak som går langt ut over det som kunne vært pålagt med hjemmel i plan- og bygningsloven. Betalingen er ikke en motytelse for tillatelse fra det offentlige, og infrastrukturtiltakene fører ikke til noen verdiøkning på selskapets eiendom. I en by må en grunneier kunne forutsette at det er gater og veier betalt av det offentlige. Eiendelene det investeres i gjennom infrastrukturbidragene, tilfaller kommunen, og noen av disse eiendelene ligger geografisk langt unna selskapets eiendom, slik som blant annet kaifronter og gater i området avsatt til boliger.
- (20) Lagmannsretten har uriktig lagt til grunn at den forventede infrastrukturbetalingen utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Hvis det hadde vært riktig, ville det i seg selv vært avgjørende for at betalingen måtte aktiveres på tomten, men allerede hva infrastrukturtiltakene bestod i og omfanget av dem, gjør en slik betraktningssmåte lite naturlig. Det ville også føre til helt urimelige resultater om transaksjonen i seg selv skulle

føre til en endret skattemessig behandling av infrastrukturbidraget. Det ville komme i veien for transaksjoner som ville bidra til den ønskede utvikling av området.

- (21) Det følger da også direkte av avtalen mellom Oslo S Utvikling AS og Bjørvika Kontorbygg I AS om kjøp av aksjene i Barcode 101 AS at infrastrukturbidraget ikke utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Da kjøpekontrakten ble inngått, var ingen del av infrastrukturkostnadene forfalt, og det sies uttrykkelig at tomten fulgte med fri for pengeheftelser. I avtalen er det videre et eget punkt om aksjekjøpesummen og oppgjøret. I et underpunkt om byggekostnaden ved det bygg som det var intensjonen å la oppføre, behandles vederlag for tomten og infrastrukturbidrag som to separate poster.
- (22) I tilknytning til overdragelsen av tomten fra Oslo S Utvikling AS til Barcode 101 AS ble det dessuten avholdt en takst. Leiekontrakten var allerede inngått, og det var behov for å få identifisert tomteverdien. Også i denne taksten er infrastrukturbidraget og tomteverdien holdt atskilt; det er gjort fradrag for infrastrukturkostnadene før grunnlaget for beregning av tomteprisen.
- (23) Da selskapet ervervet tomten, var betalingsplikten kun betinget. Selger hadde ingen forpliktelse som kunne overføres til kjøper. Plikten til å betale infrastrukturbidraget ble utløst av byggingen, med plikt til å betale i tre trinn etter hvert som byggingen nådde ulike milepæler. Beløpets størrelse avhang av hvor mye som ble bygd. Da aksjeoverdragelsen ble gjennomført, var byggingen i gang, men avtalen om tomteervervet ble inngått på et tidligere tidspunkt. Om prosjektet allerede da avtale ble inngått, var så vidt langt utviklet at det var sannsynlig at infrastrukturbidraget måtte betales, ville dette under ingen omstendighet ha rettslig relevans.
- (24) Det er på det rene at tomten ikke kan utnyttes etter sitt formål uten at det betales infrastrukturbidrag, men dette må anses som et kjøpelyte. Like lite som når en eiendom er beheftet med en faktisk mangel, vil det foreligge plikt til aktivering av «utbedringskostnaden». At kostnaden var kjent på transaksjonstidspunktet, er uten betydning.
- (25) At reglene om aktivering og avskrivning ikke passer, illustrerer også at det er uholdbart å anse den fremtidige betingede plikt til å betale infrastrukturbidrag som en del av tomtekostnaden. Selskapet eier ikke det som er finansiert ved infrastrukturbidragene, selskapet kan ikke selge disse eiendelene, og de inngår ikke som driftsmidler i selskapets virksomhet. Det er dessuten kun en svak, og ingen lineær, sammenheng mellom tomtens verdi og hvor mye som kan bygges på den.
- (26) Endelig viser den omstendighet at infrastrukturbidragene har en nærmere tilknytning til bygget enn til tomten, at det er en uholdbar konstruksjon å anse den fremtidige betaling som en del av tomtevederlaget. Dette må også gjelde ved vurderingen av hva som kan anses som en kostnad i forbindelse med erverv eller anskaffelse av en tomt.

- (27) Den konstruksjon at kostnader ved forpliktelser knyttet til et erverv skal aktiveres på den ervervede eiendel, er da også avvist ved Høyesteretts dom i Rt-2014-108, som er avsagt etter lagmannsrettens dom.
- (28) Den ankende part har videre utdypet hvorfor den alminnelige fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 og spesialbestemmelsen i § 6-15 riktig forstått gir fradragsrett når det ikke kan legges til grunn at betalingen av infrastrukturbidraget ikke kan anses som en del av kjøpesummen, og det er gjort gjeldende subsidiært og atter subsidiært at infrastrukturbidraget skulle ha vært aktivert på bygningen, og at det i hvert fall var feil av skatteklagenemnden ikke å vurdere en fordeling av aktiveringsplikten på tomt og bygning. Slik jeg ser på saken, finner jeg ikke grunn til å redegjøre nærmere for disse anførselene.
- (29) Bjørvika Kontorbygg I AS har lagt ned slik påstand:
- «1. Prinsipalt: Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene er direkte fradragsberettigede.
 2. Subsidiært: Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene aktiveres på skattyters bygning.
 3. I alle tilfeller: Bjørvika Kontorbygg I AS tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (30) Ankemotparten, *staten ved Skatt øst*, har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (31) Ankende parts overtakelse av plikten til å betale infrastrukturbidrag må anses som en del av kjøpesummen for tomten. Det var ingen usikkerhet knyttet til betalingsforpliktelsen, som fulgte som en nødvendig forutsetning for utnyttelse av tomten i tråd med intensjonen. Det var klart nok et sentralt punkt i den inngåtte avtale at kjøper skulle overta denne forpliktelsen. Kjøpesummen bestod dels av betaling direkte til selger og dels ved betaling til Bjørvika Infrastruktur AS.
- (32) At dette er den naturlige forståelse av den inngåtte avtale, følger også av at utnyttelsesmulighetene for tomten nettopp var et resultat av de infrastrukturtiltak som bidraget inngikk i finansieringen av.
- (33) Infrastrukturtiltakene løftet verdien av hele Bjørvikaområdet, og som en del av dette også verdien av den aktuelle tomten. Området rundt tomten er omdannet fra trafikkmaskin/havn/jernbane til et sentralt og attraktivt forretningsstrøk. Det gjelder en alminnelig presumpsjon for at det er balanse i ytelsene i gjensidig bebyrdende avtaler som inngås på frivillig basis, og det er ingen konkrete holdepunkter for at verdiøkningen for den aktuelle tomten var mindre enn den del av infrastrukturkostnadene som var allokert til denne. Det er tale om en varig tilført verdi, og aktivering på tomten er den eneste naturlige skattemessige behandling.
- (34) Det er den aktuelle transaksjonen som må bedømmes skattemessig, men det tilføyes at den skattemessige løsning måtte blitt den samme om utbyggingen var blitt gjennomført i regi av Oslo S Utvikling AS.

- (35) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:
«1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (36) **Jeg er kommet til** at anken må forkastes.
- (37) Skatteloven § 6-1 er hovedbestemmelsen om rett til skattemessig fradrag i inntekt for kostnad. Bestemmelsens første ledd lyder slik:

«§ 6-1. *Hovedregel om fradrag*
(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.»
- (38) Betalingen av infrastrukturbidraget er klart nok skjedd til inntekts ervervelse. Spørsmålet i saken er om betalingen er en pådradd kostnad i lovens forstand. Lovens vilkår for utgiftsføring er at det har skjedd en oppofrelse - at utbetalingen har medført en reduksjon i skattyters formuesstilling. På samme måte som lagmannsretten er jeg kommet til at overtakelsen av plikten til å betale infrastrukturbidraget utgjør en del av kjøpesummen for tomten, og vilkåret om at det skal ha skjedd en oppofrelse, er da ikke oppfylt.
- (39) Dette er en naturlig forståelse av de inngåtte avtaler. Det var helt fra det omfattende avtaleverk ble inngått i 2003, en forutsetning at infrastrukturkostnadene skulle videreføres ved fradeling av tomter. Når overdragelse fant sted på et tidspunkt da det var avklart hva som skulle bygges på den aktuelle tomten, var også størrelsen på forpliktelsen kjent for partene. Avtaleverket er imidlertid ikke eksplisitt med hensyn til hva som samlet betales for tomten. Ettersom tomten overdras som ett element i en samlet overdragelse som også omfatter en langsiktig leiekontrakt for det bygget som forutsettes oppført, og den forutgående overdragelse av aksjene i datterselskapet forutsetter en merverdi, vil fastsettelsen av hva som kan anses som den faktiske tomtekostnad, måtte bero på en rettslig vurdering av hvilken del av den samlede betaling som kan henføres til tomten. Det er de økonomiske realiteter i avtaleverket som må være avgjørende for den skattemessige behandling av infrastrukturbidraget. Partene kan ikke ved avtale bestemme den skattemessige behandling av dette.
- (40) Infrastrukturbidraget bygger i saken her på avtale, men alminnelige betraktninger i forarbeidene til refusjonsbestemmelsene i bygningsloven av 1965 gir etter mitt syn likevel et godt utgangspunkt for vurderingen. I Ot.prp.nr.1 (1964-65) vises det på side 70 først til innstillingen fra Tomtekomitéen:
«Tomtekomitéen behandler spørsmålet om refusjon på side 86-88 i sin innstilling. Den finner det naturlig at utgifter som er nødvendige for å gjøre nye arealer byggeklare, belastes vedkommende arealer og går inn i tomteprisen.»
- (41) Og departementet utdyper på samme side i proposisjonen dette slik:

«Departementet anser det riktig at utgiftene til veg, kloakk og liknende stedbundne anlegg som trengs for å nytte et område til bebyggelse og tilsvarende formål, blir belastet de eiendommer som får nytte av anleggene. Disse eiendommer tilføres ved anleggene en særlig og betydelig verdauke. Når ikke vedkommende grunneier selv forestår og bekoster anleggene, tilsier så vel rettferdshensyn som hensynet til finansieringen av utbyggingen at den som står for opparbeidingen - som regel kommunen - får dekket sine utgifter av vedkommende eiere. Den nytte disse får av anleggene gir direkte og påtakelig utslag i vedkommende eiendoms formuesverdi og er således av en annen karakter enn den nytte allmennheten har av det samme gate- og vegnett.»

- (42) Dette er i praksis fulgt opp ved den skattemessige behandling av refusjonskrav. På bakgrunn av prosedyren nevner jeg særskilt at Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse BFU-2010-23 ikke kan sees å bygge på en avvikende forståelse av vilkårene for utgiftsføring. Saken gjaldt et selskap som ønsket å yte et bidrag til bygging av en bro som ville gjøre den øyen som selskapet drev sin virksomhet fra, landfast. Kostnaden ble pådradd for å spare driftsutgifter, og hadde ingen sammenheng med skattyters erverv av fast eiendom eller andre driftsmidler. Den sentrale del av Skattedirektoratets begrunnelse ble utformet slik:

«Gjennomføringen av broprosjektet vil gi Selskapet den fordel som landfast forbindelse gir. Fordelen er imidlertid ikke forbeholdt Selskapet som yter av tilskuddet, men stiller Selskapet som bruker av broen i samme stilling som øvrige brukere. Selskapet får mao. ikke noe vederlag for tilskuddet, og vi legger til grunn, som anført av innsender, at tilskuddet er en kostnad som vil være pådratt.»

- (43) Det foreligger ikke noen rettsavgjørelse som direkte tar stilling til spørsmålet om aktiveringsplikt for kostnader som pådras ved inngåelse av en utbyggingsavtale, og det er utvilsomt riktig, som anført av den ankende part, at utbyggingsavtalen for Bjørvika berører sentrale samfunnsinteresser, og at avtalen har helt uvanlige dimensjoner. Jeg kan imidlertid ikke se at disse særlige omstendigheter kan få betydning for den rettslige bedømmelse.
- (44) For den nærmere avgrensning av hvilken rekkevidde skatteloven § 6-1 skal ha når det skjer en overdragelse der kjøperen i tillegg til å betale vederlag, også påtar seg forpliktelser som innebærer ytterligere kostnader, må det nå tas utgangspunkt i de alminnelige synspunkter i Høyesteretts dom Rt-2014-108.
- (45) I dommens avsnitt 48 fastslås det vilkår for fradragsrett at det må foreligge en oppofrelse, og at en ren ombytting av verdier følgelig ikke gir fradragsrett. Dette utdypes så ved en henvisning til Zimmers lærebok i skatterett, som det også gjengis fra, og som førstvoterende gir sin tilslutning til.
- (46) Avsnitt 52 har også mer alminnelig interesse:

«Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse overfor avhenderen eller en tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarende summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten. Vederlaget

er den samlede verdi erververen er villig til å avstå for å erverve rettigheten slik denne er ved ervervet. For den som overdrar eller på annen måte tildeler en rettighet, vil tilsvarende det mottatte vederlag normalt gjenspeile den verdi rettigheten objektivt har ved overføringen.»

- (47) I avsnitt 53 angis så den norm som vil være avgjørende for om det vil være grunnlag for å aktivere kostnadene som er forbundet med særlige forpliktelser som erververen påtar seg ved avtalen, og når det vil være grunnlag for direkte utgiftsføring:

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

- (48) I avsnittene 54 og 55 anvendes denne normen på det konkrete tilfellet:

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

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

- (49) For den skatterettslige behandling er det med andre ord ikke tilstrekkelig å konstatere at kjøper i tilknytning til ervervet har måttet påta seg en særskilt forpliktelse til å pådra seg en kostnad. Det avgjørende vil være hvordan den aktuelle forpliktelse forholder seg til erververens virksomhet. Innebærer vilkåret en forpliktelse til å utføre noe som inngår i erververens ordinære løpende virksomhet, som i Rt-2014-108, vil utgiftsføring kunne skje på ordinær måte. Om selger stiller som vilkår for kjøp av et hus at kjøperen lar utføre ordinært utestående vedlikeholdsarbeid, vil utgiftsføring kunne skje i samme utstrekning som om det ikke var stillet noe vilkår. Dersom kostnaden knytter seg til en avskrivbar eiendel, må kostnaden aktiveres på denne. Dersom det eksempelvis stilles som vilkår for ervervet av en tomt at grunnmur til et planlagt bygg skal være oppført innen en gitt frist, må kostnaden aktiveres på bygget.

- (50) I saken her er det derimot klart nok tale om en forpliktelse som går utover det å skulle utøve den virksomhet som erververen tar sikte på å utøve. Betaling av infrastrukturbidraget har ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomhet, men utgjør snarere en forutsetning

for å komme i posisjon til å kunne utøve denne. Det er også klart at infrastrukturbidraget ikke for noen del erstatter de ordinære kostnader ved oppføring av bygget. Det er i avtalen mellom HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS uttrykkelig fastsatt at fundamenteringskostnader eller andre kostnader som er knyttet til det enkelte bygg, ikke skal utgjøre en del av infrastrukturkostnadene. Infrastrukturkostnadene er i stedet knyttet til tiltak som tar sikte på, og som etter sin art er egnet til varig å øke, tomtens attraktivitet. Dette må etter mitt syn være avgjørende for den skattemessige behandling, og det følger at skatteklagenemnden riktig har lagt til grunn at infrastrukturkostnadene må aktiveres på tomten.

- (51) Det følger av det jeg har sagt så langt at heller ikke de subsidiære anførsler kan føre frem.
- (52) Anken har ikke ført frem, og Bjørvika Kontorbygg I AS må i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 erstatte ankemotparten dennes saks kostnader for alle instanser. Saks kostnader for Høyesterett fastsettes i overensstemmelse med den inngitte omkostningsoppgave til 96 900 kroner.
- (53) Jeg stemmer for slik

dom:

1. Anken forkastes.
2. I saks kostnader for Høyesterett betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 96 900 - nittisekstusennihundre - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (54) Dommer **Bårdsen**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (55) Dommer **Bull**: Likeså.
- (56) Dommer **Normann**: Likeså.
- (57) Dommer **Skoghøy**: Likeså.
- (58) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I saks kostnader for Høyesterett betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 96 900 - nittisekstusennihundre - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

Tingrettsdommer

SKN 15-020 Særfradrag sykdom

Lovstoff: Skatteloven § 6-83 annet ledd.

Follo tingrett: Dom av 28. oktober 2014. **Sak nr.:** TFOLL-2014-18788

Dommer: Sorenskriver Trine Standal.

Parter: A og B (for begge: advokat Sam Erling Harris v/ advokatfullmektig Ane Therese Sønning Aadland) mot Staten ved Skatt Øst og Staten ved Helse- og omsorgsdepartementet (for begge: advokat Karl Otto Thorheim).

Saken er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjelder rett til særfradrag for store kostnader ved sykdom. Ekteparet A og B gjennomgikk begge fedmeoperasjon ved privat sykehus i 2011, og krevde særfradrag for operasjonskostnadene med kr 138 000 hver. Normalt gis ikke særfradrag for utgifter til behandling utenfor offentlig norsk helsevesen, men skattyterne var på grunn av en feil ikke fått slikt tilbud om behandling. Tingretten la vekt på lovens ordlyd om at tilbudet var tilgjengelig i norsk helsevesen og at utgiftene derfor ikke var fradragsberettiget. Kravet ble således avvist, selv om helsevesenets feil ga urimelige resultater for skattyter. Skattyter kunne eventuelt søke om pasientskadeerstatning.

Saken gjelder rett til særfradrag for store kostnader ved sykdom inntektsåret 2011 etter dagjeldende skattelov § 6-83 annet ledd.

Tvistegjenstanden er et småkrav etter tvisteloven § 10-1 og behandles etter reglene i tvisteloven kapittel 10. Dommen skal kort forklare hva saken gjelder, gjengi partenes påstander og påstandsgrunnlag og redegjøre for de momenter retten har lagt avgjørende vekt på, jf § 10-4 (4).

Ekteparet A og B gjennomgikk begge gastric bypass (fedmeoperasjon) ved Aleris sykehus i 2011. De krevde begge særfradrag for operasjonskostnadene, med kr 138 000 hver, ved ligningen for samme år. Fradrag ble nektet og det er oppstått tvist om forståelsen av lov og forskrift.

Skatteloven § 6-83 er opphevet, og kom sist til anvendelse for ligningsåret 2011. Bestemmelsens annet ledd lød slik:

Kostnader ved behandling, pleie, eller opphold i institusjon eller hos privat praktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gir bare rett til særfradrag dersom tilsvarende behandling, pleie eller opphold ikke tilbys av offentlig norsk helse- og sosialvesen og helsemyndighetene vurderer det oppsøkte helsetilbud som faglig forsvarlig.

Departementet avgjør om vilkårene i dette ledd er oppfylt i det enkelte tilfelle og kan bestemme hva som skal regnes som offentlig helsevesen.

Ved forskrift av 05.02.1988 nr 121 er det gitt regler om ligningsbehandlingen ved særfradrag bl.a etter skatteloven § 6-83. Skattemyndighetene kan forelegge spørsmål om behandlingen er foretatt utenfor det offentlige helsevesen, om det offentlige har tilsvarende tilbud som det oppsøkte eller om behandlingen kan anses faglig forsvarlig, for fylkesmannen. Skattyteren kan også selv kreve at fylkesmannen avgjør slike spørsmål når særfradrag er nektet. I denne sak krevet saksøkerne, etter å ha fått avslag ved ligningen, at fylkesmannen skulle ta standpunkt til nevnte spørsmål.

