



Skattenytt 4/2015

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 15-045 Lilleborg og Stabburet	1
LAGMANNNSRETTSDOMMER	17
SkN 15-046 Fradrag for gjeldsrenter. Tilleggsskatt.	17
TINGRETTSDOMMER	33
SkN 15-047 Omklassifisering fra lån til utbytte, tilleggsskatt	33
SkN 15-048 Lån til datterselskap – beregning av rente	52
SkN 15-049 Inntektsreduksjon - interessefellesskap	69
SkN 15-050 Privat bruk av selskapets hytte og biler	80
SkN 15-051 Gevinst ved salg av aksjer	89
SkN 15-052 Aksjonærs bruk av selskapets båt og omklassifisering av lån til utbytte	95
SkN 15-053 Skattlegging av pokergevinster	120
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	135
SkN 15-054 Deltakerligning av norske deltakere i utenlandske selskap	135
SkN 15-055 Høyesteretts dom av 30. oktober 2014 (Skotheimsvik) – Skattedirektoratets domskommentar	137
SkN 15-056 Scancem International DA - domskommentar	139
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	142
SkN 15-057 Om fusjon mellom stiftelse og heleid aksjeselskap kan gjennomføres skattefritt	142
FORSKRIFTSENDRINGER	150
SkN 15-058 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene	150

Høyesterettsdommer

SkN 15-045 Lilleborg og Stabburet

Lovstoff: Skatteloven §§ 6-1 første ledd, 6-10 tredje ledd, 6-25, 14-5 annet ledd bokstav a, 14-40 første ledd. [Bestemmelsen om aktivering av FoU-kostnader i sktl. § 6 25 var opprinnelig inntatt i sktl. § 14-4 sjetten ledd, men ble flyttet til kapittel 6 ved lovendring i 2005].

Høyesterett: Dom av 7. april 2015, sak nr. HR-2015-734-A

Dommere: Bergsjø, Skoghøy, Normann, Arntzen, Tjomsland. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-168116 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-146814 - Høyesterett HR-2015-734-A, (sak nr. 2014/1814), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: I: Lilleborg AS (advokat Jan B. Jansen) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Tore Skar - til prøve). II: Orkla Foods Norge AS (advokat Frode Talmo)

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Tore Skar - til prøve).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om aktivering eller utgiftsføring av kostnader til å utvikle og lansere nye produkter (varemerker og lignende) herunder om det – slik ligningsmyndighetene hevdet – kunne oppstilles en presumsjon om at prosjektene hadde en varighet på tre år eller mer med mindre skattyter kunne sannsynliggjøre det motsatte, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a.

Kort omtale av dommen:

Saksforholdet: Stabburet AS Norge AS drev med produktutvikling innen matvarer eller mer presist innovasjonsarbeid ved utvikling av nye varemerker og nye varianter innenfor eksisterende varemerker/produktkategorier. Lilleborg AS (nå Orkla Foods) drev en tilsvarende produktutvikling innenfor sitt produktområde – for vaskemidler og produkter til personlig pleie.

Denne produktutvikling skjer i fire trinn:

- **Trinn1:** «*Charter Gate*» (Lilleborg)/«*Project Establishment*» (Stabburet) er en initial fase hvor man vurderer om man skal sette i gang et nytt prosjekt og det videre arbeide med et mulig prosjekt.
- **Trinn 2:** I dette trinn, kalt «*Contract Gate*» eller «*Business Case*», har ideen med et nytt produkt materialisert seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktene kan produseres og selges. Det foreligger på dette stadium sannsynlighetsovervekt for at prosjektene vil føre til en produktlansering, men ikke sannsynlighetsovervekt for det utvikles et immaterielt driftsmiddel med varighet på tre år. For prosjekter som passerer dette trinn ble det opplyst at 90

posent av prosjektene fører til lansering av et nytt produkt, men bare 37 prosent av dem får en levetid på tre år eller mer.

- **Trinn 3:** På dette trinn, kalt «Launch», treffes den formelle beslutning om å lansere produktet.
- **Trinn 4:** Dette trinn kalles «Evaluation», og er en vurdering av produktet og lanseringen av det – noe som kan medføre at det trekkes fra markedet.

Saken dreide seg om kostnader påløpt i trinn 2 knyttet til to av følgende fire prosjektkategorier:

- i) Utvikling av nye varemerker innenfor ny eller eksisterende produktkategori,
- ii) «varemerkestrekk», lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori,
- iii) «linje/merkeutvidelse», lansering av ny variant innenfor en eksisterende kategori (for eksempel ny variant av en saft – nå uten sukker) og
- iv) «relanseringene», oppgradering av eksisterende produkter uten å endre produktens egenskaper.

Saken dreide seg om kostnader påløpt i kategori ii) og iii).

Lignings- og klagebehandlingen: Saken dreide seg, som nevnt, om utviklingskostnader i trinn 2 som selskapene hadde kostnadsført løpende. Etter varsel traff SFS (Sentralskattekontoret for Storbedrifter) i 2009 vedtak om tilbakeføring av fradragsførte kostnader for to innovasjonsprosjekter – noe som medførte et inntektstillegg for 2007 med MNOK 3,6 for Lilleborg og en samlet inntektsøkning for Stabburet på MNOK 30,7 for inntektsårene 2004-2007. Grunnlaget for aktivering var at kostnadene måtte anses som påkostning på eksisterende immaterielle driftsmidler.

Avgjørelsen ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak i 2010 – dog med en reduksjon av inntektstillegget for Stabburet i 2006 med MNOK 6,9. Grunnlaget for tilbakeføringen var at kostnadene nå at ble ansett å gjelde utvikling av nye driftsmidler hvor aktiveringsplikten følger av skatteloven § 6-25 – utviklingskostnader for prosjekter som «*kan bli eller er blitt til driftsmidler*».

Rettslig overprøving: Begge selskapene gikk til søksmål som ble forenet til felles behandling. Staten v/SFS ble frifunnet og tilkjent sakskostnader ved **Oslo tingretts** dom av 15. mai 2013. Selskapets anke ble forkastet av **Borgarting lagmannsrett**, som også tilkjente staten v/SFS sakskostnader. **Høyesterett** kom imidlertid til motsatt konklusjon – at det ikke forelå noen aktiveringsplikt for beløpene, og opphevet ligningen av begge selskaper. Selskapene ble tilkjent sakskostnader for alle instanser med i alt om lag 1,2 millioner kroner.

Høyesteretts syn: Høyesterett har først i) noen generelle betraktninger om aktivering eller utgiftsføring av kostnader til FoU, med særlig henvisning til synspunktene i Forland-dommen (Rt. 2014-108) og Finansdepartementets uttalelse i Ot. prp. nr. 1 (1999-2000).

Deretter drøfter Høyesterett ii) kostnadenes karakter – om det dreide seg om markedsføring, vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler. Høyesterett avviser skattyternes anførsel om at kostnadene må være fradragsberettiget som markedsføringsutgifter (se anførselen i avsnitt 19 og rettens syn i avsnitt 43). Saksøker får heller ikke medhold i at kostnadene kan karakteriseres som vareutviklingskostnader som kan utgiftsføres etter en antitese fra sktl. § 14-5 annet ledd a (se anførsel i avsnitt 19 og rettens merknad i avsnitt 44). Bestemmelsen omfatter de «rene produksjonskostnadene»

som ikke kan omfatte FoU-kostnader som ikke er nevnt i bestemmelsen – og som følgelig kan utgiftsføres direkte.

Høyesterett finner videre at utvikling av nye varemerker kan være aktiveringspliktig etter sktl. § 6-25, men at dette også kan gjelde for nye vareideer innenfor eksisterende merker så fremt de skiller seg såpass fra det opprinnelige varemerke, at det var «naturlig å tillegge dem selvstendig økonomisk verdi» (se bl.a. avsnitt 49). Høyesterett tar imidlertid ikke direkte stilling til om det var utviklet noe selvstendig immaterielt driftsmiddel ved de mange enkeltprosjektene. Det spørsmål Høyesterett tok stilling til – hovedspørsmålet i denne sak – var om ett av vilkårene for aktiveringsplikt var oppfylt, nemlig varighetskravet (se avsnitt 50).

Retten går deretter videre med å vurdere om iii) vilkårene for aktiveringsplikt i sktl. § 6-25 var oppfylt. Dette blir på en måte en subsidiær drøftelse da retten holder åpent spørsmålet om selskapene i det hele tatt utvikler driftsmidler under kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». Under forutsetning av at dette inngangsvilkåret var oppfylt, tar retten standpunkt til om vilkårene for aktivering i § 6-25 for øvrig var oppfylt – hvor altså hovedfokus ble om kostnadene – hvis det dreide seg om prosjekter som er eller kunne bli driftsmidler – oppfylte kravet til varighet i skatteloven § 10-40 første ledd bokstav a. Bestemmelsen fastslår at et driftsmiddel må ha en levetid på minst tre år for at det skal regnes som «varig» som er vilkåret for at kostnadene til ervervet av objektet må aktiveres og føres inn på saldo (for saldoavskrivbare driftsmidler). Investeringer i objekter som har en kortere levetid kan altså som utgangspunkt kostnadsføres.

Høyesterett slår fast at i henhold til sktl. § 6-25 jf. § 14-40 må spørsmålet om aktivering foretas etter «en konkret vurdering av det enkelte prosjekt», og ikke ved en samlet vurdering av alle prosjektene, slik klagenemnda syntes å ha gjort. Et statistisk materiale kunne derfor ikke i seg selv være avgjørende. Det statistiske materiale kunne imidlertid gi et erfaringsmateriale som *i mangel av andre holdepunkter* ville kunne få avgjørende betydning. Og partene var enige om at bare 37 prosent av de lanserte produkter – og 33 prosent av alle produkter – hadde en levetid på 3 år eller mer. Skatteklagenemnda hadde i saken tilnærmet seg problemstillingen på basis av generelt erfaringsmateriale med utgangspunkt i at det for fysiske driftsmidler måtte oppstilles en *presumsjon for varighet* på 3 år eller mer. Men et slikt erfaringsmateriale kunne ikke overføres på denne sak, hvor det forelå et statistisk materiale som pekte i motsatt retning. Basert på det tallmaterialet som var fremlagt i saken, kom retten til at det var sannsynlighetsovervekt for at de pådratte kostnader faktisk ikke medførte noe erverk av et immaterielt driftsmiddel med levetid på tre år eller mer.

En konsekvens av Høyesteretts bruk av statistisk materiale og en samlet vurdering av prosjektene, vil være at kostnadene til enkelte prosjekter med varighet på tre år eller mer, ville bli utgiftsført og således unngå aktiveringsplikten. Men dette ville tross alt utgjøre en mindre andel av totalen. Ligningsmyndighetenes synspunkt ville ha ført til det motsatte – at et flertall av prosjektene ville bli undergitt krav om aktivering på feilaktig grunnlag (se avsnitt 60).

Referentens kommentarer: Dette er utvilsomt en viktig dom om hvilke krav som må stilles for at en FoU-kostnad skal anses som aktiveringspliktig eller ikke etter bestemmelsen i sktl. § 6-25, og for så vidt også etter generelle prinsipper for aktivering av anskaffelser med kort levetid. Dommen fastslår at det ikke kan oppstilles noen presumsjon for at slike anskaffelser har en levetid på tre år eller mer, slik at det foreligger aktiveringsplikt, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a.

At skattyterne ikke fikk medhold i sin anførsel om at kostnadene hadde karakter av *markedsføringsutgifter*, overrasker ikke. Det samme gjelder anførselen om at det dreide seg om ikke aktiveringspliktige *vareutviklingskostnader* som kan fradragsføres fortløpende i motsetning til anskaffelseskostnader for varer som er aktiveringspliktige etter sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a (se avsnitt 19).

Det avgjørende spørsmål i saken var om skattyterne ved å pådra seg FoU-kostnadene ville oppnå et erverv av et objekt som kunne karakteriseres som et driftsmiddel i skattemessig forstand. Det fremgår av tingrettens og lagmannsrettens dommer at partene var enige om at det var sannsynlighetsovervekt for at prosjektene kunne bli driftsmiddel når de passerte trinnet for "Contract Gate" eller "Business Case". Det var enighet om dette også i Høyesterett (se referatet av statens anførsler i avsnitt 26). På denne bakgrunn var det kun spørsmålet om det var ervervet et immaterielt driftsmiddel med en *varighet på tre år eller mer*, som var omtvistet. Etter § 14-40 kan, som nevnt, et driftsmiddel med kortere varighet enn 3 år (eller kostpris lavere enn 15.000 kroner) fradragsføres eller avskrives (over levetiden). Dette gjelder både fysiske og immaterielle objekter. Det avgjørende var altså om det var utviklet varemerker mv. som hadde en levetid på mindre enn tre år. Som sagt kunne retten på dette punkt ikke foreta en vurdering av de enkelte prosjekter, men måtte, ut i fra det foreliggende materiale, foreta en samlet vurdering av sannsynligheten for prosjektenes levetid på det tidspunkt kostnadene ble pådratt.

Det interessante i denne forbindelse – og forklaringen på at Høyesterett kom til et annet resultat enn de underordnede instanser – er synspunktet på de bevismessige forhold – om det kunne oppstilles en presumpsjon i en eller annen retning for at brukstiden utgjorde mer eller mindre enn tre år.

Både tingretten og lagmannsretten la til grunn «*at det for immaterielle driftsmidler, på samme måte som for fysiske, blir riktig å ta utgangspunkt i at de anses som varige med mindre det foreligger konkrete holdepunkter for noe annet*» (sitat fra lagmannsrettsdommen). Høyesterett tar det motsatte utgangspunkt og uttaler at «*[s]ammenhengen med hovedregelen i § 6-1 tilsier videre at det må kreves sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for aktivering samlet sett er oppfylt*» (avsnitt 55).