Departementets avgjørelsesmyndighet etter skatteloven § 6-83 annet ledd er delegert til fylkesmannen ved forskrift av 14.04.1988 nr 295 (særfradragforskriften). Etter forskriftens § 4 annet ledd kan fradrag innrømmes selv om helsevesenet kan gi behandlingen på sikt, dersom ventetiden har vært urimelig lang. Helsedirektoratet er klageinstans for fylkesmannens vedtak. I vedtak av 03.07.2013 har Helsedirektoratet stadfestet fylkesmannens vedtak i A og Bs saker, som går ut på at vilkåret om at det offentlige helse- og sosialvesen ikke tilbyr tilsvarende behandling, ikke er oppfylt. Helsedirektoratet var ikke enig med saksøkerne i at det offentlige helsevesen ikke kan anses for å ha et tilbud når tilbudet ikke gjøres tilgjengelig på grunn av saksbehandlingsfeil. Direktoratet uttalte i samme forbindelse at særfradragsordningen ikke var ment å skulle dekke tap som følge av svikt i helsetjenesten og at et eventuelt erstatningskrav må rettes mot Norsk Pasientskadeerstatning (NPE).

Saksøkerne brakte saken inn for Follo tingrett ved stevning av 31. januar 2014. I stevningen ble ligningen, for så vidt gjaldt nektelse av særfradrag, for inntektsåret 2011, påstått opphevet.

Saksøkt etter stevningen var Staten ved Skatt øst og Staten v/ Helse- og omsorgsdepartementet. De nedla begge påstand om frifinnelse og tilkjennelse av sakskostnader.

Det er avholdt planmøte. Partene ble under saksforberedelsen enige om begrense tvistetemaet for retten til en ren lov- og forskriftsfortolkning.

Tema for rettens behandling er om vilkåret i tidligere skattelov § 6-83 annet ledd om at det offentlige helsevesen ikke har tilsvarende tilbud, kan anses oppfylt når tilbudet ikke gjøres tilgjengelig på grunn av saksbehandlingsfeil. Dersom saksøkerne ikke får medhold i en slik forståelse må retten også ta stilling til om vilkåret om urimelig lang ventetid i særfradragforskriften § 4 annet ledd er oppfylt når tilbudet ikke gjøres tilgjengelig på grunn av saksbehandlingsfeil. Partene er ikke enige om de faktiske forholdene, men det er enighet om at ligningen må oppheves dersom det foreligger en feil i rettsanvendelsen, og at de faktiske forhold må vurderes ved en eventuell ny ligningsbehandling.

Saksøkernes påstandsgrunnlag

En naturlig språklig forståelse av «tilbud» forutsetter en mulighet for å akseptere og motta en tjeneste eller ytelse. Det må kunne kreves at det er skapt en berettiget forventning hos den eventuelle begunstigede. Det er ikke et tilbud i lovens forstand når det ikke kan aksepteres eller faktisk ikke blir gitt. Ordlyden taler for at det må likestilles med at det offentlige ikke har et

tilsvarende tilbud, når en skattyter på grunn av en feil ikke får det tilbud om behandling vedkommende har krav på.

Både formålsbetraktninger og lovens forarbeider tilsier at særfradrag skal gis når skattyter ved en feil ikke har fått tilbudet. Hensikten med å innføre begrensningen om at det ikke er tilsvarende offentlig tilbud, er at det offentlige ved å innrømme fradrag ikke indirekte skulle betale for helsetjenester som det var forutsatt at helsevesenet skulle dekke. Denne forutsetningen treffer ikke i saksøkernes saker, hvor det offentlige nettopp ikke har betalt for en slik helsehjelp som de skulle.

Begrensningen er ment å dekke tilfeller hvor det offentlige har foretatt en vurdering og kommet til at de ikke skal tilby behandling. Det må forstås som en forutsetning at det er foretatt en faglig, og presumptivt riktig, vurdering av tilfellet. Det må være irrelevant om det offentlige ikke kan stille tilbud eller om det skyldes en feil at tilbudet ikke blir gitt.

Det er urimelig om en skattyter skal stilles dårligere i de tilfeller hvor det offentlige helsevesenet gjør en feil, enn i de tilfeller hvor det offentlige ikke kan tilby hjelp.

Det foreligger ikke langvarig og konsistent forvaltningspraksis. En slik praksis vil uansett være lovstridig. Det finnes eksempler på praksis i motsatt retning, og forarbeidene skaper også tvil om praksisens konsistens. Det er ikke et argument for innskrenkende fortolkning om ordningen eventuelt fungerer dårlig.

Særfradragsordningen er et alternativ til pasientskadeerstatningen og skattyter kan selv velge hvilken ordning en vil benytte seg av, dersom vilkårene for begge ordningene er oppfylt. Det er ikke risiko for dobbel refusjon, idet et eventuelt særfradrag må hensyntas ved erstatningsutmålingen. Det er ikke relevant at Pasientskadeerstatningsordningen er bedre egnet til å kompensere i denne type saker, så lenge vilkårene i skatteloven § 6-83 annet ledd er oppfylt.

Subsidiært anføres at rimelighetsbetraktninger gjør seg sterkt gjeldende når det gjelder vilkåret «urimelig lang tid». Bestemmelsen er ment å være en sikkerhetsventil. Det er like aktuelt med særfradrag der en ikke får hjelp som følge av saksbehandlingsfeil, som der en må vente så lenge på hjelpen at en blir dårligere i løpet av ventetiden. Det er ikke rimelig at en skal komme dårligere ut når en ikke får hjelp enn når man får hjelp, men må vente lenge på hjelpen.

Saksøkernes påstand:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 oppheves hva angår at hun er nektet særfradrag for NOK 138 000 etter dagjeldende skattelov § 6-83.
2. Ligningen av B for inntektsåret 2011 oppheves hva angår at hun er nektet særfradrag for NOK 138 000 etter dagjeldende skattelov § 6-83.
3. A og B tilkjennes sakens kostnader.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Helsedirektoratets rettsanvendelse er riktig. Ordlyden er klar og statens fortolkning har også støtte i forarbeidene, hensynet til systemklarhet og forvaltningspraksis. Skulle saksøkerne få

medhold i sin fortolkning vil de medisinske vurderingene flyttes fra pasientskadeerstatningsordningen til skatteetaten.

Det er ingen rettsnektelse at saksøkerne ikke gis særfradrag. De har anledning til å fremme sitt krav etter pasientskadeordningen.

Det er ikke usaklig om ligningsmyndighetene vurderer fradragsretten forskjellig.

Det er tilstrekkelig for å nekte fradrag at det offentlige har et tilsvarende tilbud. Ordet «tilbud» skal ikke tolkes avtalerettslig. Hensikten med formuleringen er å gi anvisning på en sammenligning. Dette fremkommer også klart av forskriften § 4 første ledd, hvor det er fastsatt at forutsetningen for å kreve fradrag ikke er til stede dersom det offentlige har et tilbud for den aktuelle sykdom eller svakhet.

Det er ikke noen spor i lovforarbeidene av at lovgiver har ment å gi rett til skattefradrag ved feil hos det offentlige.

Forvaltningspraksis er på dette området både langvarig og konsistent, og har derfor en viss betydning. Sivilombudsmannen har også vært enig i direktoratets lovtolkning.

Det er ikke forskjellsbehandling om særfradrag på grunn av manglende kontroll er gitt i tilsvarende saker.

Dersom det begås feil av helsevesenet kan krav og klager fremmes gjennom Pasient- og brukerrettighetsloven eller gjennom Pasientskadeerstatningsordningen.

Harmoniseringshensyn trekker i retning av å innfortolke en sammenheng i systemene og vil også medføre at en unngår dobbeltbehandling. Begrensningen i fradragsordningen er fordelingspolitisk begrunnet.

De nevnte tolkningshensyn gjør seg også gjeldende hva angår «urimelig lang ventetid». Bestemmelsen i forskriften § 4 annet ledd er en sikkerhetsventil, men beskyttelses-hensynet ligger på en annen kant enn at det begås feil.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet frifinnes.
2. Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Retten er kommet til at de saksøktes lov- og forskriftsforståelse ikke er uriktig, hverken hva angår den prinsipale eller den subsidiære anførsel, og at det derfor ikke er grunnlag for oppheving av ligningene. Vurderingen av de to anførte grunnlag er i det alt vesentlige lik, og disse behandles derfor under ett.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for tolkningen. Ordlyden i § 6-83 annet ledd er inntatt foran på side 2. Bestemmelsen fastslår at fradrag kun gis «dersom tilsvarende behandling, pleie eller

opphold ikke tilbys av norsk helse- og sosialvesen». Det er ikke omtvistet at norsk helsevesen generelt gir et tilsvarende tilbud som det kreves fradrag for, men det rettslige tema er hvorvidt det kan anses for å være et slikt «tilbud», når skattyter på grunn av en feil (hos helsevesenet) ikke får tilbudet eller om manglende «tilbud» kan medføre at vilkåret om urimelig lang ventetid i særfradragforskriften § 4 annet ledd er oppfylt.

I særfradragforskriften § 4 er formuleringen slik;

«Forutsetningen for å kreve særfradrag for behandling m.v. er ikke til stede dersom det offentlige har et tilbud for den type sykdom eller svakhet skatteyteren lider av. Det er ikke avgjørende om metodene som brukes, er identiske.

Har ventetiden vært urimelig lang vurdert i forhold til hvor alvorlig sykdommen er, og dette har eller kunne ha påført pasienten store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden, kan forutsetningen for å kreve fradrag likevel anses å være til stede selv om det offentlige på lang sikt ville ha kunnet gi tilsvarende tilbud».

Både lovens ordlyd og forskriften viser isolert sett kun til hva som generelt tilbys, ikke hva som er tilbudt den enkelte skattyter. Det er ikke naturlig å forstå begrepet «tilbys» slik at den enkelte skattyter faktisk har fått et tilsagn om, eller en mulighet for å akseptere, slik behandling. Det blir da heller ikke naturlig å forstå lovens vilkår slik at feilaktig manglende tilbud til den enkelte skattyter innebærer at slik behandling ikke anses «tilbudt» av det offentlige. Det er heller ikke en naturlig språkforståelse at et (feilaktig) manglende tilbud, kan anses for å innebære en urimelig lang ventetid.

Ved lovtolkning på skatterettens område er det naturlig å ta hensyn til lovgivers motiver, og velge de tolkningsalternativer som stemmer best med de grunnleggende prinsipper, og dermed også gir best sammenheng i regelverket. Lovgivers motiver for særfradrag-ordningen er nok endret i takt med utviklingen av norsk helsevesen, inntil den aktuelle fradragregel ble opphevet f.o.m. inntektsåret 2012. Begrensningen av særfradraget, at det ikke må tilbys tilsvarende behandling av det offentlige, viser at dette skulle være en relativt snever unntaksregel. Desto klarere blir dette når det hensyntas at det offentlige har etablert en pasientskadeerstatningsordning for de som ikke har fått det helsetilbud de har krav på. En erstatning vil normalt innebære en større økonomisk verdi enn et skattefradrag, og en slik rettighet vil ikke være begrenset til de som har skattepliktig inntekt.

Lovforarbeider er også normalt tillagt stor betydning på skatterettens område, i likhet med både rettspraksis og langvarig og konsistent ligningspraksis. Hensynet til konsekvens og sammenheng skal også tillegges stor vekt i skatteretten, fordi dette gir forutsigbarhet samt opprettholder logikk og systematikk. Retten har ikke funnet det nødvendig å henvise til lovforarbeider, idet disse ikke gis særlige uttalelser om den aktuelle problemstilling. Retten går heller ikke inn på ligningspraksis, idet denne ikke har vært avgjørende for det resultat retten er kommet til.

Når det gjelder de reelle hensyn er retten - isolert sett - enig i at det kan virke urimelig overfor en skattyter, som skal være utsatt for en feil fra helsemyndighetenes side, at en heller ikke får skattefradrag når en selv har bekostet behandling en skulle ha fått tilbud om fra det offentlige.

Urimeligheten må imidlertid ses i lys av at skattyter ikke er forhindret fra å fremme sitt krav mot det offentlige, gjennom andre klage- og erstatningsordninger.

Sakskostnader

De saksøkte har vunnet saken og har krav på å få sine kostnader erstattet, jf tvisteloven § 20-2. § 10-5 har regler om begrensning av sakskostnadene i småkravsaker. Regjerings-advokaten har inngitt en sakskostnadsoppgave på i alt kr 11 600. Kravet ligger innenfor nevnte begrensning og er forelagt saksøkerne, uten at de har hatt innsigelser. Retten tar kostnadskravet til følge.

Domsslutning:

1. Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet frifinnes.
2. A og B dømmes til å erstatte Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet sakskostnader med kr 11 600 - ellevetusensekshundre - innen 14 - fjorten - dager fra forkynnelsen.

SkN 15-021 Spørsmål om avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-90.

Lovstoff: Skatteloven § 14-6 og § 14-90.

Oslo tingrett: Dom av 3. oktober 2014, **sak nr.:** TOSLO-2013-208043

Dommer: Tingrettsdommer Frode Støle.

Parter: Bergshav Offshore AS (advokat Kaare Andreas Shetelig) mot Staten v/Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om utnyttelse av fremførbart underskudd som lå i et selskap, var det overveiende motivet for Bergshav Offshore AS' kjøp av aksjene i selskapet. Tingretten mente det ikke var sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motivet for kjøpet. Tingretten la til grunn at kjøpet sto på egne ben forretningsmessig og ville blitt gjennomført uavhengig av skattefordelen. Det var ikke grunnlag for anvendelse av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90, og skatteklagenemndas vedtak var ugyldig.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Bergshav Offshore AS for inntektsåret 2009 slik den kommer til uttrykk i vedtak fra Skatteklagenemnda av 29. mai 2013. Vedtaket lyder slik:

«Generelle skatteposisjoner på kr 125 594 261 bortfaller.
Skattemessig underskudd i 2009: kr 1 765 007.
Fremførbart underskudd pr 31.12.2009: kr 1 765 007.»

Framstilling av saken

Fra premissene for skatteklagenemndas vedtak (s. 2-3) gjengis følgende om sakens bakgrunn:

«Skatteetaten avholdt bokettersyn i Bergshav Offshore AS og i den anledning ble det utarbeidet rapport datert 29. april 2011, jf dokument 1.

Det fremgår av rapporten at Bergshav Offshore AS ble stiftet 2. juli 2007. Selskapets aksjekapital pr. 31. desember 2009 består av 201 620 000 aksjer fl kr 0,5. Selskapet er ved utgangen av 2009 et heleid datterselskap av Ocean Partners AS, et selskap i Bergshavkonsernet i Grimstad.

Selskapet forhandlet i løpet av 2007 frem byggekontrakter med Freire Shipyard (verftet) i Vigo (Spania) for to subsea construction fartøyer, med opsjon på ytterligere to skip. Prisen for hvert skip var MEUR 52,0.

I løpet av 2008 etablerte morselskapet Bergshav Offshore AS, en selskapsstruktur på Kypros gjennom de to heleide døtrene Sea4 I Shipping Limited og Sea4 II Shipping Limited for drift av de to skipene.

Med bakgrunn i finanskrisen i 2008 fikk Bergshav Offshore AS problemer med å skaffe finansiering til byggingen av de to skipene i Spania. Dette skal være løst ved at det ble ytt lån fra Bergshav Offshore AS til døtrene Sea4 I Shipping Limited og Sea4 II Shipping Limited, samt aksjonærlån fra aksjonærene i Bergshav Offshore AS.

16. september 2009 inngikk Bergshav Offshore AS og GC Rieber Shipping ASA en «sale and purchase agreement». Bergshav Offshore AS solgte samtlige aksjer i datterselskapene Sea4 I Shipping Limited og Sea4 II Shipping Limited, samt fordringene Bergshav Offshore AS hadde mot disse datterselskapene til GC Rieber Shipping ASA for en samlet kontant kjøpesum på NOK 301 014 400.

Salget medførte et regnskapsmessig tap på fordring på NOK 95 065 635 og en aksjegevinst på NOK 1 728.

Ut fra regnskapet fremstår Bergshav Offshore etter disse transaksjonene som tomt 24. september 2009, tidspunktet da Ocean Partners AS fremsetter tilbudet om å kjøpe aksjene til de andre aksjonærene i selskapet.»

Det tapet på fordring på drøyt 95 millioner kroner som omtales her er hovedgrunnen til at selskapet Bergshav Offshore - som på dette tidspunktet het Sea4 AS - endte opp med et underskudd til fremføring på ca 125 millioner kroner i 2009.

Videre refereres tilbudet som selskapet Ocean Partners AS ga til de øvrige aksjonærene 24. september 2009. Ocean Partners var et heleid datterselskap av Bergshav Shipholding AS, og inngikk i Bergshavkonsernet. Ocean Partners var fra før største aksjonær i Sea4 AS med 21,58 % av aksjene. Skatteklagenemnda refererer tilbudet i sin helhet på s. 4 i vedtaket:

«VOLUNTARY CASH OFFER TO THE SHAREHOLDERS IN SEA4 AS

Reference is made to announcement 17 September 2009 from Ocean Partners AS (Ocean Partners), relating to Voluntary Cash Offer to the shareholders in Sea4 AS (Sea4).

Reference is further made to the announcement from Sea4 17 September 2009 relating to the signing of an agreement to sell its two shipbuilding contracts to GC Rieber Shipping ASA. As informed by Sea4, the sale implies a total value for the two shipbuilding contracts of approx MNOK 800, and the sales price reflects a net value adjusted equity after account payables and estimated termination costs in the range of NOK 1,35 - 1,40 per share in Sea4.

Ocean Partners herby offers the shareholders in Sea4 a price of NOK 1,38 per share in the company paid in Cash (the «Offer»).

The Offer Period is set from 24 September through 30 September 2009 at 16:00 (CET). Payment will be made on or about 5 October 2009.

The offer will secure all shareholders in Sea4 swift cash settlement. Further, the offer will release the shareholders from all known and potential unknown liabilities of Sea4 AS. The shareholders will also be released from the Sea4 guarantee obligation towards the tax lease providers which so far not been taken over by GC Rieber.

The Voluntary Cash Offer is conditional upon more than 50% acceptance.

Ocean Partners, organization number 980684369, is an investment company controlled by Mr Atle Bergshaven, chairman of Sea4. Furthermore, Ocean Partners is the largest shareholder in Sea4 and holds 43,509,299 shares in Sea4 corresponding to 21,58% of the shares issued. Ocean Partners is a company within the Bergshav group in Grimstad, Norway, and the parent company to Bergshav Management AS which has been manager for the Sea4 project.»

Umiddelbart etter dette refereres i vedtaket at det ble gjort en beregning 22. september 2009 som viste netto verdijustert egenkapital i selskapet på kr 278 857 691, hvilket tilsvarte kr 1,38 pr aksje. Videre refereres at Ocean Partners kontrollerte 98 % av aksjene i selskapet den 30. september og 100 % av aksjene 9. oktober 2009. Selskapet var nå et heleid datterselskap av Ocean Partners, og en del av samme skattekonsern. Selskapet endret navn fra Sea4 AS til Bergshav Offshore AS.

I fortsettelsen av premissene for nemndas vedtak refereres enkelte investeringer som ble gjort i Bergshav Offshore høsten 2009, selskapets selvangivelser, samt korrespondansen og saksgangen i skattesaken etter bokettersynsrapporten.

Skattekontoret traff vedtak i saken 7. desember 2011. Vedtaket bygger på at det overveiende motivet for Ocean Partners' oppkjøp av de øvrige aksjonærenes aksjer i Bergshav Offshore var muligheten for å utnytte de generelle skatteposisjonene i selskapet. Skattekontoret mente at vilkårene i skatteloven § 14-90 var oppfylt, og det fremførbare underskuddet i selskapet ble redusert med drøyt 114 millioner kroner.