Etter dette må det kunne fastslås at tvil om brukstidens lengde ved erverv av et immaterielt driftsmiddel med relativt kort levetid kommer skattyter til gode: Vet man ikke om en investering vil ha en forventet levetid på tre år eller mer når kostnaden pådras, må det legges til grunn at varigheten er mindre enn 3 år og at kostnadene følgelig kan utgiftsføres fortløpende. Og i denne saken var det et statistisk materiale som ga klare holdepunkter for et slikt resultat. Ser man alle prosjekter under ett, var dette utvilsomt det riktige resultat ut i fra det foreliggende statistiske materiale, selv om skattyterne da fikk fradrag for enkelte prosjekter som skulle ha vært aktivert. Dette kunne imidlertid ikke være et argument for aktivering av alle prosjekter – slik staten hevdet for lagmannsretten. Det ville tross alt føre til et mer feilaktig vedtak totalt sett enn det skattyterne hadde lagt til grunn i sine ligningsoppgaver.

Konsekvensene av dommen må bli at skattyterne ved ny ligning får fradrag for *alle kostnader* påløpt til prosjekter i trinn 2 som har karakter av *«varemerkestrekk»* og *«linje/merkeutvidelse»*. Og vurderingen av et prosjekts sannsynlige brukstid – og de skattemessige følger av en slik vurdering – må skje på det tidspunkt kostnaden pådras. Det kan da ikke ha noen betydning om prosjektet senere skulle vise seg å få en lengre levetid enn antatt. Ligningsmyndighetene kan altså ikke foreta en fornyet vurdering av den sannsynlige levetid av de enkelte prosjekter i neste runde. – Men for tilsvarende saker i fremtiden må det vel kunne påregnes at ligningsmyndighetene vil avgjøre aktiverings-

spørsmålet ut i fra en vurdering av det enkelte prosjekt og ikke ved en samlet vurdering av hele porteføljen.

Syv

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Stabburet AS for årene 2004-2007 og Lilleborg AS for 2007. Den reiser spørsmål om den skattemessige behandlingen av kostnader til forskning og utvikling innen dagligvaremarkedet, jf. skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 første ledd.
- (2) Stabburet AS har etter dommen i tingretten endret navn til Orkla Foods Norge AS, men vil i fortsettelsen stort sett bli benevnt ved sitt tidligere navn. Selskapet produserer for det meste mat og drikke, mens Lilleborg AS er en betydelig produsent av vaskemidler og produkter til personlig pleie. Selskapene er heleide datterselskaper av Orkla ASA. De driver innovasjonsarbeid ved utvikling av nye varemerker og nye varianter innenfor eksisterende varemerker og produktkategorier.
- (3) I begge selskaper skjer produktutviklingen gjennom en nærmere angitt prosess med fire trinn. Det første trinnet er benevnt «Charter Gate» hos Lilleborg og «Project Establishment» hos Stabburet. Her beskrives mulige ideer, og siktemålet er å avklare hvilke det bør arbeides videre med.
- (4) Neste stadium i utviklingsprosessen er kalt «Contract Gate» hos Lilleborg og «Business Case» hos Stabburet. Om dette uttaler lagmannsretten:

«På dette trinn har ideen begynt å materialisere seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kan produseres og selges, men det kan fortsatt være vesentlige uavklarte spørsmål.»
- (5) På stadiet «Launch» treffes den formelle lanseringsbeslutningen. Lagmannsretten uttaler at «[i] prinsippet skal alt være klart på dette tidspunkt». Siste trinn i utviklingsprosessen kalles i begge selskaper «Evaluation». Her evalueres produktet og lanseringen. Dette kan føre til at produktet trekkes fra markedet, eller det kan bli gjort endringer.
- (6) De kostnader som Stabburet og Lilleborg bruker på utvikling gjennom disse prosessene, kan i hovedsak knyttes til fire prosjektkategorier. For det første utvikler selskapene *nye varemerker* innenfor ny eller eksisterende produktkategori. Stabburet, Nora, Grandiosa, Define og Blenda er nevnt som noen av selskapenes allerede etablerte varemerker.
- (7) Lagmannsretten har gitt følgende beskrivelse av neste kategori - «*varemerkestrekk*»:

«Dette innebærer lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype. Eksempelvis foreligger en varemerkestrekk når Stabburet går over til også å markedsføre 'StabburKaviar'. Slik innovasjon gjøres også for å opprettholde varemerkets verdi.»

- (8) Kategorien «linje/merkeutvidelse» er beskrevet slik i lagmannsrettens dom:

«Dette innebærer lansering av nye varianter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innhold. Produktet endres noe, men ikke vesentlig fra eksisterende produkter innen samme kategori. Eksempelvis foreligger en linjeutvidelse når Nora går over fra sukkerholdig saft til også å produsere saft uten sukker. Dette vil være tilpasning av produkter for å opprettholde et varemerkes verdi overfor behovs- og smaksendringer hos konsumentene.»

- (9) Den siste kategorien er *relanseringene*. Her forbedres og oppgraderes eksisterende produkter gjennom for eksempel emballasje- og formuleringsendringer. Produktetegenskapene endres ikke.
- (10) Saken gjelder utviklingskostnadene - FoU-kostnadene - i prosjekter som har nådd stadiet «Contract Gate»/«Business Case». Som jeg kommer tilbake til, er det på dette trinnet en betydelig grad av sikkerhet for at produktet kan produseres og selges. Det er utelukkende kostnader i prosjektkategoriene «linje/merkeutvidelse» og «varemerkestrekk» som er tema i saken. I de aktuelle ligningsårene foretok begge selskaper direkte utgiftsføring av utviklingskostnadene i alle prosjekter innenfor disse rammene. Spørsmålet er om kostnadene i stedet skulle vært aktivert.
- (11) I mai 2005 varslet Sentralskattekontoret for storbedrifter at deler av Lilleborgs kostnader i to innovasjonsprosjekter etter kontorets syn var aktiveringspliktige. Kontoret ba om nærmere opplysninger. Etter en lengre dialog med Orkla traff kontoret vedtak for både Lilleborg og Stabburet 14. desember 2009. For Lilleborg ble inntekten økt med 3 639 000 kroner, et beløp som i sin helhet ble henført til 2007. Stabburets inntekt ble økt med 30 713 000 kroner fordelt på årene 2004-2007. Sentralskattekontoret mente at kostnadene var aktiveringspliktige som påkostninger på *eksisterende* immaterielle driftsmidler.
- (12) Begge vedtakene ble påklaget til skatteklagenemnda. I et særskilt vedtak 24. mars 2010 reduserte nemnda inntektspåslaget i Stabburets ligning for 2006 med 6 857 000 kroner. For øvrig fastholdt nemnda ligningen for begge selskapene i to vedtak 18. april 2012. I motsetning til Sentralskattekontoret for storbedrifter fant imidlertid nemnda at de aktuelle utviklingsprosjektene knyttet seg til *nye* driftsmidler, og at aktiveringsplikten da fulgte av skatteloven § 6-25 jf. § 14-40. Vedtakene for de to selskapene er identiske så langt gjelder de spørsmål som reiser seg i saken, og jeg skiller ikke mellom dem i det følgende.
- (13) Ved stevninger 19. oktober 2012 gikk selskapene til søksmål mot staten med påstand om at skatteklagenemndas vedtak var ugyldige. Oslo tingrett forente søksmålene til felles behandling og avsa 15. mai 2013 dom [TOSLO-2012-168116] med slik domsslutning:

«Ad søksmålet fra Lilleborg AS:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Lilleborg AS dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 75 165,63 - syttifemtusenettthundreogsekstifem 63/100 - i sakskostnader innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

Ad søksmålet fra Stabburet AS:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Stabburet AS dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 75 165, 62 - syttifemtusenettthundreogsekstifem 62/100 - i sakskostnader innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.»

- (14) Både Lilleborg og Stabburet anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Også lagmannsretten forente ankene til felles behandling. Lagmannsretten avsa 11. august 2014 dom [LB-2013-146814] med slik domsslutning:

«Lilleborg AS:

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Sakskostnader for tingretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Lilleborg AS 72 312,50 - syttitotusentrehundreogtolv 50/100 - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Orkla Foods Norge AS:

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Sakskostnader for tingretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Orkla Foods Norge AS 72 312,50 - syttitotusentrehundreogtolv 50/100 - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.»

- (15) Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS har anket til Høyesterett. Anken gjelder primært tolkningen av skatteloven § 6-25 jf. § 14-40, men er angitt «i en viss grad» også å gjelde bevisbedømmelsen.
- (16) For Høyesterett har ett vitne avgitt skriftlig erklæring og deretter besvart oppfølgende spørsmål i bevisopptak. Vitnet forklarte seg også i tingretten og lagmannsretten. De ankende partene har utviklet sin argumentasjon noe for Høyesterett, men saken står i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (17) De ankende parter - *Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (18) Skatteklagenemnda har uriktig lagt til grunn at kostnadene til utvikling av nye varianter innenfor eksisterende varemerker er aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40. Vedtakene må derfor oppheves.
- (19) Det utvikles ikke varige immaterielle driftsmidler innenfor prosjektkategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». FoU-kostnadene kan mer naturlig ses som markedsføringsutgifter, idet de bidrar til økt oppmerksomhet rundt eksisterende varemerker. Markedsføringsutgifter kan fradragsføres direkte etter hovedregelen i skatteloven § 6-1.

Alternativt kan man se på dette som kostnader til utvikling av varer. Etter en antitese fra skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a er utgiftene da ikke aktiveringspliktige.

- (20) FoU-kostnadene er direkte fradragsberettigede selv om det legges til grunn at de påløper i tilknytning til utvikling av nye immaterielle driftsmidler. Varighetskravet i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a er ikke oppfylt. Produktenes økonomiske levetid er statistisk sett lavere enn tre år, noe som i mangel på mer konkrete holdepunkter må være avgjørende. Lagmannsretten har uriktig bygd sin avgjørelse på at selskapene har tatt sikte på å skape varige verdier, og på at produktene etter sin art er egnet til å ha en brukstid på mer enn tre år. Sannsynligheten for at utviklingskostnadene har gått med til noe som kan bli eller er blitt til varige driftsmidler må vurderes samlet.
- (21) Lilleborg AS har lagt ned slik påstand:
«1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Lilleborg AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (22) Orkla Foods Norge AS har lagt ned slik påstand:
«1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsårene 2004 - 2007 oppheves.
2. Orkla Foods Norge AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (23) Ankemotparten - *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (24) Lagmannsrettens dom er korrekt i resultat og begrunnelse. Fra og med prosjektstadiet «Contract Gate»/«Business Case» utvikler selskapene nye immaterielle og varige driftsmidler innenfor kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». FoU-kostnadene er dermed aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40.
- (25) Det er ikke tale om markedsføringsutgifter som kan føres til fradrag direkte i medhold av skatteloven § 6-1; kostnadene knytter seg ikke til markedsføring og reklame slik disse begrepene tradisjonelt forstås. Selskapene kan heller ikke få medhold i direkte fradragsrett etter reglene om beskatning av vareutviklingskostnader. Innenfor de aktuelle prosjektkategoriene utvikles det oppskrifter mv. som utgjør immaterielle driftsmidler. Kostnadene må dermed ligningsmessig bedømmes etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40, ikke som vareutviklingskostnader.
- (26) Vilkårene for aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 er oppfylt. Det må gjøres en konkret vurdering av hvert enkelt prosjekt. Man må - slik lagmannsretten har gjort - først vurdere vilkåret «kan bli eller er blitt til driftsmidler» i § 6-25. Partene er enige om at kravet til sannsynlighetsovervekt her er oppfylt. Deretter må kravet til varighet i § 14-40 vurderes i en separat operasjon. Som for fysiske driftsmidler må det oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige. Det er dermed opp til skattyter å sannsynliggjøre at dette likevel ikke er tilfellet for det aktuelle prosjektet. Selskapene har ikke gjort dette, og kostnadene er dermed aktiveringspliktige.

- (27) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:
«1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (28) **Jeg er kommet til** at ankene fører frem.
- (29) Som jeg allerede har nevnt, gjelder saken spørsmålet om kostnader til produktutvikling innenfor eksisterende varemerker skal utgiftsføres direkte eller aktiveres. Det er dels tale om utvikling av nye varianter innenfor en produktkategori, for eksempel en ny smak. Dette er kalt «linje/merkeutvidelse». Dels gjelder saken såkalt «varemerkestrekk», hvor utviklingskostnader påløper i forbindelse med lansering av et eksisterende varemerke i en ny produktkategori.
- (30) *Generelt om bestemmelsene om utgiftsføring og aktivering av kostnader til forskning og utvikling*
- (31) Skatteloven § 6-1 inneholder hovedregelen om fradrag. Første ledd lyder:

«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.»
- (32) Bestemmelsen gir fradragsrett bare dersom kostnaden har en nødvendig tilknytning til den skattepliktige inntekten. Det er ikke omtvistet at tilknytningskravet er oppfylt i denne saken. Kostnaden må videre være «pådratt». I dette ligger et krav til oppofrelse av en fordel - det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling. En ren ombytting av verdier innebærer ikke oppofrelse, se Rt-2014-108 avsnitt 48 med videre henvisning.
- (33) Forsknings- og utviklingsutgifter anses i utgangspunktet oppofret så snart de er pådratt, slik at de kan utgiftsføres direkte i medhold av § 6-1. Av § 6-1 første ledd andre punktum fremgår imidlertid at fradragsretten er presisert, utvidet eller innskrenket i andre bestemmelser i skatteloven. Aktiveringsplikt for visse FoU-kostnader følger av § 6-25. Paragrafen har følgende ordlyd:

«Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.»
- (34) Bestemmelsen ble opprinnelig vedtatt som § 14-4 sjette ledd i 1999, men ble flyttet til § 6-25 i 2005. I Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72 uttaler departementet følgende om bestemmelsen:

«Departementet viser til at etter skatteloven § 44 første ledd første punktum skal som nevnt alle motytelser som vil påvirke skattyters inntektsforhold i ett eller flere senere år enn betalingsåret, i utgangspunktet aktiveres. Departementet er likevel enig med

høringsinstansene i at det ofte vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier. For å unngå en slik uklarhet ved ligningen, foreslår departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen vil i all hovedsak være en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen, jf ovenfor.»