Advokatfirmaet Wikborg, Rein & Co (Wikborg Rein) påklaget vedtaket på vegne av Bergshav Offshore ved brev av 13. januar 2013. Wikborg Rein innga ytterligere merknader ved brev 23. februar 2013 og kommenterte skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda ved brev av 18. mars 2013. Nemdsvedtak ble deretter truffet 29. mai samme år i tråd med skattekontorets innstilling. Vedtaket ble oversendt skattyter ved brev fra Skatt sør 17. juni 2013.

Bergshav Offshore tok ut stevning 17. desember 2013, innenfor seks månedersfristen i ligningsloven § 11-1 nr 4.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tinghus 17. og 18. september 2014. Retten mottok forklaringer fra Helge Aamodt og Tore Møster, begge ledende ansatte med ansvar for økonomi- og finansfunksjoner i Bergshavkonsernet. I tillegg ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkeren har i hovedsak anført:

Det er ikke grunnlag for anvendelse av skatteloven § 14-90 fordi Ocean Partners' kjøp av 78,42 % av aksjene i Bergshav Offshore først og fremst var motivert av forretningsmessige forhold. Skatteposisjonen skal derfor bevares.

Det skal foretas en subjektiv vurdering av skattyters motiv for transaksjonen. Det er feil når skatteklagenemnda foretar en rent matematisk sammenligning av de skattemessige og forretningsmessige *virkningene* av transaksjonen. Nemnda har også lagt til grunn en for lav terskel for anvendelse av § 14-90.

Aksjekjøpet var først og fremst begrunnet i forretningsmessige hensyn, som faller i tre hovedkategorier:

- Aksjekjøpet ga Ocean Partners en direkte bedriftsøkonomisk gevinst på ca 12 millioner kroner som ellers ikke ville vært tilgjengelig. Balanseførte verdier i selskapet var ca 293 millioner kroner, dvs ca 15 millioner mer enn tilbudsprisen som priset selskapet til 278 millioner kroner. Justert for at Ocean Partners allerede eide 21,58 % av aksjene, innebærer differansen mellom balanseførte verdier i selskapet og tilbudsprisen en gevinst på 12 millioner kroner. Dette var i realiteten en «rabatt» som de øvrige aksjonærer var villige til å gi for å få kontant oppgjør umiddelbart i stedet for å vente på utbetaling av likvidasjonsutbytte etter en avvikling av selskapet.
- Ocean Partners hadde på tidspunktet for oppkjøpet forventninger om at en del av Bergshav Offshores innbetalte forsikringspremie ville bli refundert. Selskapet hadde en kostbar forsikring som skulle dekke risiko for brudd på den såkalte tax lease-ordningen, en gunstig finansieringsmodell for bygging av skip ved spanske verft. Denne forsikringen kunne avvikles før tiden som følge av at G.C. Rieber Shipping AS (heretter «Rieber») overtok de tax lease-finansierte skipsbyggingsprosjektene og etter hvert også den tilhørende risikoen. På transaksjonstidspunktet hadde man i Bergshavkonsernet klare forventninger om refusjon, men ikke tilstrekkelige avklaringer til at forventningene kunne tallfestes eller balanseføres. Det var imidlertid en del av motivet for aksjekjøpet at en slik etterfølgende refusjon ville tilfalle Bergshav Offshore og dermed øke verdiene i selskapet. Forventningene materialiserte seg i en refusjon på ca 3,8 millioner kroner i mai 2010.

- Bergshav-konsernet ønsket å bevare sitt renommé i investormarkedet som en pålitelig og profesjonell samarbeidspartner. Sea4-prosjektet var realisert som et Bergshav-prosjekt, men med en rekke eksterne investorer. Konsernets renommé i investormarkedet er viktig for virksomheten fremover i tid, og ble ivaretatt ved å imøtekomme de øvrige aksjonærens ønske om et raskt kontant oppgjør.

Ocean Partners' tilbud om kjøp av aksjer var ikke betinget av en akseptgrad som ga konsernbidragmulighet. Tilbudet forutsatte bare aksept fra 50 % av de utestående aksjene. Dette underbygger anførselen om at skatteposisjonen ikke var det overveiende motiv for aksjekjøpet.

Videre mener Bergshav Offshore at skattemyndighetenes beregninger av det skattemessige underskuddets størrelse og verdi er uriktige. For det første ved at man i underskuddsbeløpet ikke har gjort fradrag for de 40 millioner kroner som selskapet i første selvangivelse for 2009 anså som ikke fradragsberettiget. Dette må trekkes fra, slik at den nominelle verdien av det fremførbare underskuddet ikke blir de ca 35 millioner kroner som staten har lagt til grunn, men kr 23 966 394. Videre har staten ved neddiskontering av dette beløpet til nåverdi operert med forutsetninger som ikke i tilstrekkelig grad hensyntar Bergshav-konsernets spesielle situasjon. Det er etter saksøkers syn riktigere å operere med en nåverdi som er 50 % av den nominelle verdien, enn statens neddiskontering over 10 år med 4 % diskonteringsrente - som gir en nåverdi på 67 % av nominell verdi. Riktig nåverdi av skatteposisjonen, vurdert på transaksjonstidspunktet, er dermed kr 11 983 197.

Endelig peker saksøker på at underskuddet i Bergshav Offshore rent faktisk ikke har blitt benyttet mot overskudd i andre deler av konsernet. Kun ca 7 millioner kroner av underskuddet er brukt, og det er benyttet mot underskudd oppstått i tilknytning til senere offshore-investeringer i selskapet Bergshav Offshore.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. mai 2013 vedrørende saksøkers ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonene.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader.

Saksøkte har i hovedsak anført:

Det er sannsynlig at det overveiende motiv for Ocean Partners' kjøp av Bergshav Offshore-aksjer høsten 2009 var mulighetene for å utnytte skatteposisjonen som lå i selskapet i form av fremførbart underskudd. Vilkårene for anvendelse av skatteloven § 14-90 er oppfylt, og staten skal frifinnes.

Motivbegrepet er subjektivt, men ved vurderingen av hva som har vært sannsynlig motiv må man se på objektive bevismomenter og tillegge disse større vekt enn skattyters egne utsagn. Tidsnære bevis har større vekt enn senere bevis.

Lovens kriterium «overveiende motiv» innebærer at skattyter må sannsynliggjøre at bedriftsøkonomiske og andre motiv overstiger skattemessige motiv. Etter statens syn har Bergshav Offshore ikke sannsynliggjort dette.

I denne forbindelse viser staten særlig til at fradragssposisjonen i selskapet var et vesentlig aktivum. Den hadde en nominell verdi på ca 35 millioner kroner, og denne verdien var synbar på tidspunktet for aksjekjøpet. Nåverdien, som staten mener er ca 23 millioner kroner, er noe mer skjønnsmessig og er et beløp man ikke kommer frem til uten å vurdere/regne på det - men den nominelle verdien lå i dagen og forutsatte ikke nærmere regneøvelser. Bergshav Offshores salg av fordringer på datterselskapene til GC Rieber Shipping ASA 16. september 2009 - forut for aksjekjøpet - medførte et regnskapsmessig tap på ca 95 millioner kroner.

Da tilbudet om aksjekjøp ble fremsatt til de øvrige aksjonærene 22. september 2009 hadde Bergshav Offshore et fremførbart underskudd på ca 125 millioner kroner.

På dette tidspunktet fremsto Bergshav Offshore som et tomt selskap bestående av bankinnskudd.

Skattyter beregnet selv verdien av skatteposisjonen til 20 millioner kroner (nominelt) ved selvangivelsen i mai 2010. Balanseføringen må innebære at selskapet vurderte det slik at skatteposisjonen kunne benyttes og hadde reell verdi, ellers skulle den i henhold til god bokføringskikk ikke vært balanseført.

Det faktum at Bergshav Offshore regnet ut at man kunne få en rabatt på bokførte verdier på 12 millioner kroner ved å kjøpe aksjene, tilsier at skatteposisjonen som det klart største aktivum i selskapet også må ha vært fremtredende.

I inntektsåret 2011 anvendte selskapet drøyt 4,2 millioner kroner av underskuddet.

Refusjon av forsikringspremie var så usikkert at det ikke ble balanseført. Det kan ikke legges til grunn at denne mulige oppsiden - som heller ikke ble kommunisert til aksjonærene - ble vektlagt i overveielser om aksjekjøp.

Skattyters beregning av hvilke bedriftsøkonomiske verdier som lå i transaksjonen har for øvrig variert betydelig under skattesakens gang. Dette indikerer at man ikke regnet så grundig på bedriftsøkonomiske verdier og at dette ikke var sentralt i motivasjonen for aksjekjøpet. De 12 millioner kronene som skattyter nå hevder og som skatteklagenemnda har lagt til grunn som bedriftsøkonomisk gevinst, er en øvre grense for hva som kan legges til grunn. Staten hevder for tingretten at verdien sannsynligvis var noe mindre enn 12 millioner kroner. Bakgrunnen for anførselen er at Ocean Partners lånte penger rentefritt av Bergshav Offshore for å finansiere kjøpet. Hadde man ikke gjort dette - i strid med aksjeloven kapittel 8 - ville finansieringskostnadene vært høyere og gevinsten tilsvarende lavere. Om pengene i stedet hadde fått stå og gi avkastning i datterselskapet Bergshav Offshore mens Ocean Partner lånte penger eksternt for å finansiere oppkjøpet, ville den bedriftsøkonomiske gevinsten ved oppkjøpet reelt sett vært mindre. De to alternative finansieringsmåtene er ikke økonomisk likeverdige fordi det er forskjell på utlåns- og innskuddsrenter.

Saksøkers anførsel om at det var renommémessig viktig å gi aksjonærene raskt oppgjør konsumeres av argumentet om at Ocean Partners fikk en rabatt på 12 millioner kroner ved å tilby raskt oppgjør. På samme måte må man se bort fra synspunktet om at det var viktig å vise de øvrige aksjonærene at Bergshav-konsernet hadde vilje til å «rydde opp» etter seg i vanskelige prosjekter. Dette klarte Bergshav-konsernet gjennom å selge skipsbyggingskontraktene til GC

Rieber Shipping. Deretter var det bare spørsmål om å vente i tre til seks måneder på likvidasjonsutbytte.

Utnyttelsen av skatteposisjonen fremstår uansett hvordan man regner som det overveiende motiv. Andre motiv kan det også ha vært, men disse var underordnet.

Saksøktes påstand:

1. Skatt sør frifinnes.
2. Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger for tingretten.

Rettens vurdering

Utgangspunkter

Ved rettslig overprøving av ligningsavgjørelser etter ligningsloven § 11-1 har domstolene i utgangspunktet kompetanse til å overprøve både bevisbedømmelse og rettsanvendelse, jf. Rt-2009-105.

Med til de rettslige utgangspunkter hører også at selskapets underskudd etter skatteloven § 14-6 kan fremføres til senere år, og at skatteposisjoner som hovedregel ikke påvirkes av at aksjer i selskapet skifter eier. Aksjeselskapet er et eget skattesubjekt, adskilt fra aksjonærene.

Et unntak fra disse utgangspunktene finner vi i den begrensede avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90, som skatteklagenemnda har anvendt. Bestemmelsen - slik den gjaldt for inntektsåret 2009 - hadde slik ordlyd:

«§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.»

Det er ubestridt at grunnvilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Bergshav Offshore er et omfattet selskap, og det fremførbare underskuddet i selskapet er en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Det er også ubestridt at det har forekommet endrede eierforhold som følge av en transaksjon, nemlig Ocean Partners' kjøp av 78,42 % av aksjene fra de eksterne investorene.

Saken gjelder dette spørsmålet: Er det sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen som lå i selskapet - et fremførbart underskudd med nominell skattemessig verdi på ca 35 millioner kroner - var det overveiende motivet for denne transaksjonen?

Lovtolkningen

Lovforarbeidene til skatteloven § 14-90 omtaler bestemmelsen slik under overskriften «Avskjæringsregel basert på konkret vurdering av motivet for transaksjonen» (Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82):

«Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-96) side 72.» (understreket her).

Det er lagt til grunn i rettspraksis at det avgjørende er hva den konkrete skattyter må antas å ha lagt vekt på. Det innebærer ikke at skattyters anførte begrunnelse for transaksjonen uten videre skal legges til grunn. Det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår å ha vært motiverende for skattyter. Dette vurderingstemaet er presisert i Agder lagmannsretts avgjørelse i UTV-2013-1867 (Mølle). Presiseringene av vurderingstemaet ligger tett opp til Høyesteretts presisering av den generelle ulovfestede gjennomskjæringsregelen, jf. bl.a. Rt-2006-1232 avsnitt 50 og Rt-2012-1888 avsnitt 42-46. Det foreligger foreløpig ingen høyesterettspraksis om § 14-90.

I den nevnte avgjørelsen fra Agder lagmannsrett heter det også:

«Bevistemaet er å vurdere de sannsynlige skattemotiv mot forretningsmessige og bedriftsøkonomiske sannsynlige motiv som ligger til grunn for transaksjonen, i dette tilfelle aksjekjøpet. Også sannsynlige ikke-økonomiske motiver som ligger til grunn for transaksjonen er relevante, når disse gjelder driften av selskapet, jf LB-2002-602.

Ved den konkrete bedømmelse av hva som reelt sett fremstår som skattyters sannsynlige grunn(er) til å foreta transaksjonen, er det relevant å se hen til all informasjon som bidrar til å kaste lys over dette. Det gjelder ingen spesielle krav til bevisenes styrke. Det er derfor hva som fremstår som det mest sannsynlige etter en fri bevisbedømmelse, som blir å legge til grunn.»

Lagmannsretten går altså noe lengre enn de siterte forarbeidene med hensyn til hvilke typer motiver som anses relevante. Ikke bare rent bedriftsøkonomiske motiver i snever forstand er relevante; også andre forretningsmessige motiver - herunder ikke-økonomiske - kan vektlegges. Retten her er enig med lagmannsretten i denne forståelsen. Dette innebærer at motiver relatert til Bergshav-konsernets renommé i investormarkedet i prinsippet kan være relevante som selvstendige motiver.

I spørsmålet om hvor *terskelen* for avskjæring ligger, la lagmannsretten i Mølle-saken til grunn at ordet «overveiende» innebærer at «det skattemessige motivet må ha vært den viktigste motivasjonsfaktor, og ha hatt større betydning for at transaksjonen ble gjennomført enn andre sannsynliggjorte relevante motiv».

I lovforarbeidene til en senere endring av bestemmelsen i 2011 (Prop.78 L (2010-2011) s. 59 og 60) fremgår at terskelen for å anvende avskjæringsregelen i § 14-90 ligger noe lavere enn terskelen for anvendelse av den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregelen. Endringene som ble gjort i 2011 angikk ikke vurderingstemaet i vår sak, så disse uttalelsene fra lovgiverhold er av interesse selv om de kommer til uttrykk i det som strengt tatt er etterarbeider til bestemmelsen slik den lød i 2009. Lovbestemmelsen er altså noe strengere enn den ulovfestede regelen - hvor spørsmålet er om det å utnytte en skattefordel har vært «hovedformålet».

Ordlyden «overveiende» kan språklig sett bety «mer enn halvparten» (51 % eller mer av motivasjonen), men det kan også bety at det å spare skatt må ha vært den «hovedsakelige motivasjonsfaktor», som er et uttrykk Høyesterett har benyttet om terskelen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, bl.a. i Rt-2012-1888 avsnitt 42. Dette alternativet gir fortsatt ikke noen klar avgrensning, men indikerer at skattefordelen må ha vært en god del mer sentral enn 51 %. Lovforarbeidene gir etter rettens syn ingen klar veiledning utover henvisningen til at terskelen skal ligge noe lavere enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Lagmannsretten i Mølle-saken synes å ha lagt seg på et «51 %-synspunkt», jf. formuleringen som er sitert ovenfor om at skattemotivet må ha vært den viktigste faktoren, «og ha hatt større betydning for at transaksjonen ble gjennomført enn andre sannsynliggjorte relevante motiv».

Professor Ole Gjems-Onstad omtaler terskelen i sin artikkel i Skatterett nr 3 for 2011 s. 204 flg. [SR-2011-204]. Her fremheves på s. 213-214 at det kan være vanskelig å få tak på at «overveiende motiv» krever mindre skattemessig motiv enn «hovedformål», men at dette må legges til grunn som følge av anvisningene i forarbeidene. Deretter kommer følgende tankeøvelse:

«Selv om det neppe reflekterer hvordan dommere tenker, kan man likevel av pedagogiske grunner trekke frem prosentanslag. Mener man f eks at gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesstandard krever et skattemessig motiv på 90 % (og 10 % forretningsmessige grunner), kan man f eks spekulere om «den noe lavere terskel» etter FINs formulering innebærer et krav til 70 % skattemessig motiv og 30 % bedriftsøkonomiske hensyn etter sktl § 14-90.»

Selv om denne 70/30-tilnærmingen er en spekulasjon fra Gjems-Onstads side, er det tydelig at han mener at et «51 %-synspunkt» er for strengt.

Gunn-Heidi Tannum har i boken *Aktuell Bedriftsbeskatning* en artikkel om den spesielle gjennomskjæringsregelen og betydningen av «overveiende motiv». Hun hevder på s. 87, med henvisning til forarbeidsuttalelser og Borgarting lagmannsretts avgjørelse i UTV-2005-783 at det er tilstrekkelig at skattemotivet er større enn de forretningsmessige og andre relevante motiv. Størst betydning vil etter Tannums syn foreligge når skattemotivet overstiger 50 %.

Etter rettens vurdering er det uklart hva det nærmere innebærer at et skattemotiv overstiger 50 %. Hvis man med dette mener at skattefordelen må ha veid mer enn 50 % i avveiningen som skattyter subjektivt har gjort om hvorvidt han skal gjennomføre transaksjonen eller ikke, er kriteriet nokså metafysisk og vanskelig å bruke. Hvis man derimot mener at skattefordelen økonomisk sett må ha vært større (i kroner og øre) enn de rent bedriftsøkonomiske fordelene (i kroner og øre), har man en tolkning som er enklere å praktisere men som harmonerer dårlig med ordlyden. Da ser man på transaksjonens *virksomheter* og ikke på *motivene*. Dette synes også vanskelig å forene med forarbeidene. Det fremgår i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) på s. 79-82 at man vurderte en slik mer teknisk regel hvor man sammenligner verdien av skatteposisjoner med verdien av selskapets virksomhet/anleggsmidler, og da slik at transaksjonen ville bli rammet av avskjæringsregelen hvis den møtte visse forhåndsdefinerte kriterier som kunne indikere et skattemotiv. Departementet kom imidlertid til at dette ville være for komplisert, teknisk og rigid, og at man derfor heller burde ha en regel hvor det skal «foretas en konkret vurdering av om transaksjonen er motivert av å kunne utnytte generelle skatteposisjoner» (s. 80). I valget mellom de to tolkningsalternativene mener retten derfor at det må være riktig å lande på det første alternativet - selv om dette er vanskelig å praktisere. Etter hva retten kan forstå er dette i samsvar med lagmannsrettens syn i Mølle-saken, jf. sitatet ovenfor; man spør om hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor og ikke om verdien av skattefordelen er større enn bedriftsøkonomiske verdier.

I rettspraksis om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har Høyesterett lagt til grunn at dersom den «dominerende virkningen» av transaksjonen er at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Da er det opp til skattyter å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktoren for ham, jf. Rt-2012-1888 avsnitt 42 og Rt-2006-1232 avsnitt 51. I og med at den lovfestede avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 skal være strengere, må dette i alle fall også gjelde i vår sak.