- (35) Paragraf 6-25 må ses i sammenheng med skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, som direkte gjelder hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives. Her heter det at et driftsmiddel regnes som varig «når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år». Det er lagt til grunn at kravet om brukstid på minst tre år også gjelder driftsmidler som er aktiveringspliktige i medhold av § 6-25, se Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833.

- (36) Andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi kan avskrives etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. Her heter det:

«Fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmidlet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves i samsvar med § 14-50.»

- (37) Av det siterte avsnittet fra Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72 fremgår at aktiveringsregelen i § 6-25 - opprinnelig § 14-4 sjette ledd - i all hovedsak var ment å kodifisere Forland-dommen, inntatt i Rt-1993-1012. Dommen gjaldt kostnader til utvikling av et spesialskip for seismiske undersøkelser. Høyesterett la til grunn at kostnadene var aktiveringspliktige, fordi de knyttet seg til et konkret prosjekt som sannsynligvis ville bli realisert.

- (38) I Rt-2014-108 Statoil Angola var tvistetemaet spørsmålet om aktiveringsplikt for utgifter til leting etter petroleum. Også her foretok Høyesterett en vurdering av sannsynligheten for at kostnadene ville føre til varige verdier. Førstvoterende uttaler følgende i avsnitt 56:

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

- (39) I Dok.nr. 8:90 (2004-2005) fremmet tre Stortingsrepresentanter forslag om å endre skatteloven § 14-4, slik at alle FoU-kostnader kunne utgiftsføres direkte. Departementet vurderte forslaget, men gikk inn for å videreføre de gjeldende reglene, se Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71-74. Forslaget ble ikke vedtatt. Proposisjonen bygger på dette punkt i betydelig grad på Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, som jeg tidligere har

nevnt. Gjennom lovbehandlingen har brevet dermed fått noe større vekt som rettskilde enn det ellers ville hatt.

- (40) Aktiveringsplikt for FoU-kostnader etter § 6-25 forutsetter på denne bakgrunn at kostnadene er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Bestemmelsen gjelder bare varige driftsmidler, noe som innebærer et krav om brukstid på minst tre år, jf. § 14-40 første ledd bokstav a. Rettspraksis har slått fast at det må foretas en sannsynlighetsvurdering av om vilkårene er oppfylt. Jeg kommer tilbake til hva dette nærmere betyr for vurderingen av varighetskravet.
- (41) *Markedsføring, vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler?*
- (42) Spørsmålet er for det første om § 6-25 i det hele tatt får anvendelse på de utviklingskostnader som er tema i saken. Svaret avhenger av om det innenfor kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse» skapes nye immaterielle driftsmidler.
- (43) De ankende parter har på dette punkt for det første anført at utviklingskostnadene må anses som *markedsføringsutgifter*, som kan utgiftsføres direkte etter hovedregelen i skatteloven § 6-1. Det er uomtvistet og ikke tvilsomt at reelle markedsføringsutgifter kan utgiftsføres direkte, se for eksempel Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014 side 184. Jeg finner det imidlertid klart at de utviklingskostnader som er tema i denne saken, ikke kan sies å ha påløpt til markedsføring og reklame, slik disse begrepene tradisjonelt har blitt forstått. Denne anførselen kan derfor ikke føre frem.
- (44) Stabburet og Lilleborg har videre gjort gjeldende at retten til direkte utgiftsføring følger av at vi her har å gjøre med *vareutviklingskostnader*. Heller ikke på dette punktet er det uenighet om de rettslige utgangspunktene. Skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a gir en uttømmende regulering av hvilke vareutviklingskostnader som er aktiveringspliktige. De rene produksjonskostnadene omfattes av aktiveringsplikten. FoU-kostnader er imidlertid ikke nevnt og kan dermed utgiftsføres direkte, se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 136 og Lignings-ABC 2014/15 side 1527.
- (45) Spørsmålet er om kostnadene i foreliggende sak må sies å knytte seg til vareutvikling, eller om det skapes immaterielle driftsmidler på veien mot den endelige varen. Om denne grensegangen heter det i brevet fra Finansdepartementet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833:

«Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av varer, faller utenfor aktiveringsplikten etter skatteloven § 14-4 sjette ledd, jf. forutsetningsvis skatteloven § 14-5 annet ledd a annet punktum og Ot.prp.nr.1 (1999-2000) punkt 16.3.3.1. I den enkelte sak kan det dermed være nødvendig å trekke en grense mellom FoU til egenutvikling av henholdsvis driftsmiddel og vare. Varer er gjenstander anskaffet med sikte på videresalg, mens driftsmidler er gjenstander som er anskaffet med sikte på varig bruk i bedriften. Avgjørende for klassifiseringen er en konkret vurdering av hvilken funksjon eiendelen har i virksomheten. Ved egenutvikling av varer kan utviklingsforløpet skje i én sammenhengende prosess, eller i to trinn via utvikling av et

immaterielt driftsmiddel. Departementet antar at egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, etter omstendighetene vil kunne være immaterielle driftsmidler som skattemessig skal aktiveres etter skatteloven § 14-4 sjette ledd, jf. vilkårene ovenfor. Den nærmere vurdering av om det skjer direkte utvikling av vare, eller om det også utvikles et immaterielt driftsmiddel som danner grunnlag for videre vareproduksjon, må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.»

(46) Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet «driftsmiddel». Finansdepartementet uttaler i brevet jeg nettopp siterte fra at et driftsmiddel er «et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten». I Lignings-ABC 2014/15 side 338 defineres driftsmiddel som «et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters aktivitet».

(47) Som det fremheves i en annen sammenheng i Rt-2014-986 avsnitt 44, kan regnskapsreglene ofte gi veiledning også i skatterettslige spørsmål, se også Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71. I Norsk Regnskapsstandard 19 gis følgende definisjon av immaterielle eiendeler:

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

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

(48) Som eksempel på immaterielle eiendeler «som kan falle innenfor definisjonen» er nevnt blant annet patenter og varemerker, samt «modeller, prototyper, resepter, formler etc».

(49) Det må etter dette være klart at et varemerke er et immaterielt driftsmiddel. Kostnader knyttet til utvikling av nye varemerker vil dermed kunne være aktiveringspliktige etter § 6-25. Denne saken gjelder imidlertid produktvarianter innenfor eksisterende registrerte merker. Jeg antar at også slike nye vareideer i form av oppskrifter, resepter eller lignende etter omstendighetene vil kunne utgjøre immaterielle driftsmidler. Forutsetningen må være at de skiller seg så vidt mye fra det opprinnelige, at det er naturlig å tillegge dem selvstendig økonomisk verdi.

(50) I denne saken har hovedspørsmålet vært om varighetskravet i § 6-25 er oppfylt. Spørsmålet om det i det hele tatt utvikles driftsmidler innenfor kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse», har i mindre grad vært fremme. Partene har ikke fremlagt materiale som gjør det mulig for Høyesterett konkret å vurdere om det under de mange enkeltprosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler. Som jeg straks kommer til, er vilkårene for aktiveringsplikt etter mitt syn ikke oppfylt selv om man skulle legge til grunn at immaterielle driftsmidler i utgangspunktet utvikles innenfor disse kategoriene. På denne bakgrunn finner jeg det verken hensiktsmessig eller nødvendig å konkludere på dette punktet. Jeg tilføyer imidlertid at jeg har vanskelig for å se at det under alle prosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler, slik skatteklagenemnda har lagt til grunn i sine vedtak.