I forarbeidene fra 2010-11 omtales § 14-90 som en *lojalitetsbestemmelse*. Retten antar derfor at det i den konkrete vurderingen av motivet for transaksjonen er relevant å se hen til i hvilken grad transaksjonen har preg av å være illojal mot skattesystemet. Lovens uttrykk «utnyttelse av» skatteposisjonen og «overveiende motiv» indikerer også at det skal innfortolkes en lojalitetsvurdering.

I denne forbindelse vises til Ole Gjems-Onstads nevnte artikkel [SR-2011-204] på s. 214-215. Her kommer et resonnement som etter rettens syn har mye for seg:

«Uansett om det gjelder sktl § 14-90 eller den ulovfestede omgåelsesstandard, må det tas et forbehold. Man kan ikke bare tale om relative størrelser. Absolutte tall kan også være relevant. Ved en transaksjon vedstår f eks en skattyter at skattefordelene utgjorde kr 200 millioner og de forretningsmessige kr 10 millioner. I tall, sier skattyter, var det skattemessige klart dominerende og hovedformål. Men, uttrykker vedkommende, jeg hadde uten hensyn til det skattemessige gjennomført transaksjonen. Kr 10 millioner er et mer enn stort nok beløp til at transaksjonen var verdt bryderiet. Til grunn for omgåelsesstandard og den særlige avskjæringsbestemmelse i § 14-90 ligger en lojalitetsstandard. Dette sies ikke lenger direkte i mange nye høyesterettsdommene om omgåelse. I stedet taler man om et tilleggsvilkår der en totalvurdering resulterer i at

transaksjonen ansees å stride mot skattereglenes formål, jf. f. eks Rt-2006-1232 (Utv 2006 s 1416 Telenor). Ordet lojalitet er ikke skrevet inn i sktl § 14-90. Men FIN omtaler sktl § 14-90 som en lojalitetsbestemmelse, jf. Ot.prp.nr.78 L pkt 14. Se også Høyesteretts formuleringer i Invex-saken i Rt-2011-213: 'Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket.' Dersom en skattyter kan sannsynliggjøre at transaksjonen står på egne ben bedriftsøkonomisk og ville blitt gjennomført uansett, kan det ikke føre til gjennomskjæring at de skattemessige fordeler tallmessig dominerer. Det er ikke illojalt og strider ikke mot skattereglenes formål å gjennomføre transaksjoner man uansett ville gått inn på selv om de også medfører massive skattefordeler.»

Tannum tar i Aktuell bedriftsbeskatning til orde for at det ikke skal innfortolkes noe lojalitetsvilkår, i motsetning til hva Gjems-Onstad mener (s. 86) og i motsetning til hva retten har lagt til grunn ovenfor.

Etter rettens oppfatning må § 14-90 altså forstås slik at vurderingstemaet ikke handler om en sammenligning av størrelsen på de bedriftsøkonomiske verdier i snever forstand mot de skattemessige verdier som transaksjonen utløser; og slik at det er riktig å innfortolke en lojalitetsvurdering. Etter det retten kan se har skatteklagenemnda bygget på en annen rettsoppfatning, jf. særlig resonnementene i premissene på s. 11-12, hvor det foretas nokså direkte sammenligninger av økonomiske størrelser. Her kommer først et premiss om at nåverdien av skatteposisjonen i selskapet - under visse forutsetninger til gunst for skattyter - er kr 16 177 315. Deretter pekes det på at dette beløpet klart overstiger en «kommersiell verdi av transaksjonen» på «kr 12 024 226». Videre heter det at dersom man skulle tillate refusjon av forsikringspremie tillagt den kommersielle verdien, vil dette «innebære at summen økes til kr 15 813 530». Endelig pekes det på at også dette beløpet er lavere enn kr 16 177 315. Dette resonnementet fremstår som en sentral del av skatteklagenemndas vurdering.

Det er med andre ord ikke opplagt at skatteklagenemnda har bygget på korrekt rettsanvendelse i sitt vedtak.

Den konkrete vurderingen - Bergshav-konsernets motiv - innledning

Tore Møster og Helge Aamodt, som begge er sentrale ledende personer i Bergshav-konsernet og var tungt involvert i den transaksjonen saken gjelder, har forklart seg under hovedforhandlingen. Etter begges forklaring var hovedbegrunnelsen for transaksjonen de tre kommersielle fordeler som er referert under gjengivelsen av saksøkers anførsler. Begge forklarte at man var klar over at det lå en skatteposisjon i selskapet, men at dette ikke var noe man regnet på. Det var ingen sentral del av begrunnelsen for aksjekjøpet.

Som det fremgår ovenfor, kan skattyters egen forklaring i dag om betydningen av skattefordelene ikke uten videre legges til grunn. Det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår å ha vært motiverende for skattyter, jf. lagmannsrettens presisering i Mølle-saken.

Det er grunn til innledningsvis å ta med en kort beskrivelse av Bergshav-konsernet. Aamodt og Møster forklarte i retten at konsernet har et generelt mål om at alle selskapene i konsernet som kan inngå i den særlige ordningen for rederibeskatning, inngår i denne. Det er imidlertid en god del av selskapene i konsernet som ikke kan inngå i rederiskatteordningen som følge av virksomhetens karakter. Konsernet er derfor to separate skattekonsern. Ocean Partners og Bergshav Offshore er (etter den transaksjonen saken gjelder) del av samme skattekonsern og ikke underlagt rederibeskatning.

Hvert enkelt prosjekt konsernet engasjerer seg i, organiseres normalt i et eget selskap (single purpose-selskaper / prosjektselskaper). Alle ansatte i konsernet er knyttet til driftsselskapet Bergshav Management AS, som selger drifts- og administrasjonstjenester til prosjektselskapene. Alle operative beslutninger av betydning tas i styret i morselskapet Bergshav Shipholding AS, som eier 100 % av aksjene i Ocean Partners.

Styremøtet i Bergshav Shipholding 8. september og salgavtalen 16. september 2009

Styret i Bergshav Shipholding møttes 8. september 2009 og diskuterte bl.a. Sea4-prosjektet. Både Møster og Aamodt var til stede på møtet og hadde deltatt i forberedelsen av styrets sak 17/09, som i protokollen er omtalt slik:

«Sak 17/09 Sea4 AS - salg av skip/selskap

[...]

Som følge av at det har vist seg umulig å lånefinansiere Sea4 sine to byggekontrakter ønsker toneangivende aksjonærer å avhende kontraktene. Det har vært forhandlinger om salg med to interessenter; Qatar baserte Halul Offshore og norske G.C. Rieber. Forhandlingene er basert på salg av de to datterselskapene til Sea4 AS; Sea4 I Shipping Ltd og Sea4 II Shipping Ltd. Prisen er i utgangspunktet marginalt høyere fra Halul. Forhandlingene med G.C. Rieber har imidlertid kommet lenger, og et salg til Rieber vil også være en enklere prosess hvilket er av betydning pga tidspress i forhold til innbetalingstermin til verftet. Følgelig synes Rieber alternativet mest realistisk.

Prisen Rieber er villige til å betale for aksjene og fordringene Sea4 AS har i sine datterselskaper er basert på en verdi på MUSD 46,05 i gjennomsnitt per kontrakt som gir ca NOK 4,25 per aksje. I tillegg vil emisjonen på NOK 76,5 som ble gjennomført i august kompenseres i sin helhet. Regnet ut på antall aksjer etter denne emisjonen blir verdien ca NOK 1,39 per aksje.

Ocean Partners har vært hovedaksjonær i Sea4 AS siden den første emisjonen i 2007, og Bergshav Management har vært teknisk og kommersiell manager. For aksjonærene i Sea4 AS vil det være fordelaktig at Ocean Partners gir et kontanttilbud på aksjene slik at aksjonærene kan få kontantvederlaget utbetalt omgående. Sea4 AS har garantiforpliktelser i forbindelse med tax lease strukturen og forpliktelser overfor Bergshav Management AS. Halul har for øvrig antydnet at det vil vurdere å komme med et erstatningskrav dersom salg til Rieber gjennomføres. Ved at OP tilbyr seg å kjøpe aksjene i Sea4 AS kan de øvrige aksjonærene bli fritatt for disse forpliktelsene.

VEDTAK

Styret tok orienteringen om salgsprosessen i Sea4 AS til etterretning. Styret aksepterte et salg av de underliggende datterselskaper basert på en byggekontraktsverdi på i gjennomsnitt MUSD 46,05 per kontrakt. Dette tilsvarer en aksjepris på ca NOK 4,25 på opprinnelig antall aksjer (48.620.000 aksjer) og i tillegg full kompensasjon for emisjonen på MNOK 76,5 som ble gjennomført i august. Dvs. Nok 1,39 basert på gjeldende antall aksjer (201.620.000 aksjer). Styret besluttet at Ocean Partners gir et oppkjøpstilbud til samtlige øvrige aksjonærer med utgangspunkt i NOK 1,39 per aksje korrigert for estimerte avviklingskostnader. Dersom et salg av kontraktene ikke blir gjennomført omgående må det, for å tilfredsstille garantiforpliktelser overfor verftet, gjennomføres en aksjeemisjon på inntil MNOK [skal antagelig være NOK] 148.500.000. Styret besluttet å delta med inntil 30 % av emisjonen.»

Her beskrives en nokså akutt situasjon for Sea4-prosjektet, der man ikke får lån for å finansiere skipsbyggingen og der man enten må selge eller hente inn friske penger innen meget kort tid for å møte forpliktelsene overfor verftet. På dette tidspunktet var byggingen av det ene skipet kommet omtrent halvveis, mens byggingen av det andre skipet var påbegynt. Frem til da hadde man kunnet betale verftet med innskutt kapital i Sea4 AS og lån til datterselskapene, men det var ikke nok egenkapital til å finansiere resten av byggingen. Dette var i en periode da det var ekstremt vanskelig å få tilgang på likviditet både i det norske banksystemet og internasjonalt. Samtidig fremgår det at «toneangivende aksjonærer» ønsket å selge skipsbyggingskontraktene.

Bemerkningene om at Bergshav Management har drevet prosjektet mens Ocean Partners har vært hovedaksjonær, og at det vil være fordelaktig for aksjonærene å få et raskt kontant oppgjør for aksjene sine, harmonerer godt med de forklaringer og anførsler saksøker har gitt for retten om renommémotivet. Aamodt forklarte under hovedforhandlingen at hele Sea4-prosjektet ble initiert av Bergshav-konsernet på grunn av en personlig forbindelse til eieren av Freire-verftet i Spania der skipene ble bygget. Det ble hentet inn eksterne investorer, men prosjektet ble markedsført som - og drevet som - et Bergshav-prosjekt.

Det fremkommer tydelig av styresaken at salget av skipsbyggektraktene til Rieber og tilbudet om å kjøpe ut de øvrige aksjonærene behandles i tett sammenheng - som én sak. Regnestykkene som refereres viser også at det var regnet nøye på priser og hvilken verdi aksjonærene ville få ut pr aksje. Dermed må styret også hatt nokså klare oppfatninger om at salg til Rieber ville føre til et underskudd i Sea4 AS (Bergshav Offshore) og størrelsen på dette. Det er nærliggende å anta at man derved var bevisst på at det lå en potensiell skattefordel i kjøpet av selskapet. Skatteeffekter er imidlertid ikke omtalt i styresaken.

Styresaken ble fulgt opp av en salgavtale med G.C. Rieber Shipping åtte dager senere, den 16. september 2009. Avtalen innebar at aksjene i datterselskapene ble solgt til G. C. Rieber for omtrent pålydende, mens Sea4 AS' fordringer på datterselskapene ble solgt for beløp som til sammen var ca 95 millioner kroner lavere enn pålydende. Dette fremgår direkte av en sammenligning av vederlagsbestemmelsen i salgavtalens pkt 3 med oversikten over fordringer i avtalens vedlegg 1. Vederlagsnivået var i det alt vesentlige ferdigforhandlet på tidspunktet for styrebehandlingen en uke tidligere, hvilket innebærer at man i styret må ha vært klar over at det ville oppstå et tap på fordring i denne størrelsesorden.

Verdiene i selskapet - «rabatten» på 12 millioner kroner

Det fremgår av balanse for Bergshav Offshore pr 28. september 2009 at selskapet på dette tidspunktet hadde en egenkapital på kr 293 568 712. Denne balansen er vurdert og godkjent - med sedvanlige forbehold - av revisjonsfirmaet Deloitte 29. september 2009 i en uttalelse om begrenset revisjon av delårsregnskap. Tilbudsprisen på kr 1,39 pr aksje innebar at selskapet ble priset til ca 278 millioner kroner, altså ca 15 millioner kroner mindre enn balanseført verdi. Justert for at Ocean Partners allerede eide 21,58 % av aksjene innebærer dette i utgangspunktet en bedriftsøkonomisk verdi for Ocean Partners på ca 12 millioner kroner. Dette er også lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak som den bedriftsøkonomiske verdien Bergshav-konsernet oppnådde ved transaksjonen.

Staten har for tingretten argumentert med at den bedriftsøkonomiske verdien kanskje reelt sett var noe lavere enn de 12 millioner kroner som er lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak, med utgangspunkt i at dette beløpet bygger på urealistisk lave finansieringskostnader.

Ocean Partners tok opp et lån på 210 millioner kroner i Nordea for å finansiere aksjekjøpet. Aamodt og Møster forklarte i retten at lånet var sikret ved pantsettelse av andre innskuddskontoer i Nordea tilhørende tre andre Bergshav-selskaper. Innstående på disse kontoene oversteg lånebeløpet og utgjorde full sikkerhet for lånet. Konsernet hadde med andre ord tilgang på kontante midler, hvilket var et knapphetsgode i de finanskrisetider man var oppe i. Retten legger dette til grunn. Fire dager etter låneopptaket, ble lånet innfridd. Dette skjedde ved at Ocean Partners tok opp et rentefritt lån fra Bergshav Offshore, et lån som staten anfører var i strid med aksjelovens bestemmelser. Det er i denne forbindelse vist til både § 8-7 og § 8-10 i aksjeloven.

Det er ikke nødvendig for retten å ta stilling til om lånet fra Bergshav Offshore til Ocean Partners ble ytt i strid med aksjeloven. Etter det retten kan se har spørsmålet heller ikke noen direkte innvirkning på Ocean Partners' økonomiske gevinst ved aksjekjøpet. Hvis finansieringen har skjedd i strid med aksjeloven er det ikke noen automatisk konsekvens at finansieringen dermed blir dyrere. Rettsvirkningen av brudd på § 8-10 er beskrevet slik av Hugo Matre i kommentarene til bestemmelsen på Gyldendal Rettsdata, note 1438: «Er derimot disposisjonen ulovlig fra transaksjonstidspunktet, men uten at dette er kjent for selskapet, må forholdet avvikles når det oppdages». Forholdet ble aldri påtalt, og det ble ikke avviklet. Hvis det hadde blitt nødvendig å avvikle låneforholdet, legger retten til grunn at Bergshav-konsernet hadde tilgjengelige midler som kunne nyttes til finansiering på lignende vilkår, jf. det som er sagt ovenfor om de pantsatte kontoene i Nordea.

Retten legger derfor til grunn at det lå en umiddelbar bedriftsøkonomisk gevinst i å kjøpe aksjene til en pris som var lavere enn bokførte verdier i selskapet, og at denne gevinsten var på ca 12 millioner kroner. Dette er som nevnt i tråd med hva som er lagt til grunn i det omtvistede vedtaket fra skatteklagenemnda.

Bergshav-konsernet overtok Sea4 AS, endret navnet til Bergshav Offshore og brukte det videre som investeringselskap for andre offshore-prosjekter. Alternativet ville ha vært å avvikle selskapet og utbetale likvidasjonsutbytte til aksjonærene. Dette ville tatt noen tid - selskapet har anslått tre til seks måneder - og alle aksjonærene ville til slutt fått ut midler tilsvarende sin aksjepost. I denne situasjonen ville alle aksjonærene bli behandlet likt, og Ocean Partners ville

ikke fått ut noen merverdi sammenlignet med de øvrige aksjonærene. Det var bare ved å kjøpe aksjene og gi de øvrige aksjonærene raskt kontant oppgjør at Ocean Partners kunne oppnå gevinsten på 12 millioner kroner.

Aksjetransaksjonen ble gjort mellom uavhengige parter; det var ikke en konsernintern transaksjon eller en transaksjon mellom nærstående. Ocean Partners fremsatte et tilbud overfor de øvrige eksterne aksjonærene, som disse aksepterte. Aksjonærene hadde innsikt i balansen og uttalelsen om denne fra Deloitte, og var dermed innforstått med at de solgte aksjene for et lavere beløp enn de ville få ut i likvidasjonsutbytte hvis de avventet en avvikling. Aksjonærene var med andre ord mer opptatt av å få kontant oppgjør så raskt som mulig enn av å få ut maksimal verdi litt lenger frem i tid. Det virker plausibelt - også ut fra det som er referert fra styremøtet 8. september 2009 ovenfor - at mange av de øvrige aksjonærene denne spesielle høsten var i en situasjon hvor det hadde stor verdi å få tilgang på likviditet på kort sikt. Dette var Bergshav-konsernet i posisjon til å dra nytte av, ved at man hadde god likviditet.

Verdiene i selskapet - forsikringspremien

Bergshav Offshore kjøpte ved inngåelsen av skipsbyggekontraktene i Spania en forsikring som skulle dekke særlige risikoaspekter ved den finansieringsmodellen som ble brukt for skipsbyggingen i Spania (den såkalte tax lease-strukturen). Etter Helge Aamodts partsforklaring legger retten til grunn at finansieringsmodellen innebar gunstige skattekreditter for skipsbygging i Spania. Den er et instrument spanske myndigheter benytter for å stimulere til næringsvirksomhet og verdiskapning i landet. Strukturen innebar at Sea4 I Shipping Ltd og Sea4 II Ltd ikke ville bli juridisk eier av skipene før 30 måneder etter at de var ferdig bygget. I de første 30 driftsmånedene skulle skipene eies og drives av to spanske selskaper, og det gjaldt spesifikke krav til driften, bemanningen, hvor skipene kunne gå mv. Brudd på disse kravene kunne potensielt medføre ansvar for tilbakebetaling av omfattende skattekreditter, og det var denne risikoen som var forsikret.

Forsikringspremien som var innbetalt fra Sea4 AS var på ca 1,8 millioner Euro. Ved salget av skipsbyggingskontraktene forventet Bergshav-konsernet at Rieber ville ta over denne risikoen, og behovet for den allerede betalte forsikringen ville derfor opphøre lenge før forsikringsperioden opphørte.

Aamodt forklarte i retten at Bergshav-konsernet forsikrer ca 40 fartøyer og er en ikke ubetydelig kunde i forsikringsmarkedene. Konsernet har god dialog med meglere og forsikringsgiverne, og opplever at det er en attraktiv kunde. Man hadde på denne bakgrunn en forventning om at deler av forsikringspremien ville bli tilbakebetalt, og dette var en forventning som man ifølge Aamodt «med rimelig grad av komfort kunne vektlegge». Dette inngikk derfor ifølge Aamodt i overveielsene som ble gjort forut for tilbudet til aksjonærene 22. september 2009. Samtidig forklarte Aamodt at forventningene ikke var tilstrekkelig klare og kvantifiserbare til at det var grunnlag for å balanseføre verdien av en fremtidig potensiell refusjon.

Det endte med at Bergshav Offshore fikk refundert 483 329 Euro, tilsvarende ca 3,8 millioner kroner, i mai 2010.

Det fremgår av fremlagt epostkorrespondanse mellom Bergshav Management og forsikringsmegler Northedge at spørsmålet om refusjon av forsikringspremie var oppe til

diskusjon allerede i juli 2009 og at det også ble diskutert 16. og 17. september 2009, forut for tilbudet til aksjonærene. Korrespondansen viser at denne potensielle oppsiden var usikker i september 2009, men den viser også at Bergshav aktivt forfulgte mulighetene for å få ut en refusjon eller alternativt få ut tilsvarende verdier ved å legge til rette for at forsikringen kunne nyttiggjøres av kjøperen Rieber. Korrespondansen er etter rettens syn forenlig med Aamodts forklaring.

Retten legger etter dette til grunn at muligheten til å få refundert et relativt betydelig - men vanskelig kvantifiserbart - beløp fra forsikringsgiverne var en potensiell forretningsmessig oppside som Ocean Partners vurderte og la en viss vekt på i tilknytning til oppkjøpstilbudet. Det kan imidlertid ikke ha vært noen faktor av tilnærmedesvis like stor betydning som gevinsten på 12 millioner kroner som er omtalt ovenfor.

Renommésynspunktet

Dette momentet har retten vært inne på under kommentarene om styresaken 8. september 2009, jf. ovenfor. Det er etter rettens vurdering i prinsippet relevant å legge vekt på denne typen forretningsmessige hensyn, jf. det som er sagt i avsnittet om lovtolkningen ovenfor.

Helge Aamodt forklarte i retten at mange av de øvrige aksjonærene var i en betydelig likviditetsskvis og at det høsten 2009 var en «kapitaltørke» uten sidestykke i norsk næringsliv i moderne tid. Bergshav-konsernet var imidlertid ikke i noen akutt likviditetsskvis, og hadde mulighet til å gi aksjonærene en rask exit fra prosjektet de hadde investert i. Dette ønsket flere av aksjonærene, noe som bekreftes ved det forhold at Ocean Partners eide 98 % av aksjene den 30. september - ved utgangen av en seks dager lang tilbudsperiode.

Bergshav Offshore har anført at det å kunne komme aksjonærene i møte på denne måten ble ansett for å være viktig for å bevare Bergshav-konsernets gode renommé i investormarkedet. Aamodt forklarte at Bergshav har ord på seg for å være en seriøs og ryddig forretningspartner, som derfor ikke har hatt problemer med å tiltrekke seg eksterne investorer til prosjektene sine. Sea4-prosjektet gikk imidlertid dårlig; det endte med et krisesalg og alle investorene tapte penger. I denne situasjonen var det ifølge Aamodt viktig for Bergshav-konsernet å rydde opp best mulig og gi de eksterne investorene real behandling. Den åpenbare årsaken er at konsernet også senere ønsker å hente penger i investormarkedet, hvilket vil bli vanskeligere hvis man får svekket renommé i markedet.

Etter rettens vurdering er det ingen grunn til å betvile riktigheten av Aamodts forklaring på dette punktet. Statens prosessfullmektig har pekt på at den viktigste «ryddejobben» Bergshav-konsernet gjorde, var å sørge for å få solgt skipsbyggekontraktene til Rieber, slik at investorene unngikk ytterligere tap ved f.eks. at verftet overtok de påbegynte byggeprosjektene og beholdt alle innbetalte beløp. Retten er enig i at salget til Rieber må ha vært den viktigste jobben - etter dette kunne man avvirket selskapet over noen måneder og utbetalt likvidasjonsutbytte til alle aksjonærer. Det synes imidlertid for retten som det også hadde en reell verdi av betydning for de øvrige aksjonærene å få et umiddelbart kontant oppgjør; ellers ville man neppe gått med på å selge aksjene til en pris som tilsvarte markert mindre enn bokførte verdier.

Retten aksepterer med andre ord at dette momentet er relevant, og det er sannsynlig at det ble vektlagt av Ocean Partners ved vurderingen av om man skulle kjøpe aksjene.

Verdien av skatteposisjonen

Skatteposisjonen - et fremførbart underskudd på ca 125 millioner kroner - hadde en nominell verdi på ca 35 millioner kroner (28 % av underskuddet). Dette betyr ikke at posisjonen har en reell verdi for Bergshav Offshore på 35 millioner kroner - i så fall måtte selskapet hatt muligheten til å avregne mot et tilsvarende overskudd i selskapet eller i andre selskaper i samme skattekonsern innen utgangen av 2009. Det må påregnes at en eventuell utnyttelse av underskuddet vil gå over et antall år, og derfor må beløpet neddiskonteres til en nåverdi.

Det finnes ikke noen klar fasit på hva som er riktig neddiskontering. Staten har anført neddiskontering over 10 år med 4 % diskonteringsrente, hvilket gir en nåverdi av skatteposisjonen på ca 23 millioner kroner i 2009. Bergshav Offshore har på sin side anført at beløpet må neddiskonteres til det halve, og dessuten at man før neddiskontering må trekke ut 40 millioner kroner av underskuddet. Dette er basert på selskapets vurdering av fradragsmulighetene ved innlevering av selvangivelse for 2009 i mai 2010. Selskapet anfører på denne bakgrunn at nåverdien er ca 12 millioner kroner, og i alle fall ikke mye over 16 millioner kroner.

Retten finner ikke grunn til å gå dypt inn i dette. Retten er imidlertid enig med Bergshav Offshore i at det må gjøres et fradrag for 40 millioner kroner. Selskapet har anført - og vitnene har forklart - at man ikke regnet på skattefordelen i forbindelse med aksjekjøpet. Dette gjorde man imidlertid ved innlevering av selvangivelse i mai 2010, og da konkluderte man med at ikke hele underskuddet var fradragsberettiget. Det fremgår av vedlegg til selvangivelsen at datterselskapene Sea4 I og II Ltd var svært tynt kapitalisert og at det totale tapet må omfordeles mellom tap på aksjer (ikke fradragsberettiget) og tap på lån (fradragsberettiget). «Kr 40.000.000 er således reklassifisert som ikke skattemessig fradragsberettiget tap på aksjer.»

Dette standpunktet endret selskapet noen uker senere. I juli 2010 sendte selskapet inn en endret selvangivelse hvor man krevde fradrag for hele beløpet. Bakgrunnen for dette var - i henhold til vedlegg til selvangivelse nr 2 - endringer i rettsstilstanden: «Som følger av dom i Norges Høyesterett den 21. juni 2010, HR-2010-1072-A (sak nr 2010/81) vil selskapet hevde at nevnte dom kommer til anvendelse på overnevnte tap. [...] Følgelig er hele det regnskapsmessige tapet på fordringer på Sea4 I Shipping Ltd og Sea4 II Shipping Ltd tatt som skattemessig fradragsberettiget i korrigert selvangivelse.»

I premissene for skatteklagenemndas vedtak s. 11 er dette omtalt som følger: «Skattekontoret må i relasjon til spørsmålet om underskuddets størrelse og motivet for utnyttelse av dette forholde seg til de tall som fremgår av den korrigerede og sist innleverte selvangivelsen.»

Retten kan ikke forstå at dette er en riktig tilnærming fra skattekontorets side. Selskapet valgte i mai 2010 å inngi en selvangivelse hvor man bygget på at 40 millioner kroner av det regnskapsmessige tapet på fordringer på datterselskapene ikke var skattemessig fradragsberettiget. Hadde man på dette tidspunktet trodd det var mulig og riktig å kreve fradrag for hele beløpet, er det all grunn til å tro at man ville gjort det.

Selvangivelsen fra mai 2010 er etter rettens vurdering en sterk indikasjon på hvordan eventuelle regneøvelser i Bergshav-konsernet omkring skattemessige verdier av transaksjonen i september 2009 ville ha sett ut. Vurderingstemaet etter skatteloven § 14-90 handler om denne konkrete

skattyters motiv. Det synes derfor rimelig klart at man i vurderingen av skatteposisjonens verdi - som motivasjonsfaktor for Bergshav-konsernet - må trekke fra det beløpet selskapet selv mente ikke var fradragsberettiget frem til Høyesteretts dom i juni 2010.

Dette innebærer at nominell verdi av skatteposisjonen etter rettens vurdering lå et sted mellom ca 12 og ca 16 millioner kroner. En mer nøyaktig konklusjon på verdiens størrelse er det ikke behov for slik retten vurderer saken og avskjæringsregelen i § 14-90. Det er tale om skattemessige verdier i samme størrelsesorden som de kvantifiserbare forretningsmessige verdiene.

Behovet for fremførbart underskudd i selskapet og konsernet

Når vurderingstemaet er denne konkrete skattyters motiv, kan man ikke nøye seg med å se på hvilken nominell og neddiskontert verdi skatteposisjonen generelt har. Det må etter rettens skjønn også være relevant å se konkret på hvilke påregnelige muligheter som fantes for utnyttelse av skatteposisjonen i Bergshav Offshore og eventuelt i konsernet.

Et første spørsmål er da om Ocean Partners i det hele tatt la til grunn at transaksjonen ville føre til at Sea4 AS kom inn i samme skattekonsern som Ocean Partners. Dette forutsetter at Ocean Partners fikk overta mer enn 90 % av aksjene i selskapet. Tilbudet av 22. september forutsatte «more than 50 % acceptance». Hvis man bare hadde fått aksept for litt over halvparten av aksjene, ville tilbudet vært bindende for Ocean Partners, men Sea4 AS ville ikke kommet inn i samme skattekonsern. Det ville da ikke vært mulig å bruke underskuddet i selskapet mot overskudd i andre selskaper i Bergshav-konsernet.

Staten har anført at denne formelle innvendingen ikke kan være avgjørende, og retten er langt på vei enig i det. Det var riktignok et ganske stort antall aksjonærer i selskapet, men det var ifølge Aamodts partsforklaring en håndfull aksjonærer som eide 70-80 % av aksjene. Det var en del telefonkonferanser og annen uformell kontakt mellom de største aksjonærene, og retten legger til grunn at Ocean Partners på tilbudstidspunktet anså det for sannsynlig at man ville få aksept som omfattet mer enn 90 % av aksjene.

Neste spørsmål er da hvilket behov for fremførbart underskudd som fantes i skattekonsernet. Det ble opplyst fra Bergshav Offshore i forbindelse med skatteklagenemndas behandling av saken at mange av selskapene i konsernet er underlagt rederiskatteordningen. Underskuddet i Bergshav Offshore kan bare brukes mot overskudd i selskaper som ikke er rederibeskattet. I det ikke rederibeskattede Bergshav-konsernet (utenom Bergshav Offshore) var det pr 31. desember 2009 et samlet fremførbart underskudd på ca 5 millioner kroner. Man hadde altså på ervervstidspunktet ikke noe aktuelt behov for mer fremførbart underskudd. Dette kan selvsagt endre seg, men utviklingen har vist seg å gjøre utnyttelse av underskuddet ved konsernbidrag vanskelig. I 2010 hadde skattekonsernet (utenom Bergshav Offshore) et samlet fremførbart underskudd på ca 10 millioner kroner, og i 2011 var tallet ca 23 millioner kroner.

Rent faktisk har Bergshav Offshore utnyttet ca 7 millioner kroner av underskuddet over femårsperioden 2009 til 2013. Hele dette beløpet har vært benyttet mot overskudd i Bergshav Offshores egne etterfølgende offshore-investeringer (og altså ikke ved konsernbidrag).

Oppsummeringsvis var det i september 2009 ikke sikkert - men sannsynlig - at man ville komme i posisjon til å bruke underskuddet mot overskudd i andre deler av konsernet. Man hadde

imidlertid ikke noen konkret anvendelse for underskuddet på ervervstidspunktet, og man har heller ikke senere hatt behov for å utnytte underskuddet i Bergshav Offshore mot overskudd i andre deler av konsernet.

Disse forholdene underbygger etter rettens syn forklaringen som vitnene fra Bergshav-konsernet ga i retten om at man var oppmerksom på skatteposisjonen, men at man ikke regnet nøye på den og at den ikke var sentral i vurderingen.

Lojalitetsvurdering

Både Aamodt og Møster ga under hovedforhandlingen uttrykk for at aksjetransaksjonen opplagt ville blitt utført også om det overhodet ikke var noen skattefordel der. Utsiktene til å tjene ti-femten millioner kroner var en mer enn tilstrekkelig selvstendig drivkraft for å gjennomføre transaksjonen. Etter bevisførselen anser retten dette for sannsynliggjort, og legger dermed til grunn at transaksjonen sto på egne ben forretningsmessig, uavhengig av skattefordelen.

Det kan da ikke anses illojalt eller i strid med skattereglenes formål å gjennomføre transaksjonen og kreve å få beholde skattefordelen, jf. i samme retning sitatet fra Gjems-Onstad i Skatterett 3/2011 [SR-2011-204] ovenfor.

Oppsummering

Slik retten vurderer virkningene av transaksjonen kan man ikke si at den *dominerende virkning* av transaksjonen er at skattyter sparer skatt av noe omfang, jf Høyesteretts formulering i en rekke saker om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter det retten kan se er de skattemessige og de kvantifiserbare forretningsmessige (bedriftsøkonomiske) verdiene i saken av omtrent samme størrelsesorden. Det er derfor ingen presumsjon for at utnyttelse av skattefordelen var det overveiende motiv for transaksjonen.

Konkrete forhold i konsernet og konkrete forhold ved tilbudet taler mot at transaksjonen var overveiende skattemotivert. Det var ikke noe aktuelt behov for mer underskudd på konsernbasis på ervervstidspunktet og det var ikke helt sikkert at man ville komme i konsernbidragssposisjon. Etterfølgende utvikling har vist samme tendens.

Videre har retten lagt til grunn at Bergshav-konsernet rent faktisk vektla relevante forretningsmessige hensyn som ikke lar seg kvantifisere som rene bedriftsøkonomiske størrelser - nemlig viktigheten av å bevare et godt renommé i investormarkedet. Dette var en del av motivet, og supplerer de rent bedriftsøkonomiske verdiene som lå i transaksjonen.

Retten har også kommet til at transaksjonen står på egne ben forretningsmessig og ville blitt gjennomført uavhengig av skattefordelen. Transaksjonen bærer derfor ikke preg av illojalitet mot skattesystemet.

Samlet sett er det etter rettens syn ikke sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen som lå i selskapet var det overveiende motivet for Ocean Partners' kjøp av 78,42 % av aksjene.

Det er da etter rettens oppfatning ikke grunnlag for anvendelse av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90, og skatteklagenemndas vedtak av 29. mai 2013 er ugyldig. Ved ny ligning skal skatteposisjonen bevares.

Sakskostnader

Bergshav Offshore AS har fått medhold fullt ut, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 ha full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

Advokat Shetelig har inngitt sakskostnadsoppgave ved hovedforhandlingens avslutning med et salærkrav på totalt kr 291 725. Advokat Borgen hadde ikke innvendinger til salærets størrelse, og retten legger til grunn at utgiftene har vært rimelige og nødvendige. I tillegg kreves dekket utgifter til kopiering av juridisk utdrag med kr 1 400 samt rettsgebyr. Oppgaven er supplert ved tilleggsoppgave 23. september 2014 hvor det kreves dekning for kr 11 859 som gjelder utgifter for Aamodt og Møsters reise og opphold i forbindelse med hovedforhandlingen.

Retten legger oppgavene til grunn og tilkjenner sakskostnader med kr 291 725 til dekning av advokatutgifter, kr 13 259 i utgifter til kopiering, reise og opphold samt kr 6 880 til dekning av rettsgebyr, til sammen kr 311 864.

Dommen er avsagt én dag etter lovens frist. Grunnen er tett beramming og stor saksmengde.

Domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. mai 2013 vedrørende Bergshav Offshore AS' ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonene.*
- 2. Staten v/Skatt sør dømmes til innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen å betale 311 864 - trehundreogellevetusenåttehundreogsekstifire - kroner i sakskostnader til Bergshav Offshore AS.*

SKN 15-022 Fradrag for tap på fordring mot datterselskap

Lovstoff: Skatteloven § 6-2.

Oslo tingrett: Dom av 15. oktober 2014, **sak nr.:** TOSLO-2013-210991

Dommer: Dommerfullmektig Stein Erik Sandbekk.

Parter: Raise International AS (advokat Stig Nordal v/advokat Odd Moe) mot Skatt Øst (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Raise International AS (RI AS) ble stiftet i forbindelse med at et konsern ønsket å satse på frisørvirksomhet i utlandet. Konsernet drev fra før frisørvirksomhet i Norge. I forbindelse med utenlandssatsingen ble det opprettet datterselskaper av RI AS i blant annet Storbritannia. Selskapene i Storbritannia ble finansiert gjennom innskudd av egenkapital samt utlån fra RI AS. Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet, og ble besluttet avvirket. Etter avviklingen krevde RI AS fradrag for tap på fordring med omtrent 28 millioner kroner. Spørsmålet i saken var om RI AS drev virksomhet, som jo er ett av vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2. Tingretten kom til at selskapet drev virksomhet; det var utført betydelig

arbeidsinnsats ved utenlandssatsingen og aktiviteten måtte tilordnes RI AS. Vedtak i skatteklagenemnda ble opphevet.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 hvor Raise International AS ble nektet fradrag for tap på fordring mot datterselskapet Nikita Hair Ltd.

Raise International AS ble den 15.10.2001 registrert stiftet som Nikita International AS. Selskapet skiftet 16.10.2010 navn til Raise International AS. Selskapet er et av flere datterselskap til Raise Gruppen AS (tidligere Nikita Gruppen AS). Raise-konsernets virksomhet er i hovedsak relatert til frisørvirksomhet med til sammen vel over 130 frisørsalonger i Norge gjennom datterselskapet Nikita Hair Norway AS og Sverige gjennom datterdatterselskapet Nikita Hair Sweden AB. Styreleder i samtlige selskaper i konsernet har vært og er Inger Ellen Nicolaisen, som for øvrig også eier samtlige aksjer i Raise Gruppen AS.

Registrert daglig leder i Nikita Hair Norway AS var fra 14.11.2002 Karl Arne Sjo Jespersen. Fra 08.03.2006 var Rita Kristin Broch registrert som daglig leder frem til 19.09.2013 da Mette Engeli ble registrert som daglig leder.

Registrert daglig leder i Raise Gruppen AS var fra 08.03.2006 Rita Kristin Broch. Fra 09.01.2014 har Arne Espen Karlsen vært registrert som daglig leder.

Raise International AS ble stiftet i forbindelse med at konsernet ønsket å satse på frisørvirksomhet i utlandet. Selskapets vedtektsfestede formål er «Forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette. Selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art». Frem til 30.08.2003 stod Nicolaisen selv registrert som daglig leder i selskapet, deretter Karl Arne Sjo Jespersen frem til 07.03.2006 da Rita Kristin Broch ble registrert som daglig leder. Fra 08.01.2014 er Arne Espen Karlsen registrert som daglig leder.

I forbindelse med utenlandssatsingen ble i Storbritannia etablert selskapene Nikita Hair Ltd. i 2004 og Hair Shop Ltd. i 2006. Nikita Hair AB Sverige ble også etablert i 2006. Alle tre selskaper som datterselskaper av Raise International AS. Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet og selskapene ble besluttet avvirket i begynnelsen 2009.

Selskapene i Storbritannia ble finansiert gjennom innskudd av egenkapital samt utlån fra Raise International AS til Nikita Hair Ltd. som igjen tilførte midler til Hair Shop Ltd. Lån fra Raise International AS til Nikita Hair Ltd. utgjorde pr. 31.12.2008 kr 28 406 707,-, herunder kr 2 621 935,- akkumulerte renter.

I selvangivelsen for 2008 krevde Raise International AS lånefordringen mot Nikita Hair Ltd. fradragført i sin helhet som tap på fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd.