- (51) *Spørsmålet om vilkårene for aktivering i § 6-25 er oppfylt*
- (52) Jeg har holdt det åpent om selskapene i det hele tatt utvikler driftsmidler under kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». Under forutsetning av at dette «inngangsvilkåret» er oppfylt, går jeg så over til å vurdere de øvrige vilkårene i § 6-25.
- (53) Kostnadene må for det første være knyttet til prosjekter som «kan bli eller er blitt til» driftsmidler - «kan bli-vilkåret». Slik bestemmelsen er forstått, ligger det i dette et krav om sannsynlighetsovervekt for at utviklingen fører til et driftsmiddel. Partene er enige om at 90 prosent av de prosjekter som når stadiet «Contract Gate»/«Business Case», resulterer i lansering. På den bakgrunn har begge parter lagt til grunn at dette første vilkåret er oppfylt, noe jeg er enig i.
- (54) Som jeg har nevnt, er det videre et vilkår for aktiveringsplikt at driftsmiddelet «ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år», jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a. Forståelsen av dette varighetskravet har vært sakens hovedtvistepunkt. Stabburet og Lilleborg har anført at «kan bli-vilkåret» i § 6-25 og varighetskravet i § 14-40 må ses i sammenheng, og at det samlet sett kreves sannsynlighetsovervekt. Staten har sluttet seg til tilnærmingen i skatteklagenemndas vedtak, som er tiltrådt av tingretten og lagmannsretten. Kjernen i statens argumentasjon er at det må foretas en separat vurdering av varighetskravet. Det må ifølge staten - basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger - oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige. Aktiveringsplikt foreligger da etter statens syn med mindre skattyter påviser konkrete omstendigheter som gjør at driftsmidlene likevel ikke kan anses varige. Formålet med utviklingen og produktenes egnethet anføres å være sentrale vurderingskriterier.
- (55) Vilråene i § 6-25 jf. § 14-40 første ledd bokstav a må etter mitt syn ses i sammenheng. Utgangspunktet er at FoU-utgifter anses oppofret etter hvert som de påløper, jf. § 6-1. For at aktiveringsplikt skal inntre, må kostnadene være knyttet til konkrete prosjekter, som kan bli eller er blitt til betydelige driftsmidler med en varighet på minst tre år. Det må derfor foretas en samlet vurdering av om det er grunnlag for aktiveringsplikt med utgangspunkt i vilråene i § 6-25 jf. § 14-40. Sammenhengen med hovedregelen i § 6-1 tilsier videre at det må kreves sannsynlighetsovervekt for at vilråene for aktivering samlet sett er oppfylt.
- (56) En slik tilnærming samsvarer etter mitt syn best med Høyesteretts dom i Rt-2014-108 Statoil Angola, hvor førstvoterende nettopp foretar en sannsynlighetsvurdering av om vilråene for aktiveringsplikt - samlet sett - er oppfylt. Finansdepartementets brev 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833, gir også en viss støtte til det syn jeg her tar til orde for. Departementet uttaler i brevet at det «ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmidlet antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år». Avslutningsvis heter det:

«Oppsummeringsvis kan det konstateres at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Aktiveringsplikten er betinget av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i

minst tre år. Aktiveringsplikten er dessuten begrenset til de kostnader som inntreffer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at en slik egen utnyttelse er sannsynlig. Når først aktiveringsplikt foreligger, vil rask avskrivning/utgiftsføring være det normale på grunn av begrenset økonomisk levetid for FoU-resultatet.»

- (57) Området for aktiveringsplikt er altså ment å være «smalt». Det syn staten har tatt til orde for i denne saken, samsvarer etter mitt syn dårlig med dette utgangspunktet.
- (58) Som det fremgår i Finansdepartementets brev, ligger det i begrepet «brukstid» at den økonomiske levetiden er avgjørende. Vurderingstemaet er ikke om driftsmiddelet er egnet til å vare i minst tre år, og heller ikke om formålet har vært å skape et varig driftsmiddel. Konkurrans- og markedssituasjonen vil dermed begrense den antatte brukstiden. Her finner jeg det tilstrekkelig å vise til Statoil Angola-dommen inntatt i Rt-2014-108. De letekostnader som saken gjaldt, var åpenbart egnet til å skape varige verdier i form av drivverdige funn. Dette var også formålet med leteboringen. Det ble imidlertid ikke ansett avgjørende - aktiveringsplikt ble først konstatert fra det tidspunkt det ble gjort drivverdige funn og feltutbygging fremsto som sannsynlig.
- (59) Med dette som bakgrunn ser jeg på de konkrete forholdene i foreliggende sak. Jeg minner først om at saken gjelder utviklingskostnader i prosjekter som har nådd stadiet «Contract Gate»/«Business Case». Som nevnt er det i disse prosjektene 90 prosent sannsynlighet for produktlansering. Men partene er enige om at bare 37 prosent av de lanserte prosjektene får en levetid på minst tre år, noe som innebærer at bare 33 prosent av alle prosjekter tilfredsstiller varighetskravet.
- (60) Det skal under skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 foretas en konkret vurdering av det enkelte prosjekt - ikke en samlet vurdering av alle prosjektene slik skatteklagenemnda synes å ha gjort. I dette ligger at statistikk ikke i seg selv kan være avgjørende. Det statistiske materialet gir imidlertid et erfaringsgrunnlag som i mangel på andre holdepunkter kan få avgjørende betydning. Også skatteklagenemnda har tilnærmet seg problemstillingen ved hjelp av et generelt erfaringsmateriale. Nemnda har tatt utgangspunkt i at det for fysiske driftsmidler - «basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger» - må oppstilles en presumsjon for varighet. Fra dette har nemnda utledet en tilsvarende presumsjon for de immaterielle driftsmidler som er tema i saken. Men «erfaringsgrunnsetningene» er andre for de immaterielle driftsmidlene enn for de fysiske. Som jeg nettopp har vært inne på, har de immaterielle driftsmidlene i saken statistisk sett en varighet som er kortere enn tre år. Dermed kan det ikke oppstilles en presumsjon om varighet, og nemndas vurdering blir feil.
- (61) Staten har pekt på at et mindretall av prosjektene statistisk sett har en varighet over tre år, og at vektlegging av statistikk dermed vil føre til adgang til direkte utgiftsføring for prosjekter som egentlig skulle vært aktiveringspliktige. Til dette bemerker jeg at statens syn vil føre til aktiveringsplikt for alle prosjekter, hvorav bare et mindretall vil oppfylle vilkårene i § 6-25 jf. § 14-40 første ledd bokstav a.
- (62) Det har fremgått at de fleste produktvariantene statistisk sett har en kortere økonomisk levetid enn tre år. I mangel på andre holdepunkter ser jeg det slik at varighetskravet i § 14-40

første ledd nr. 1 dermed ikke er oppfylt. Selv om man skulle legge til grunn at det utvikles immaterielle driftsmidler i kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse», foreligger det da ikke aktiveringsplikt. Skatteklagenemndas to vedtak blir etter dette å oppheve.