Skatteloven § 6-2 første og annet ledd lyder:

«(1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.

(2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

I brev fra Skatt Øst datert 08.02.2010 ble det varslet om at skattemyndighetene vurderte å nekte fradragsrett for tap på fordringen da skattemyndighetene ikke anså Raise International AS for å ha drevet virksomhet, som er ett av flere vilkår for å få fradragsrett. Raise International AS har bestridt skattemyndighetenes oppfatning og anført at selskapet utvilsomt drev virksomhet samt av øvrige vilkår for tapsfradrag var oppfylt.

Ved Skattekontorets vedtak av 03.05.2010 ble kr 2 621 935,- ansett som fradragsberettiget da dette gjaldt tidligere inntektsførte renter. Restbeløpet på kr 25 784 772,- ble ikke ansett som fradragsberettiget noe som medførte at Raise International ASs alminnelige inntekt for inntektsåret 2008 ble økt tilsvarende. Etter klage fra Raise International AS ble Skattekontorets vedtak av 03.05.2010 opprettholdt ved Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013.

Partene har ikke kommet til enighet.

Saksøker, Raise International AS v/prosessfullmektig advokat Stig Nordal, har ved stevning av 20.12.2013 brakt saken inn for Oslo tingrett til avgjørelse.

Saksøkte, Staten v/Skatt Øst, har tatt til motmæle ved tilsvarende av 30.01.2014 fra prosessfullmektig advokat Morten Søvik.

Hovedforhandling ble holdt 08.09.2014 - 11.09.2014. For Raise International AS avgav styreleder Nicolaisen forklaring samt ble for øvrig 2 vitner hørt. Advokat Odd Moe prosederte saken for Raise International AS under hovedforhandlingen. Om forhandlingene for øvrig vises det til rettsboken.

Saksøkers påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 10. juni 2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS oppheves.
2. Raise International AS tilkjennes saksomkostninger.

Saksøkers påstandsgrunnlag:

Raise International AS ble opprettet for å ta seg av den internasjonale satsingen til Raise-konsernet. Basert på suksessen i Norge besluttet Raise på begynnelsen av 2000-tallet å gjøre en internasjonal satsing hvor målet var å etablere 500 salonger. Som et viktig instrument i denne satsingen ble Raise International AS stiftet. Raise International AS's virksomhet er å undersøke markedsmuligheter, planlegge, etablere, finansiere og følge opp virksomheter internasjonalt hvor man mener det er grunnlag for drift.

Tvistespørsmålet i saken er om Raise International AS har fradragsrett for tap på fordring kr 25 784 772 mot Nikita Hair Ltd.

Fradragsrett for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2 annet ledd. Fradrag krever at følgende kumulative vilkår er oppfylt:

- Skatteyster må drive virksomhet (næringsvirksomhet)
- Fordringene må ha særlig og nær tilknytning til skatteyers virksomheter
- Tapet må være endelig konstatert

Skatteklagenemnda kom til at det første vilkåret ikke var oppfylt. Nemnda la til grunn at Raise International ikke drev virksomhet og nektet fradrag for tapet på fordringen mot Nikita Hair Ltd. De øvrige to vilkårene ble ikke vurdert av nemnda. Raise International AS mener at alle vilkår for fradragsrett er oppfylt.

Raise International AS anfører at Raise International AS driver virksomhet slik virksomhetsvilkåret etter skatteloven § 6-2 annet ledd er fastlagt i rettspraksis og ligningspraksis. Forarbeidene gir anvisning på en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86. Det vises for øvrig til Rt-2013-421 (Tronvikdommen) og lignings-ABC 2008/09.

Momenter i vurderingen av om en aktivitet skal anses som virksomhet er:

- Aktiviteten må ta sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang.
- Aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd.
- Aktiviteten må drives for skatteyers regning og risiko.

Virksomhetsbegrepet må avgrenses mot passiv kapitalforvaltning. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning er aktivitetens omfang. Det anføres at Raise International ASs virksomhet ikke kan anses som passiv kapitalplassering. Det dreier seg om en venture-/gründervirksomhet for å forsøke å bygge opp en frisorvirksomhet i utlandet.

Det er ikke utvilsomt at utøvelse av aktiviteter som aksjeeier/forvalter av eierposisjonen (aksjeeieraktiviteter) kan oppfylle virksomhetskravet dersom omfanget av slike aktiviteter er stort nok, jf. pkt. 3.3.1. i Lignings-ABC 2008/09. Kapitalinntekter er således ikke diskvalifiserende for virksomhetsbegrepet, og kapitalforvaltning kan være virksomhet hvis aktiviteten har tilstrekkelig omfang.

Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet, herunder også f.eks. arbeid med å administrere, jf. pkt. 3.3.2 i Lignings-ABC 2008/2009. Hvor aksjeeier kun eier aksjer i ett selskap (eller et fåtall selskaper) vil relevante aktiviteter være blant annet aktiv oppfølging av investering i selskapet med arbeid med finansiering gjennom både egenkapitalinnskudd og lån, strategiske vurderinger om hvordan selskapet skal bygges opp og støttes, investorarbeid for å hente inn kapital til selskapet det er investert i, markedsarbeid med kartlegging av nye markeder for selskapet, etablering i nye markeder for selskapet samt operativ bistand i viktige forhold for selskapet. Det vises til BFU av 26.05.2008, BFU av 04.10.2010, BFU av 12.03.2013, samt Oslo tingretts dom av 28.05.2013. Alt dette er aksjeeieraktiviteter som inngår i virksomhetsvurderingen.

Det er etter rettspraksis og ligningspraksis klart at mellomliggende holdingselskaper kan oppfylle vilkårene for næringsvirksomhet selv om aktiviteten utføres av andre. Når aktiviteten utføres av andre er spørsmålet om den drives for skatteyers regning og risiko. Er det tilfelle skal aktiviteten tilordnes skatteyster. Det stilles ikke krav om at aktiviteten behøver å være utøvet av skattyteren

selv, jf. pkt. 3.3.2 i Lignings-ABC 2008/09. Det avgjørende er hvem som har den reelle interessen i det arbeid som er utført av andre, og hvem dette først og fremst kommer til gode, jf. Rt-2013-421 (Tronvikdommen).

Ved vurderingen av hvilken aktivitet som er utført for Raise International AS er også årene fra 2009 og fremover relevante. Disse viser blant annet at det dreide seg om langsiktige investeringer som var egnet til å gå med overskudd.

Det er utført betydelig aktivitet som må tilordnes Raise International AS, herunder blant annet fra styreleder i samtlige selskaper Inger Ellen Nicolaisen, Raise International ASs daglig leder samt konsernsjef Rita K. Broch, tidligere daglig leder Karl Arne Jespersen, konsernets økonomidirektør Margrethe Singaas, konsernets personalsjef Oddhild Eikrem, styremedlem og ansatt hos Raise International AS Christinah S. Nicolaisen, tidligere ansatt i selskapet Silje Heggelund Brandvoll og konsulentfirmaet Argyllpartners UK.

Skatteklagenemnda legger til grunn at Broch, Singaas og Eikrem var ansatt i Raise Gruppen AS samtidig som Raise Gruppen AS belastet selskapene i UK og Sverige med administrasjonsgebyr direkte. Skatteklagenemnda tar her feil da Broch, Singaas og Eikrem ikke var ansatt i Raise Gruppen AS i 2006 - 2009. Det ble de først i 2011. Kun Inger Ellen Nicolaisen og Ivar Nicolaisen var ansatt i Raise Gruppen AS frem til 2010. Administrasjonsgebyret som er belastet selskapene i Storbritannia og Sverige er ikke gebyr for utførte tjenester men et gebyr som ble pålagt de selskaper som hadde inntekter for dekning av felleskostnader. Administrasjonsgebyret representerer overhodet ikke alt det arbeid som er utført.

Hva gjelder aktiviteter for Raise International AS i perioden 2003 - 2009 vises til at man forsøkte etablering i Spania/Tenerife i 2003. Videre vises til utredning, etablering og oppfølging i Storbritannia fra 2003/2004 og Sverige fra 2006, samt alt arbeidet med finansiering. Det har vært omfattende aktivitet knyttet til Nikita Hair Ltd. og Nikita Hair Sweden AB.

Det fremkommer av timelistene at daværende konsernsjef Broch arbeidet den vesentligste del av sin tid i årene 2006 - 2009 med den internasjonale delen som hører under Raise International AS. Timene hun har jobbet med saker som ligger under Raise International AS er ikke timer uten lønn da hennes lønn som konsernsjef naturligvis dekket alt hun jobbet med for de forskjellige selskapene i konsernet. Det fremkommer av timelistene at også økonomidirektør Singaas og personaldirektør Eikrem i årene 2006 - 2009 arbeidet store deler av sin tid med saker som ligger under Raise International AS. Det er utført betydelig arbeid for Raise International AS, herunder blant annet arbeid og oppfølging med betydelig finansiering, investorpresentasjoner, businessplaner, ansettelse/opplæring av ledere, budsjettering, oppfølging av kostnader, avtaler med viktige leverandører og kjøpesentre, styremøter og møter med oppfølging av ledere samt utredning/vurdering av etableringer i andre land.

Det anføres at det arbeid Broch, Singaas og dels Eikrem har opplyst å ha arbeidet med saker for Raise International AS, er aktivitet som må regnes som relevant aktivitet ved vurderingen av om Raise International AS driver virksomhet. Aktiviteten må tilordnes Raise International AS som har den reelle interessen i aktiviteten.

Raise International AS kan ikke anses å drive passiv kapitalforvaltning, tvert imot ble kapitalforvaltningen drevet meget aktivt.

Skatteklagenemnda har i tilordningsspørsmålet heller ikke lagt vekt på de hensyn som er trukket frem i flere rettsavgjørelser om betydningen av at selskapet inngår i et konsern hvor hensynet til en hensiktsmessig organisering av konsernet er viktig. Skattereglene skal ikke motvirke en fornuftig og hensiktsmessig konsernstruktur, jf. Rt-2005-1157.

Ved vurderingen av om vilkåret om varighet og omfang trekker skatteklagenemnda parallell til selskaper som utelukkende driver med aksjehandel, og viser til avgjørelser hvor det kreves store volum eller et stort antall handler pr. år for å kvalifisere for næringsvirksomhet. En slik parallell er ikke treffende. Raise International AS er ikke et selskap som skal drive aksjehandel.

Kravet til varighet og omfang er oppfylt med god margin.

Kravet om at virksomheten er egnet til å gå med overskudd er også oppfylt. Det er lite tvilsomt at kapitalforvaltningen (eierskapet og forvaltningen av aksjene i selskapene i Storbritannia og Sverige) objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Aksjenes verdi er en funksjon av selskapets virksomhet. Datterselskapet i Sverige går nå med overskudd og vil kunne begynne å levere utbytte til Raise International AS. Den underliggende frisørvirksomhet er således egnet til å gå med overskudd og dermed er også aksjeeiernes kapitalforvaltning egnet til å gå med overskudd. Dersom selskapet er egnet til å gå med overskudd vil også aksjonæren normalt få overskudd på investeringen. Videre forventet Raise International AS også renteinntekter på lånene til datterselskapene.

Kravet om at aktiviteten (kapitalforvaltningen - eierskapet og forvaltningen av aksjene) skjer for regning og risiko av skatteyter er også oppfylt. Det er Raise International AS som aksjeeier som høster gevinsten og som må ta tapet på aksjene i datterselskapene i Storbritannia og Sverige. Det er tapet på aksjene og lånene det klareste bevis på. For øvrig er realiteten i nærværende sak at det er Raise International AS som gjennom løpende nye lån til Nikita Hair Ltd. har betalt for det arbeid som er utført av konsernledelsen.

Det anføres etter dette at Raise International AS oppfyller alle vilkår for å anses å drive virksomhet i skattelovens forstand. Skatteklagenemndas vedtak av 16.06.2013 er feil og må oppheves.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Saksøktes påstandsgrunnlag:

Skatteklagenemnda kom til at det første vilkåret om at skatteyteren må drive virksomhet ikke var oppfylt. Raise International AS drev ikke virksomhet og hadde derfor ikke fradragrett. For skatteklagenemnda ble det dermed ikke nødvendig å ta standpunkt til om de øvrige vilkår for fradragrett var oppfylt, herunder om fordringen hadde særlig og nær tilknytning til skatteyers

virksomhet samt om det forelå et endelig konstatert tap. Retten skal da heller ikke som førsteinstans ta stilling til de to sistnevnte vilkår.

Grunnvilkårene for at virksomhetsbegrepet i skatteloven skal være oppfylt er:

- det må være utøvet aktivitet av en viss varighet og omfang
- aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko
- aktiviteten må ha økonomisk karakter og egnet til å gå med overskudd

Skatteloven skiller mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt. Det innebærer at en skattyter kan drive kapitalforvaltning uten å drive virksomhet. Grensen mellom kapitalforvaltning som ikke er virksomhetsutøvelse og kapitalforvaltning som er det, trekkes skjønnsmessig hvor grensen beror på en samlet vurdering av flere momenter.

Det at et selskap er i et konsern betyr ikke at det driver virksomhet uansett om flere eller alle av de øvrige selskapene i konsernet driver virksomhet. Hvert selskap må vurderes for seg basert på sin aktivitet, jf. Rt-1990-958 og Rt-1976-1476.

Selve aksjonærposisjonen og aktivitet som naturlig følger av det er ikke et moment som tilsier at det drives virksomhet. Aksjeeieraktiviteter innebærer ikke virksomhet, det å eie aksjer og forvalte aksjeinteressene er typisk kapitalforvaltning. Det omfatter å erverve og eie aksjer og eventuelt også handle med dem, samt forvalte eierinteressene, utøve alminnelige eierbeføyelse og utøve de styringsmuligheter som følger av aksjonærposisjonen. Det omfatter også involvering i virksomheten på overordnet nivå samt långivning til selskapet. Det å yte lån og følge opp lånene er i utgangspunktet kapitalforvaltning. Slike aktiviteter er ikke et moment for at det foreligger virksomhet. Det vises til Rt-1990-958, Rt-2008-145, BFU 40/02, BFU 13/09 og BFU 7/14, samt Haugaland tingretts dom av 06.07.2012.

Aktivitetens art er således et sentralt moment i vurderingen av om det foreligger virksomhet. Typiske aksjonæraktiviteter tilsier ikke virksomhet. Det samme gjelder beslutninger om lån og oppfølging av lån til egne selskaper. Kjøp og salg av varer og tjenester kan tilsi virksomhet, men beror på omfanget og hyppighet.

Videre står aktivitetens omfang sentralt. Kravet til omfang beror på aktivitetens art. For typiske aksjonæraktiviteter skal det som nevnt mye til før disse utgjør virksomhet. Hva gjelder fordringer vises til Rt-2013-421 (Tronviken) hvor det dreide seg om erverv av ca. 300 fordringer som krevde tett oppfølging og stor innsats.

Videre er det et moment om selskapet har hatt ansatte eller oppdragstakere som har kunnet utøve aktivitet.

Varigheten av aktiviteten er et moment. Det samme gjelder inntektens art og størrelse. Kapitalinntekter som renter, utbytte og aksjegevinster tilsier at det er kapitalforvaltning.

Relevant aktivitet trenger ikke å være utøvet av skatteyteren selv, herunder kan den være utøvet av ansatte eller oppdragstakere. Aktiviteten må dog være utøvet for skatteyterens regning og risiko. Skatteyteren må således ha betalt kostnadene for det, og skatteyteren skal bære eventuelt underskudd som følger av aktiviteten eller ha overskudd. Det vises til Rt-2013-421 (Tronviken).

Det minnes om at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonæren har ytet selskapet, jf. Rt-2008-145.

Saksøkte anfører at Raise International AS ikke drev virksomhet. Raise International AS var et rent holdingselskap uten egen virksomhet i skattelovens forstand. Det dreier seg ikke om såkalt venturevirksomhet. Selskapet eide kun tre datterselskaper og hadde finansiert disse ved utlån. Aktivitetene selskapet drev må anses for kapitalforvaltning og ikke virksomhet. Selskapet drev i hvert fall ikke virksomhet i form av salg av varer eller tjenester til andre enn sine tre datterselskaper. Selskapet drev ikke frisørvirksomhet. Selskapet har ikke ytet lån til selskaper utenfor konsernet eller til andre selskaper i konsernet virksomhet i form av salg av varer eller tjenester. Selskapet hadde ingen driftsinntekter i årene 2004 - 2008. Inntektene var hovedsakelig renteinntekter fra selskap i samme konsern, samt øvrige beskjedne renteinntekter fra bankinnskudd.

I forhold til sine tre datterselskaper hadde Raise International AS ikke andre aktiviteter enn de som var knyttet til aksjonærposisjonen og utlån. Oppbyggingen av frisørvirksomheten internasjonalt ble ikke gjort av Raise International AS, men ble gjort av de tre selskapene i Storbritannia og Sverige med bistand fra Raise Gruppen AS/Nikita Hair Norway. Ledelsesfunksjoner og administrative tjenester til de tre datterselskapene ble utført/levert direkte fra konsernspissen Raise Gruppen AS/Nikita Hair Norway. Tjenestene omfattet blant annet økonomi, markedsføring, personal og IT-funksjoner. For disse tjenestene ble det fakturert et administrasjonsgebyr fra Raise Gruppen AS til de underliggende selskaper som mottok tjenestene. Faktureringen og betalingen gikk direkte mellom Raise Gruppen AS og Raise International AS sine tre datterselskaper. Raise International AS ble ikke tilordnet inntekter eller utgifter tilknyttet disse tjenestene. Inntektene av administrasjonsgebyret ble tilordnet Raise Gruppen AS og utgiftene til administrasjonsgebyret ble tilordnet de tre datterselskapene. Det var ikke slik at tjenestene ble ytet på vegne av Raise International AS. Realiteten var at det ble oppfattet slik at Raise Gruppen AS utførte disse tjenester. Lønn som ble utbetalt fra Nikita Hair Norway inngikk i beregningsgrunnlaget for administrasjonsgebyret, og administrasjonsgebyret ble fakturert direkte fra Raise Gruppen AS til de tre selskapene i Storbritannia og Sverige. Raise International AS ble holdt utenfor dette.

Det påståtte arbeid utført av Rita Broch kan ikke anses utført på vegne av Raise International AS. Hennes hovedbeskjeftigelse var adm. dir. i Raise Gruppen AS og konserndirektør. Først i mars 2009 ble Broch i årsregnskapene angitt som daglig leder i Raise International AS. I årsberetningene for 2006 og 2007 er det opplyst at Raise International AS ikke hadde ansatte og heller ikke i årsberetningen for 2008 er Broch nevnt som daglig leder eller ansatt. Broch innberettet heller aldri noe lønn som daglig leder i Raise International AS. Uansett ble det arbeidet Broch påstås å ha gjort ikke gjort for Raise International AS sin regning og risiko. Det vises til at det ikke var Raise International AS som betalte kostnadene, og inntektene og dermed overskudd eller underskudd tilfalt de tre selskapene i Storbritannia og Sverige samt Raise Gruppen AS. Samlet sett må det legges til grunn at Brochs påståtte arbeid ikke ble utført av henne som daglig leder i Raise International AS men som daglig leder/konserndirektør i Raise Gruppen AS. Arbeidet dreide seg hovedsakelig om administrasjonstjenester fra Raise Gruppen AS til de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, som dekkes av administrasjonsgebyret, dels dreide det seg om eierbeføyelser/aksjonæraktivitet. Alternativt har hun utført arbeid som daglig

leder i de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, eller evt. som egen aktivitet i Raise Gruppen AS eller Nikita Hair Norway AS.

Heller ikke det arbeidet som påstås utført av Singsaas, Eikrem eller andre kan anses utført på vegne av Raise International AS. Det vises til at for 2006 og 2007 hadde ikke Raise International AS ansatte og har ikke innberettet lønn for noe. For 2008 hadde Raise International AS 1 ansatt deler av året og har innberettet lønn på kr 294 922,- for Karl Arne Jespersen, men han har ikke utført noe av det påståtte arbeidet. Det arbeid Singsaas, Eikrem og andre påstås å ha gjort for Raise International AS ble ikke gjort for selskapets regning og risiko. Det vises til at det ikke var Raise International AS som betalte kostnadene, og inntektene og dermed overskudd eller underskudd tilfalt de tre selskapene i Storbritannia og Sverige samt Raise Gruppen AS. Samlet sett må det legges til grunn at det arbeidet Singsaas, Eikrem og andre påstås å ha gjort 2006 - 2008 hovedsakelig dreide seg om administrasjonstjenester fra Raise Gruppen AS til de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, som dekkes av administrasjonsgebyret, dels dreide det seg om eierbeføyelser/aksjonæraktivitet. Alternativt har de utført arbeid som daglig leder i de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, eller evt. som egen aktivitet i Raise Gruppen AS.

De ledelsesfunksjoner og administrative tjenester som Raise Gruppen AS utførte for/levrte til sine tre datterselskaper ble ikke utført/levert på vegne av Raise International AS, men ble utført/levert direkte til de tre datterselskapene. Det påståtte arbeidet i 2006 - 2008 fra Broch og andre var ikke aktiviteter utført av Raise International AS, men var aktiviteter utført av Raise Gruppen AS eller eventuelt av andre selskaper i konsernet. Raise International AS utførte ikke ledelsesfunksjoner og ytet ikke administrative tjenester til de tre datterselskapene. Raise International AS solgte ikke varer eller tjenester til sine tre datterselskap. Tjenestene ble uansett ikke utført for Raise International AS sin regning og risiko, og tjenestene kan ikke anses utført på vegne av Raise International AS.

Raise International AS' aktiviteter knyttet til aksjonærposisjonen i og utlån til sine datterselskaper innebar ikke virksomhet. Selskapet var et holdingselskap. I 2005 - 2006 hadde selskapet ingen ansatte og daglig leders aktivitet i 2006 - 2008 må anses gjort på vegne av Raise Gruppen AS. I 2008 hadde selskapet en ansatt deler av året, men det foreligger ingen dokumenter som viser hva han gjorde, og av de fremlagte timelister har han ikke gjort noe i 2008. Raise International AS gav lån til datterselskapene for finansiering, men hovedformålet var da å støtte aksjonærinteressen som en naturlig følge av aksjonærposisjonen og tilsier ikke at det ble drevet virksomhet, jf. Rt-2008-145. Det ble bare gitt lån til to selskaper, hovedsakelig Nikita Hair UK, og selv om lånene ble gitt i flere omganger var det i realiteten en kreditt til selskap med løpende utbetalinger.

Arbeidet med gjeldsforhandlinger og avviklingen av virksomheten i Storbritannia var av enkeltstående karakter og innebar ingen systematisk og vedvarende aktivitet. Arbeidet innebar ikke virksomhet.

Det vises videre til at Raise International AS bare har hatt renteinntekter og ikke hatt inntekter for tjenesteyting eller annet. Dette tilsier kapitalforvaltning utenfor virksomhet. Avkastningen har heller ikke ligget over normalavkastning.

Ved vurderingen av om Raise International AS drev virksomhet i 2008 må det være korrekt å ta i betraktning aktivitetene både i 2008 og i forutgående år. Aktiviteter i etterfølgende år kan imidlertid ikke gi grunnlag for fradragsrett for tap på fordringer i virksomhet i 2008. Aktivitet etter 2008 er ikke relevant. Det avgjørende er aktiviteten frem til og med 2008.

Raise International AS drev ikke virksomhet i skattemessig forstand og har da ikke fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd for tap på fordringene på Nikita Hair Ltd.

Når Raise International AS ikke drev virksomhet er det første vilkåret for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd ikke oppfylt. Det er ikke nødvendig å ta standpunkt til om de øvrige vilkår for fradragsrett var oppfylt. Dersom retten skulle komme til at Raise International AS drev virksomhet, er det første vilkåret for fradragsrett oppfylt, og Skatteklagenemndas vedtak må da oppheves og hjemvises til ny behandling av ligningsmyndighetene for å avgjøre om de to øvrige vilkår for fradragsrett er oppfylt.

Rettens vurdering

Skatteloven § 6-2 første og annet ledd lyder:

- «(1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

Retten legger til grunn at fradragsrett for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2 annet ledd. Fradrag krever at følgende kumulative vilkår er oppfylt:

- Skatteyter må drive virksomhet (næringsvirksomhet)
- Fordringene må ha særlig og nær tilknytning til skatteyers virksomhet
- Tapet må være endelig konstatert

Spørsmålet i saken er om Raise International AS drev virksomhet i 2008 i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd første pkt. De to andre vilkår er ikke vurdert og tatt stilling til av skattemyndighetene.

Hva gjelder virksomhetsbegrepet viser retten til Borgarting lagmannsretts dom av 15.09.2014 [LB-2013-169871] hvor det uttales:

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

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Om den aktuelle aktiviteten skal regnes som «virksomhet» må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, på side 48. En konkret og sammensatt helhetsvurdering må foretas. Proposisjonen presenterer samme sted de sentrale skjønnsmomentene:

- Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstillende de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.
- Aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.
- Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.»

I foreliggende sak vil det være spørsmål om den aktivitet Raise International AS drev i 2008 var virksomhet eller såkalt «passiv kapitalforvaltning».

I Ligning-ABC 2008/09 uttales:

«Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning

3.3.1 Generelt

Kapitalinntekt kan være

- årlig avkastning, f.eks. utbytte av verdipapirer, inntekt ved utleie av løsøre og fast eiendom, eller
- gevinst ved salg, f.eks. av verdipapirer og fast eiendom

Dersom formuesobjektet/kapitalen anses å gå inn i en annen virksomhet, blir inntektene del av vedkommende virksomhet. Nærmere om hva som omfattes av virksomheten, se nedenfor.

Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av

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

3.3.2 Aktivitet

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

Aktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig. Det er tilstrekkelig at den er utført av personer ansatt hos skattyter, eventuelt av deltakere i deltakerlignet selskap. Er det

etablert et forvaltningsapparat med ansatte, eget kontor og driftsmidler trekker dette i retning av å anse aktiviteten som virksomhet.

Når skattyter har satt bort arbeidet til en selvstendig næringsdrivende, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyter, dvs. om aktiviteten utøves for skattyters regning og risiko. Den næringsdrivendes aktivitet knyttet til skattyters investering må imidlertid være av et slikt omfang og varighet, at det ville blitt ansett som virksomhet dersom aktiviteten hadde blitt utført av skattyter selv.

Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhetens art.

Står man overfor en avkastning som klart overstiger en normal avkastning på den investerte kapital, vil dette i tvilstilfelle kunne være et moment for at det foreligger virksomhet, jf. LRD. av 10. august 1995 i Utv-1995-965.»

Det fremkommer av Berg-Rolness bok «Inntekt av virksomhet» (1. utgave 2009) s. 132:

«5.2 Aktivitetens «omfang og varighet» - avgrensning av virksomhet mot passiv kapitalforvaltning og enkeltstående forretningstransaksjoner

Forvaltningen av formuesobjekter, aktiv kapitalforvaltning, kan også være en virksomhet i seg selv. Formuesobjektet danner da et direkte grunnlag for virksomhetsutøvelsen. De inntekter som genereres i form av avkastning og gevinster/tap på formuesobjektene, er i et slikt tilfelle virksomhetsinntekter. Aktivitetens «omfang og varighet» er det kriteriet som i hovedsak skiller kapitalforvaltning drevet som virksomhet fra passiv kapitalforvaltning. Det vil normalt også være en viss aktivitet når en fordel er vunnet ved passiv kapitalforvaltning. Den konkrete grensedragningen kan være komplisert i enkelte tilfeller, noe som kommer til uttrykk i en rekke dommer og uttalelser.

I vurderingen av omfanget av aktiviteten skal alle former for aktivitet tas i betraktning, også rent administrative forhold som kan ses som forvaltning av eierinteresser. Den passive kapitalforvaltning er eierens disposisjoner over et formuesobjekt med sikte på ordinær forretning.»

Raise International AS ble registrert stiftet den 15.10.2001 som Nikita International AS. Selskapet skiftet 16.10.2010 navn til Raise International AS. Selskapet er et av flere datterselskap til Raise Gruppen AS (tidligere Nikita Gruppen AS).

Retten legger til grunn at Nikita International AS/Raise International AS (heretter benevnt Raise International AS) ble stiftet i forbindelse med at konsernet ønsket å utvide frisørvirksomheten til også og omfatte utlandet. Selskapets vedtektsfestede formål er «Forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette. Selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art».

Det er på det rene at Raise International AS har bidratt med finansiering av og stått som eier av Nikita Hair Ltd. (opprettet 2004) og Hair Shop Ltd. (opprettet 2006) samt Nikita Hair AB Sverige

(opprettet 2006). Selskapene i Storbritannia gikk ikke som forventet og ble avvirket i begynnelsen av 2009. Det bemerkes for øvrig at man på begynnelsen av 2000-tallet også forsøkte satsing på Tenerife, men at dette heller ikke førte frem. Hva gjelder selskapet i Sverige er det opplyst at dette nå går med overskudd.

Retten legger til grunn at det ikke var meningen at Raise International AS selv direkte skulle stå for drift av frisørsalonger. Virksomheten Raise International AS har drevet har i følge saksøker blant annet dreid seg om å forestå den internasjonale satsingen ved å undersøke markedsmuligheter, planlegge, etablere og finansiere virksomheter internasjonalt hvor man mener det er grunnlag for drift, samt følge opp selskapene. Det er vist til at det utført betydelig arbeid som må tilordnes Raise International AS, herunder arbeid og oppfølging med finansiering av selskapene i utlandet, investorpresentasjoner, businessplaner, ansettelse/opplæring av ledere i selskapene i utlandet, budsjettering, oppfølging av kostnader, arbeidsavtaler med viktige leverandører og kjøpesentre, styremøter og møter med oppfølging av ledere samt utredning/vurdering av etableringer i andre land.

Dersom virksomheten i utlandet gikk bra ville Raise International AS få en gevinst på sine aksjer og kunne motta utbytte, samt kunne man også forvente noe renteinntekter på de lån som ble gitt til datterselskapene i utlandet.

Det synes på det rene at Rita K. Broch, Margrete Singsaas, Oddhild Eikrem samt Inger Ellen Nicolaisen har utført en betydelig arbeidsinnsats i forbindelse med konsernets utenlandssatsing. Retten har vært i sterk tvil vedrørende spørsmålet om arbeidet med utenlandssatsingen kan anses utført på vegne av (tilordnes) Raise International AS. Retten viser til at selskapet ikke har hatt inntekter av betydning, ei heller mottatt utbytte fra datterselskapene. Frem til og med 2007 kan ikke retten se at Raise International AS har hatt lønnsutbetalinger av betydning til ansatte. Det springende punkt i saken er slik retten ser det om den aktivitet tilknyttet utenlandssatsingen som er utført av Rita K. Broch, Margrete Singsaas, Oddhild Eikrem samt Inger Ellen Nicolaisen kan anses utført på vegne av (tilordnes) Raise International AS.

Retten legger til grunn at det ved spørsmålet om hvilket selskap en aktivitet skal tilordnes, kan legges vekt på hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode, jf. Rt-2013-421.

Fra 07.03.2006 ble Broch registrert som daglig leder for Raise International AS. Hun ble også fra samme tidspunkt daglig leder i Raise Gruppen AS og konserndirektør for hele konsernet. Retten finner det sannsynliggjort at Broch utførte betydelige aktivitet fra 2006 - 2009 i forbindelse med konsernets utenlandssatsing. Det vises til de fremlagte timelister med beskrivelse av hvilke oppgaver Broch har utført. Over tidsperioden 2006 - 2009 har Broch estimert å ha arbeidet til sammen 4 613 timer for Raise International AS (Nikita International AS) i forbindelse med utenlandssatsingen. Retten viser til at hun fikk sin lønn utbetalt fra Nikita Hair Norway AS, som er selskapet som sitter på og driver frisørsalongene i Norge. Når det er spørsmål om hvilket selskap Brochs aktivitet knyttet til utenlandssatsingen skal tilordnes synes det således ikke avgjørende at Raise Gruppen AS sine datterselskaper og datterdatterselskaper som gikk med overskudd betalte administrasjonsgebyr til Raise Gruppen AS, som på den tiden kun Nicolaisen og hennes mann var ansatt i og fikk utbetalt lønn fra. Slik retten ser det kan det administrasjonsgebyr datterdatterselskapene i utlandet har betalt vanskelig ses å representere alt

det arbeid som er utført i forbindelse med utenlandssatsingen. Retten viser videre til at administrasjonsgebyret uansett ikke synes å ha gått til å betale lønnen til Broch. Retten finner det mest nærliggende å tilordne den aktivitet Broch utførte i forbindelse med utenlandssatsingen det selskap som var opprettet for å forestå den internasjonale satsingen, altså Raise International, som konserndirektør Broch også var daglig leder i. Det var dette selskapet i konsernet som hadde investert egenkapital og gitt betydelige lån til datterselskapene i utlandet og således var det selskap som mest nærliggende hadde den reelle interessen i den innsats Broch nedla i forbindelse med utenlandssatsingen og hadde mest å tape dersom utenlandssatsingen feilet.

Inger Ellen Nicolaisen har vært og er styreleder i samtlige selskaper i konsernet. Hun var også sterkt involvert i utenlandssatsingen. Slik retten forstod hennes forklaring anslo hun at ca. halvparten av arbeidstiden medgikk til utenlandssatsingen. Hun var dog ansatt i Raise Gruppen AS, og retten legger til grunn at i hvert fall deler av hennes godtgjørelse ble dekket av administrasjonsgebyret som de datterselskaper og datterdatterselskaper som hadde overskudd betalte til Raise Gruppen AS.

Konsernets økonomidirektør Singsaas har utført betydelig arbeid i forbindelse med utenlandssatsingen. Det vises til hennes forklaring og fremlagte timelister hvor hun over tidsperioden 2006 - 2009 har estimert å ha arbeidet til sammen 2 345 timer i forbindelse med utenlandssatsingen. Konsernets personaldirektør Eikrem har også utført noe arbeid i forbindelse med utenlandssatsingen, herunder vises til fremlagte timelister hvor hun over tidsperioden 2006 - 2009 har estimert å ha arbeidet til sammen 1 205 timer for Raise International AS (Nikita International AS) i forbindelse med utenlandssatsingen. Både Singsaas og Eikrem var i aktuelle periode ansatt i Nikita Hair Norway AS og fikk sin lønn utbetalt derfra. Som hhv. konsernets økonomidirektør og konsernets personaldirektør skulle de dog slik retten forstår bistå alle selskapene i konsernet. Retten kan ikke se at administrasjonsgebyret som ble betalt til Raise Gruppen AS gikk til dekning av Singsaas eller Eikrems lønn. Som nevnt, kan det administrasjonsgebyr datterdatterselskapene i utlandet har betalt vanskelig ses å representere alt det arbeid som er utført i forbindelse med utenlandssatsingen. Retten finner det mest nærliggende å tilordne den aktivitet Singsaas og Eikrem utførte i forbindelse med utenlandssatsingen det selskap som var opprettet for å forestå den internasjonale satsingen, altså Raise International. Det var som nevnt dette selskapet i konsernet som hadde investert egenkapital og gitt betydelige lån til datterselskapene i utlandet og således var det selskap som mest nærliggende hadde den reelle interessen i den innsats konsernets Økonomidirektør Singsaas og konsernets personaldirektør Eikrem nedla i forbindelse med utenlandssatsingen og hadde mest å tape dersom utenlandssatsingen feilet.

Retten viser til at spørsmålet om Raise International AS drev virksomhet i 2008 beror på en helhetsvurdering. Retten viser til at Raise International AS/Nikita International AS ble stiftet som del av konsernstrukturen for å forestå det allerede bestående frisørkonserns internasjonale satsing på frisørvirksomhet i utlandet, herunder ved etablering av nye datterselskaper i utlandet. Retten viser til at det er utøvet innsats med et betydelig omfang og varighet fra ovennevnte personer i forbindelse med utenlandssatsingen. Raise International AS finansierte den internasjonale satsingen med oppbygging av frisørvirksomhet i utlandet ved egenkapitalinnskudd samt utlån. Pr. 31.12.2008 utgjorde tap på lån til selskap i Storbritannia kr 28 406 707,-, og slik retten ser det er virksomheten i forbindelse med utenlandssatsingen med etablering av nye datterselskaper i utlandet på denne bakgrunn utøvet for Raise International AS' regning og risiko. Slik retten ser

det var lånene til datterselskapene ikke passiv kapitalplassering. Ved spørsmålet om aktiviteten var egnet til å gi overskudd viser retten til at utenlandssatsingen nå går med overskudd og vil kunne generere utbytte evt. gevinst på aksjer for Raise International AS.

Skattemyndighetene har ikke tatt stilling til vilkårene om at fordringene må ha særlig og nær tilknytning til skatteyters virksomheter samt at tapet må være endelig konstatert. Retten legger til grunn at den som førsteinstans ikke skal ta stilling til disse vilkår, jf. Rt-2004-1921.

Da retten har kommet til at virksomhetsvilkåret er oppfylt blir Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS å oppheve.

Sakskostnader:

Etter rettens vurdering har saksøker fått medhold fullt ut og har krav på erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke funnet at det er grunnlag for å fritta saksøkte helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Saksøker har fremlagt sakskostnadsoppgave av 11.09.2014 og krevet sakskostnader med til sammen kr 684 426,- eks. mva. Retten legger omkostningsoppgaven til grunn.

Retten har kommet til at saksøkte dømmes til å betale saksøkers sakskostnader med til sammen kr 684 426,-.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsbyrde.

Domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS oppheves.*
- 2. Staten v/Skatt Øst dømmes til å betale sakskostnader til Raise International AS med kr 684 426,-. Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 15-023 Grensedragningen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende

Lovstoff: Skatteloven § 5-10 og § 5-30.

Kort referat: Skattedirektoratet har foretatt en overordnet vurdering av grensedragningen mellom selvstendig næringsdrivende og arbeidstakere, med hovedfokus på særlige spørsmål som kan oppstå ved oppdrag utført innenfor omsorgsbransjen. Uttalelsen er en gjennomgang av de generelle rettslige vurderinger som foretas ved grensedragningen mellom virksomhet og arbeid for lønn/ annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet. Det er Skattedirektoratets oppfatning at inntektsnivået som oppfyller de skatterettslige vilkårene for å drive virksomhet, også kan utøves innenfor omsorgsbransjen. Det må imidlertid foretas en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle.

Uttalelse fra Skattedirektoratet publisert 17. februar 2015, avgitt 27. mars 2014

Med omsorgsbransjen siktes det her først og fremst til selskaper som yter individuelt tilrettelagte bo- og omsorgstjenester for brukere med ulike typer bistandsbehov. Disse tjenestene kan etter det opplyste være organisert som heldøgnsboliger, avlastning og dagtilbud. Det enkelte selskap kan drive sin virksomhet innenfor f.eks. rusomsorg, psykiatri, demens, barnevern, samt tjenester tilrettelagt for fysisk funksjonshemmede.

Selskapene får slike oppdrag gjennom anbuds konkurranser og gjennom direkte henvendelser fra det offentlige om akutte plasseringer i enkelte tilfeller. Selskapet er således forpliktet til å følge de samme regler som om kommunen selv hadde stått for denne type bo- og omsorgstjenester.