(63) *Sakskostnader*

(64) De ankende parter har vunnet saken fullt ut og må i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd tilkjennes sakskostnader for samtlige instanser. For tingretten har de ankende parter i fellesskap krevd sakskostnader med 256 125 kroner med tillegg av rettsgebyr. Kravet tas til følge. Det er opplyst at rettsgebyr er beregnet med 6 880 kroner. Selskapene tilkjennes totalt 263 005 kroner i sakskostnader for tingretten.

(65) Selskapene har for lagmannsretten krevd 267 600 kroner i sakskostnader med tillegg av ankegebyr. Ankegebyret for to saker utgjør 43 860 kroner. Også dette kravet tas til følge, slik at selskapene tilkjennes 311 460 kroner i fellesskap.

(66) For Høyesterett er kravet fra de ankende partene i fellesskap 869 624 kroner, hvorav utlegg utgjør 10 124 kroner. Staten har protestert på sakskostnadsoppgaven og gjort gjeldende at timeforbruket på totalt 295,55 timer er for høyt. Etter mitt syn kan nødvendige sakskostnader for Høyesterett settes til 600 000 kroner, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Ankegebyr for to saker på 43 860 kroner kommer i tillegg, slik at sakskostnader for Høyesterett på samlet 643 860 kroner blir å tilkjenne de to ankende partene i fellesskap.

(67) Det totale kostnadsbeløpet utgjør etter dette 1 218 325 kroner.

(68) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Lilleborg AS for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Orkla Foods Norge AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS i fellesskap 1 218 325 - enmilliontohundreogattentusentrehundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(70) Dommer **Normann**: Likeså.

(71) Dommer **Arntzen**: Likeså.

(72) Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(73) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Lilleborg AS for inntektsåret 2007 oppheves.*
2. *Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Orkla Foods Norge AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves.*
3. *I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS i fellesskap 1 218 325 - enmilliontohundreogattentusentrehundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Lagmannsrettsdommer

SkN 15-046 Fradrag for gjeldsrenter. Tilleggsskatt.

Lovstoff: Skatteloven § 6-40. Ligningsloven § 8-2, § 10-2, § 10-3 og § 10-5.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 20. april 2015, **sak nr.:** LB-2014-162226

Dommere: Lagmann Ellen Mo, lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, ekstraordinær lagdommer Arild Kjerschow. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-198066 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-162226 (14-162226ASD-BORG/01).

Parter: A (advokat Anders Ruud Christensen) mot Staten v/Skatt øst (advokat Tomasz Edsberg).

Sammendrag: Skattyter hadde i sin næringsoppgave ført opp en million kroner som fradragsberettiget kostnad (honorar for fremmedtjeneste). Etter at skattemyndighetene hadde tatt på spørsmål om endring av likningen, hevdet skattyter at beløpet gjaldt renteutgifter. Lagmannsretten fant ikke dette bevist, og opprettholdt skatteklagenemndas vedtak om endring av likningen og tilleggsskatt. Vedtak om skjerpet tilleggsskatt ble opphevet.

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 25. mai 2013, hvor skatteetatens endring av den ankende parts likning for inntektsårene 2005 og 2007 ble stadfestet.

A er selvstendig næringsdrivende og har drevet ulike virksomheter som selvstendig næringsdrivende i rundt 40 år. Sammen med ektefellen er han deltaker i foretaket X1 ANS. Dette foretaket ble stiftet i 1989 som X ANS, men byttet navn 28. november 2007. I inntektsåret 2005, som denne ankesaken gjelder, het selskapet derfor X ANS. Selskapet ble liknet som enkeltpersonforetak. I den videre fremstillingen vil «A» bli brukt som betegnelse så vel på A personlig som på hans ansvarlige selskap, med mindre det har betydning for sammenhengen å sondre mellom foretaket og A personlig.

As virksomhet har særlig vært eiendomsutvikling, men han har også drevet utleie av arbeidskraft og håndverkertjenester. Det fremgår av bokettersynsrapporten at hans driftsinntekter i 2005 og 2006 hovedsakelig skrev seg fra salg av eiendom, mens det fra 2007 i større grad dreide seg om utleie av arbeidskraft.

A har også vært deltaker i flere andre virksomheter. Blant annet var han, sammen med C, som var en omgangsvenn, en av stifterne av aksjeselskapet Y AS. Dette foretaket ble stiftet 17. mars 2005. A eide en halvpart av aksjene i selskapet. Han overdro disse aksjene til C ved avtale 8. november 2005, men fortsatte som styremedlem i selskapet frem til 2007. A har også vært medeier i foretaket Eurolink Industries Ltd. AS sammen med C og en tredje person som også var daglig leder i foretaket. Dette aksjeselskapet ble slettet i oktober 2007.

Forhistorien til endringen av As likning for 2005 er beskrevet i tingrettens dom, og partene har ikke hatt innvendinger av betydning mot den faktiske fremstillingen tingretten har gitt. I korte trekk er historien at en tredje person, D, i juni 2004 utbetalte 2,2 millioner kroner til C. D, C og A har forklart at dette skulle være et kortsiktig lån, anslagsvis over ett år, som skulle betales tilbake med 3,2 millioner kroner. Lånet ble innfridd av C i juni 2006. A overførte i denne perioden 1 million kroner til C, og han overdro også til C sine aksjer i Y AS, verdsatt mellom partene til 600 000 kroner. Hovedspørsmålet i saken er om A var medansvarlig for noen del av lånet fra D, og om han dermed har rett til rentefradrag for noen del av de beløp han overførte til C. Det er videre spørsmål om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, er oppfylt.

I næringsoppgaven for 2005 førte A opp til sammen 1 056 923 kroner som driftskostnad under post 6700 Fremmed tjeneste (regnskap/revisjon/rådgivning o.l.). Beløpet inkluderte utbetalingen til C på 1 million kroner.

Skatteetaten sendte 16. oktober 2008 varsel om bokettersyn i As enkeltpersonforetak, som på det tidspunkt hadde endret navn til X1 ANS. Bokettersynet gjaldt opprinnelig de tre første merverdiavgiftsterminene i 2008 og var foranlediget av en byggeplasskontroll. Deretter ble ettersynet utvidet til å omfatte årene 2005 - 2009. Bokettersynet munnet ut i en rapport 16. september 2010, og A ble 23. september 2010 varslet om endring av likningen for inntektsårene 2005 - 2009 og etterberegning av merverdiavgift for 2009. Det ble samtidig varslet om illeggelse av tilleggsskatt med 30 prosent og skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 30 prosent. For inntektsåret 2005 foreslo skatteetaten å tilbakeføre fradraget på 1 million kroner og legge denne til As inntekt. Dette ble også resultatet i skatteetatens vedtak, som ble stadfestet av Skatteklagenemnda. Det tilføyes at det også ble foreslått endringer for inntektsåret 2007.