Selskapet har egne ansatte. Det er imidlertid vist til at selskapet i forbindelse med sin omsorgsvirksomhet også har behov for å benytte seg av tjenester fra andre omsorgsarbeidere. Hvert oppdrag vil i slike tilfeller normalt være knyttet til en enkelt beboer og/eller et enkelt tiltak. Oppstartstidspunkt og forventet avslutning av oppdraget følger av eller som vedlegg til den inngåtte oppdragsavtalen, og kan for eksempel være angitt med en varighet på inntil 6 måneder av gangen. Oppdragsavtalen mellom partene er angitt som en avtale med selvstendig næringsdrivende. De spørsmål som har oppstått i denne forbindelse er hvorvidt personer, som yter omsorgsarbeidet, skal anses som selvstendig næringsdrivende eller som arbeidstakere.

Etter ftrl. § 23-2 første ledd plikter arbeidsgivere å betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. Etter ftrl. § 23-2

annet ledd følger det at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

De skatterettslige vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er 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. Se Lignings-ABC 2013/2014 stikkord "Virksomhet – allment" på s. 1548.

I folketryktdloven (ftrl.) § 1-10 første ledd er selvstendig næringsdrivende definert som "Enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt". Ftrl. § 1-10 første ledd er en kodifisering av tidligere rettsoppfatning og ligningsmyndighetenes praksis, og bygger således på skatteetatens definisjon av selvstendig næringsdrivende. Det kan i denne forbindelse vises til bl.a. Ot. prp. nr. 29 (1995-1996).

Av ftrl. § 1-10 annet ledd er det videre opplistet noen momenter som kan være retningsgivende for den konkrete vurderingen. Denne opplistingen er ikke uttømmende.

Høyesterett har også i Rt. 2000/1981 (Fabcon) slått fast at begrepet og den nærmere grensedragningen har samme innhold ved fastsetting av arbeidsgiveravgift til folketrygden som i skatteretten.

En vurdering av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet, vil som oftest gå på om oppdragstakeren kan anses å drive for egen regning og risiko. "Egen regning" vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med virksomheten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv. "Egen risiko" vil innebære at oppdragstakeren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor oppdragstakeren har reklamasjonsansvar/erstatningsansvar dersom oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. I Rt. 2000/1981 (Fabcon) legger Høyesterett til grunn at slikt ansvar kan foreligge selv om det ikke er uttrykkelig regulert.

Dersom det foreligger en avtale mellom partene, og partene har klassifisert det privatrettslige forholdet som henholdsvis arbeid- eller oppdragsavtale, vil dette tjene som et utgangspunkt for den skattemessige vurderingen. Ligningsmyndighetene skal likevel foreta en selvstendig vurdering av realiteten i avtaleforholdet jf. ligningsloven § 8-1. Det avgjørende vil være om avtaleforholdet mellom partene etter en helhetsvurdering, og ut i fra sitt eget innhold har karakter av å være en avtale om et selvstendig oppdrag med en selvstendig næringsdrivende, eller en avtale om ansettelse/oppdrag utenfor tjenesteforhold.

Forpliktelsen til en selvstendig næringsdrivende vil tradisjonelt være å prestere et resultat. Arbeidstakers forpliktelse vil være å stille sin arbeidskraft til disposisjon. Forskjellen på dette kan være vanskelig å avklare, og blir ofte først synliggjort ved mulige konsekvenser av at arbeidet ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. Er det en avtale om et selvstendig oppdrag med en selvstendig næringsdrivende, kan oppdragsgiver reklamere og det kan bl.a. bli tale om vederlagsfri utbedringsplikt og erstatningsansvar. Resultatansvar innebærer således et økonomisk ansvar for at arbeidsinnsatsen fører frem til det resultatet som var forutsatt mellom partene ved inngåelsen av oppdragsavtalen.

Den konkrete helhetsvurderingen vil kunne være forskjellig ut fra arbeidets art. Dersom oppfyllelse av avtalen innebærer en forpliktelse til å levere et konkret resultat, vil det være et sentralt moment hvem av partene som har risikoen og ansvaret for oppfyllelsen av dette resultatet. For å ta stilling til hvem av partene som har det endelige resultatansvaret vil det være nødvendig å gå nærmere inn på selve oppdraget, herunder den konkrete avtalen mellom partene. Det kan i denne forbindelse bl.a. vises til Rt. 1994/1064 (Bye), Rt. 2000/1981 (Fabcon) og Rt. 2002/996 (Skoog-Hedren). Går avtalen ut på at arbeidet skal utføres for egen regning og risiko og dette er reelt, må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende vil alltid være om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale om et selvstendig oppdrag med en selvstendig næringsdrivende. Det må foretas en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle. For den nærmere vurdering viser vi til Lignings-ABC 2013/2014 stikkord "Virksomhet – allment" s. 1548 ff. Denne oppregningen er ikke uttømmende, og momentene vil kunne ha ulik vekt i forskjellige tilfeller. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende for resultatet.

Innenfor omsorgsbransjen mv. vil oppdragene som utføres sjelden kunne knyttes til konkrete resultater. I Rt. 2013 s. 342 behandlet Høyesterett grensen mellom virksomhet og ansettelsesforhold i henhold til arbeidsmiljøloven. Høyesterett uttalte her at "Hva det er naturlig å karakterisere som "resultatet" i et løpende omsorgsforhold, kan være usikkert". Rt. 2013 s. 354 gjaldt også grensen mellom virksomhet og ansettelsesforhold i henhold til arbeidsmiljøloven. Høyesterett uttalte bl.a. at momentet "Risikoen for arbeidsresultatet" ikke passer så godt der arbeidet går ut på en løpende omsorgsyttelse. Oppdragets karakter, sammenholdt bl.a. med hvem som bar risikoen for oppfyllelsen av den kontraktsmessige forpliktelsen, var imidlertid også viktige momenter i den grensdragningen som ble foretatt i henhold til arbeidsmiljøloven.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil Høyesteretts uttalelser i de dommene som er nevnt ovenfor, også ha betydning på skatterettsområdet. Ved vurderingen av grensen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende i omsorgsbransjen, vil risiko og ansvar for oppfyllelsen av den kontraktsmessige forpliktelsen fortsatt være et av flere sentrale momenter ved vurderingen av vilkåret egen regning og risiko. Dette gjelder selv om det ikke kan vises til et konkret og målbart resultat av arbeidet, i motsetning til f.eks. et oppdrag som utføres av en håndverker. For oppdrag i omsorgsbransjen må det legges til grunn at vilkåret om at oppdragstaker har ansvar for resultatet, kan være oppfylt når oppdragsgiver kan holde oppdragstaker økonomisk ansvarlig dersom omsorgsarbeidet ikke blir utført i samsvar med det som er avtalt og forutsatt mellom partene.

Det er Skattedirektoratets oppfatning at inntektsgivende aktivitet som oppfyller de skatterettslige vilkårene for å drive virksomhet, også kan utøves innenfor omsorgsbransjen.

Forskriftsendringer

SKN 15-024 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 24. februar 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, § 5-9, § 5-11 nr. 1, jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

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

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

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd eller lønn som overstiger kr 8 000, 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 8 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

§ 5-2-15 skal lyde:

§ 5-2-15. For utbetalinger mv. til personer som fast eller midlertidig oppholder seg i utlandet gjelder:

1. Utbetalinger vedrørende arbeid eller virksomhet utført i Norge skal det gis opplysninger om etter ligningsloven § 5-2, uansett nedenstående bestemmelser. Det samme gjelder for arbeid og virksomhet på norsk kontinentalsokkel og dermed likestilt område, herunder arbeid og virksomhet om bord på skip tilknyttet slik virksomhet uansett om skipet er registrert i Norge

(NOR eller NIS) eller i utlandet, jf. petroleumsskatteloven § 1. Lønn, honorar og annen godtgjørelse til utenlandske artister som er skattepliktige etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v., er ikke oppfattet av opplysningsplikten etter ligningsloven § 5-2.

2. Utbetalinger til personer som oppholder seg i utlandet, skal det gis opplysninger om etter ligningsloven § 5-2, med mindre det er på det rene at mottakeren etter norske interne skatteregler ikke er å anse som bosatt i Norge (bosatt i utlandet). Dersom skatteplikten til Norge for mottakeren er bortfalt, gjelder bestemmelsene i punkt 1 og 3.
3. Utbetalinger til personer som er bosatt i utlandet skal det gis opplysninger om i følgende tilfeller:
 - a) Ytelser som har karakter av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, pensjon mv., jf. ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a–c. Det forlanges likevel ikke opplysninger om lønnsutbetalinger til ansatte ved norske bedrifters faste driftssteder i land Norge har skatteavtale med, såfremt utbetalingene skal belastes regnskapet for vedkommende driftssted.
 - b) Tantieme, gratiale og godtgjørelse (herunder pensjon) til direktør eller medlem av styre, kontrollkomité e.l. i selskap eller innretning hjemmehørende her i riket, jf. skatteloven § 2-3 bokstav e og f. Opplysningsplikten gjelder uten hensyn til om Norge i skatteavtale med vedkommende land har frafalt beskatningsretten til slike godtgjørelser.
 - c) Utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid om bord på skip registrert i Norsk ordinært Skipsregister (NOR). Det forlanges likevel ikke opplysninger om lønnsutbetalinger til personer som er bosatt utenfor Norden og som er statsborgere i land utenfor EØS, når de er ansatt av en utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord.
 - d) Utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på utenlandsk registrert skip befraktet av norsk rederi på bareboat basis når mottakeren er bosatt i et annet nordisk land.
 - e) Utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) når mottakeren er:
 - a. norsk statsborger, eller
 - b. bosatt i et annet nordisk land, eller
 - c. statsborger i en EØS-stat.Det forlanges likevel ikke opplysninger om lønnsutbetalinger til personer bosatt utenfor Norden som er ansatt i hotell- og restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS).

§ 5-2-17 oppheves.

§ 5-2-18 skal lyde:

§ 5-2-18. Skattedirektoratet kan for det enkelte tilfelle eller grupper av tilfelle fritta for opplysningsplikten, eller utvide opplysningsplikten innenfor rammen av ligningsloven § 5-2.

§ 5-2-37 nr. 5 bokstav a skal lyde:

5. Opplysning om inntektsfradrag:
 - a) særskilt fradrag for sjøfolk.

Overskriften til § 5-5 A skal lyde:

A. Begrensning av plikten til å gi opplysninger om leieforhold mv. etter ligningsloven

§ 5-5-1 skal lyde:

§ 5-5-1. Opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 skal bare leveres når det følger av § 5-5-2 – § 5-5-3.

§ 5-5-2 skal lyde:

§ 5-5-2.

1. Opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 skal ukrevet leveres av den som har leiet:
 - a) bolig som fritt eller mot vederlag er stillet til disposisjon for arbeids- eller oppdragstaker, unntatt når boligen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap,
 - b) boligeiendom eller noen del av sådan fra egen arbeidstaker, unntatt når leiebeløpet er innrapportert på a-meldingen. Det samme gjelder når aksjeselskap leier eiendom som nevnt av aksjonær, unntatt når leiebeløpet er tatt med i aksjonæroppgave.
2. Opplysninger skal gis om påløpt leie samt utbetalinger i siste år til den enkelte utleier uansett om leieren skal foreta eller har foretatt utbetalingen selv. Opplysningene skal leveres til skattekontoret innen 31. januar året etter inntektsåret. Opplysningene skal gis på blankett fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-5-3 skal lyde:

§ 5-5-3.

1. Opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 skal ukrevet leveres av den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l. Det samme gjelder slik formidling av annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes i næring eller forretningsvirksomhet av leietakeren.
2. Opplysninger etter nr. 1 pliktes likevel ikke gitt:
 - a) når eiendommen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap,
 - b) når det er formidlet leie av rom, hytte, leilighet mv. i eller tilknyttet hotell, pensjonat eller lignende virksomhet,
 - c) når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil kr 10 000.
3. Opplysninger skal gis om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier (navn, adresse og fødselsnummer – personnummer når det er kjent), eiendommens navn og adresse (kommune), avtalt leie og i tilfelle leie påløpt i inntektsåret som betales eller formidles av den opplysningspliktige og leie som den opplysningspliktige har betalt eller formidlet betaling av, samt for hvilket tidsrom (første og siste dato) den enkelte kontrakt gjelder. Det skal dessuten opplyses om den opplysningspliktiges navn og adresse, og den skal være underskrevet. Opplysningene skal leveres til skattekontoret innen 31. januar året etter det året kontrakten er inngått. Opplysningene kan gis på blankett fastsatt av Skattedirektoratet eller på annen fyllestgjørende måte.

§ 5-5-4 skal lyde:

§ 5-5-4. Enhver plikter å gi opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 etter krav fra ligningsmyndighetene.

§ 5-9-40 skal lyde:

§ 5-9-40. Hvem som er opplysningspliktig
Privat eller offentlig eiet institusjon som driver skolefritidsordning eller barnehage, herunder familiebarnehage og barnepark, og som mottar betaling for pass og stell av barn, skal uoppfordret levere opplysninger etter bestemmelsene i § 5-9-40 – § 5-9-45. Privat barnepassordning der foreldre mv. har lønnsopplysningsplikt etter ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a og k, omfattes ikke.

§ 5-9-41 skal lyde:

§ 5-9-41. Opplysningspliktens omfang
Det skal gis opplysninger om tidfestede utgifter for pass og stell av barn under 12 år, som dekkes av barnets foreldre eller andre foresatte.

§ 5-9-42 skal lyde:

§ 5-9-42. Hva det skal gis opplysninger om
Det skal gis opplysninger om:
1. Betalers navn, adresse og fødselsnummer.
2. Opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer.
3. Tidfestet beløp.

§ 5-9-43 skal lyde:

§ 5-9-43. Hvordan opplysningene skal gis
Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-9-44 skal lyde:

§ 5-9-44. Følgeskriv
Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-9-45 skal lyde:

§ 5-9-45. Tid og sted for innlevering av opplysningene
Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

§ 5-11-1 bokstav a oppheves.

§ 5-11-1 skal lyde:

- § 5-11-1. Skattyter skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av opplysninger om
- a. (Opphevet)
 - b. innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv. som nevnt i § 5-3-1 til § 5-3-5
 - c. finansielle instrumenter mv. registrert i verdipapirregister som nevnt i § 5-4-1 til § 5-4-10
 - d. utbetaling på skadeforsikring som nevnt i § 5-5-10 til § 5-5-15
 - e. utbetaling fra innskuddspensjonsordning som nevnt i § 5-5-20 til § 5-5-24
 - f. utbetalinger på livsforsikring som nevnt i § 5-5-30 til § 5-5-33
 - g. omsetning av jord- og skogbruksprodukter o.l. fra produsent som nevnt i § 5-5-40 til § 5-5-41
 - h. omsetning av råfisk som nevnt i § 5-5-50 til § 5-5-54
 - i. opplysninger fra drosjesentraler som nevnt i § 5-5-60 til § 5-5-65
 - j. aksjonær oppgaver som nevnt i § 5-7-1 til § 5-7-8
 - k. forsikring i livsforsikringsselskaper som nevnt i § 5-9-1 til § 5-9-5
 - l. konti for boligsparing for ungdom (BSU) som nevnt i § 5-9-10 til § 5-9-15
 - m. tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring som nevnt i § 5-9-30 til § 5-9-35
 - n. betaling for pass og stell av barn som nevnt i § 5-9-40 til § 5-9-45
 - o. innbetalinger og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven som nevnt i § 5-9-50 til § 5-9-57
 - p. gaver til frivillige organisasjoner mv. som nevnt i § 5-9-60 til § 5-9-65
 - q. boligsameie som nevnt i § 5-9-70 til § 5-9-76
 - r. boligselskap som nevnt i § 5-9-80 til § 5-9-86.

For opplysninger fra forvaltningsselskaper og verdipapirfond som nevnt i § 5-9-20 til § 5-9-25 er fristen 10. februar i året etter inntektsåret.

For lønns- og trekkoppgaver fra arbeidsgivere i fiske- og fangstvirksomhet som nevnt i § 5-2-29 fjerde ledd er fristen 20. februar i året etter inntektsåret.

For opplysninger fra utbetalere av vederlag som nevnt i § 5-9-90 til § 5-9-93 er fristen 15. februar i året etter inntektsåret.

Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt til ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at kopien sendes til skattyter i en bestemt form.

§ 5-12-1 annet ledd oppheves.

§ 5-12-10 første ledd skal lyde:

(1) § 5-12 B gjennomfører avtale 15. april 2013 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

§ 5-12-11 annet ledd bokstav c skal lyde:

c. driver som forretningsvirksomhet (eller som styres av enhet som driver som forretningsvirksomhet):

1. omsetning av pengemarkedsinstrumenter (sjekker, vekslers, banksertifikater, derivater osv.), utenlandsk valuta, børsm-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter,
2. individuell og kollektiv porteføljevaltning, eller
3. annen form for investering, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av andre personer (investeringsenhet).

§ 5-12-11 femte ledd bokstav a skal lyde:

- a. norske offentlige enheter, herunder den norske stat, fylker, kommuner, og deres heleide organer og virksomheter, herunder Statens pensjonsfond utland,

§ 5-12-11 syvende ledd bokstav d skal lyde:

- d. livrentekontrakt og livsforsikringsavtale med gjenkjøpsverdi som er opplysningspliktig etter § 5-5 D og § 5-9 A, unntatt kollektive livrenter.

§ 5-12-11 niende ledd bokstav a skal lyde:

- a. innskyter etter § 5-3,

§ 5-12-22 første ledd bokstav a skal lyde:

- a. identifikasjon av kontohaver som amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA,

§ 5-12-22 femte ledd skal lyde:

(5) Rapporterende finansielle institusjoner kan også velge ikke å undersøke innskuddskonti med verdi som ikke overstiger USD 50 000 per 30. juni 2014 og forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi som ikke overstiger USD 250 000 per 30. juni 2014, inntil verdien overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår. Kontoen må gjennomgås innen seks måneder fra denne dato.

Ny overskrift til § 5-12-25 skal lyde:

Plikt til å summere verdien ved vurdering av beløpsgrenser etter dette kapittel

§ 5-12-41 i kapittel 3 paragrafnummer og paragraftittel skal lyde:

§ 5-12-31. Plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SkN 15-025 Endring i skattebetalingsforskriften

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

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 25. februar 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-4 og § 5-5, 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 endringer:

§ 5-4-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt for plikten til å beregne forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter § 5-8-13 første til tredje ledd, når samlet lønnsutbetaling mv., eksklusiv beregnet kostbesparelse, til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger grensen for opplysningsplikt i forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1 annet ledd. Trekkplikten inntreer fra og med det tidspunktet hvor lønn mv. overstiger grensen for opplysningsplikt som nevnt i første punktum.

Ny § 5-5-3 skal lyde:

§ 5-5-3. Forskuddstrekk i etterbetalinger av pensjoner og uføreytelser

(1) Ved etterbetaling og etteroppgjør av pensjoner kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 32 prosent. Ved etterbetalinger for personer som er skattemessig bosatt i en kommune i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 28 prosent.

(2) Ved etterbetaling og etteroppgjør av uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 44 prosent. Ved etterbetalinger for personer som er skattemessig bosatt i en kommune i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 40 prosent.

Nåværende § 5-5-3 blir ny § 5-5-4.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SkN 15-026 Endring i skattebetalingsforskriften § 5-11-2

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

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 19. februar 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 Norge i fem år etter inntektsårets slutt.

II

Endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2015.