A gikk til sak for å få opphevet Skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2005 og 2007. I tilsvaret til tingretten ble endringen for 2007 frafalt, og det ble nedlagt sammenfallende påstand om at vedtaket skulle oppheves for dette årets vedkommende.

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

1. Skatteklagenemndas vedtak 25. mai 2013 oppheves for så vidt gjelder inntektsåret 2007.
2. For øvrig frifinnes staten v/ Skatt øst.
3. Hver av partene bærer egne sakskostnader.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder domsslutningen pkt. 2. Ankeforhandling i saken ble holdt 8. og 9. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte og forklarte seg for lagmannsretten. Lagmannsretten mottok videre forklaring fra tre vitner. Den øvrige bevisføringen fremgår av rettsboken.

Saksforholdet er, som nevnt over, nærmere beskrevet i tingrettens dom. I tillegg gjengir lagmannsretten i sine bemerkninger de deler av hendelsesforløpet som har betydning for avgjørelsen. Saken står i det alt vesentlige i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten.

Den ankende part, A, har i hovedtrekk anført at tingretten har tatt feil så vel i sin rettsanvendelse som i vurderingen av de faktiske forholdene i saken.

A har krav på fradrag for 500 000 kroner av det beløpet han innbetalte til C 30. september 2005. A og C hadde i fellesskap lånt 2,2 millioner kroner av D, og lånet skulle betales tilbake med tillegg av 1 million kroner som renter. As andel av lånet var dermed 1 600 000. A ønsket seg ut av dette forholdet, og han gjorde dermed opp sin del av lån og renteforpliktelse ved å låne 1 million kroner i Rygge Våler Sparebank. Beløpet ble utbetalt direkte fra banken til C, men det var klart at beløpet skulle benyttes til innfrielse av As andel av lånet med tilhørende renteforpliktelse fra D. Dette illustreres ved at C videreførte beløpet til A samme dag.

De siste 600 000 kronene som utgjorde As andel av gjelden til D, ble overtatt av C ved at C overtok As aksjer i Y AS. Disse ble mellom partene verdsatt til 600 000 kroner, og beløpet ble oppgjort ved at C fra dette tidspunkt overtok resten av As forpliktelse overfor D. A er skattlagt for gevinsten ved dette aksjesalget.

Det er riktig at A førte det utbetalte beløpet som fradragsberettiget kostnad i næring.

Det erkjennes at dette ikke var en riktig måte å behandle beløpet på. Imidlertid ble det korrekte forholdet avklart allerede fra As første merknader til bokettersynsrapporten. Det er der oppgitt at det fradragsførte beløpet er renter på et innlån fra D. Dette ble underbygget ved en erklæring fra Ds revisor, som bekreftet at D hadde mottatt og var blitt skattlagt for en renteinntekt på 1 million kroner i 2006.

A førte hele rentebeløpet til fradrag ettersom C, som var medforpliktet som skyldner, oppgav til ham at han selv ikke hadde ført noen del av rentene til fradrag. Det har senere vist seg at dette ikke var korrekt, og at C hadde ført den samme millionen som rentefradrag på sin selvangivelse for 2006. Dermed aksepterer A at han ikke kan kreve fradrag for mer enn den halvdel av rentene som etter det underliggende forholdet mellom ham og C skulle falle på ham, men A må under enhver omstendighet kunne kreve fradrag for denne halvparten, 500 000 kroner.

A bestrider ikke at skattemyndigheten hadde adgang til å fastsette hans inntekt for 2005 ved skjønn, men formålet med skjønnet må være å komme frem til det resultat som mest sannsynlig er korrekt. Når de gjennomførte transaksjonene mellom A, C og D ses i sin sammenheng, kan det ikke være tvilsomt at A har dekket 1,6 millioner kroner av gjelden til D, og at 500 000 kroner av dette beløpet er renter. Disse rentene er fradragsberettigede.

A bestrider heller ikke at vilkårene for å ilegge ham tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 første ledd som et utgangspunkt er oppfylt. Han har objektivt sett gitt likningsmyndighetene uriktige opplysninger som førte til skattemessige fordeler. Det anføres imidlertid at det er grunnlag for å unnlate å anvende tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 første ledd. I den perioden næringsoppgaven og selvangivelsen for 2005 ble laget og levert, var A dypt deprimert, og han har i tillegg vært plaget av øresus (tinnitus) i mange år. Fordi han selv mangler kvalifikasjoner, har han i alle år latt regnskapsføreren utarbeide selvangivelsen, og han har stolt på at det regnskapsfører har gjort, har vært korrekt. Dette må anses unnskyldelig på bakgrunn av de helseplager han hadde, og fortsatt har. Det må også legges vekt på at saken har tatt svært lang tid. Det vises til EMK art. 6 nr. 1. Tilleggsskatt er en «straffesiktelse» i EMKs forstand.

Det er heller ikke ført bevis for at A har utvist grov uaktsomhet eller forsett med hensyn til at det er gitt uriktige opplysninger. Beviskravet her er strengt. Den korrespondansen mellom ham og

regnskapsfører i forbindelse med bokettersynet, som tingretten har bygget på, gjelder spørsmålet om merverdiavgift, hvor det ikke ble foretatt noen etterberegning, og denne korrespondansen er heller ikke egnet til å kaste lys over noen generell holdning hos A.

A har nedlagt slik **påstand**:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. mai 2013 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Staten v/Skatt øst, har i det vesentlige gjort gjeldende at tingretten korrekt har lagt til grunn at det ikke er gjort tilstrekkelig sannsynlig at As overførsel til C på 1 million kroner var betaling av renter på lånet fra D, og at A derfor har rett til fradrag i sin inntekt på halvparten av beløpet, 500 000 kroner.

Det er A, som har krevd fradraget, som bærer bevisbyrden for at han har krav på fradrag. Det faktiske forholdet i denne saken er svært uklart, og A selv har ikke gjort tilstrekkelig for å oppklare saken. Han har gitt uriktige opplysninger, han har gitt skiftende forklaringer på det faktiske grunnlaget for fradraget, og han har trolig holdt relevante opplysninger og dokumenter tilbake. Det foreligger heller ikke noen tidsnær og upåfallende dokumentasjon for det påståtte låneforholdet. Dette innebærer at A har lav troverdighet, og dette gir likningsmyndighetene et større spillerom når det gjelder det skjønn som må utøves. Det fører også til at domstolens prøvningsintensitet blir lavere.

Ved overprøvingen skal domstolen se bort fra opplysninger som ikke forelå ved skattemyndighetens behandling av saken, og som skattyter hadde oppfordring til og anledning til å legge frem under likningsbehandlingen. I dette tilfellet innebærer det at lagmannsretten, på samme måte som tingretten, må se bort fra den fremlagte avtalen mellom D og C datert 1. februar 2005, som først ble fremlagt kort tid før hovedforhandlingen i tingretten.

Det er ikke sannsynliggjort at A var ansvarlig debitor for et lån fra D, og det er uansett ikke sannsynliggjort at A var forpliktet til å betale renter med 500 00 kroner. Det er heller ikke sannsynliggjort at A faktisk har betalt disse rentene.

Det er enighet om at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt, er oppfylt. Utgangspunktet er da at tilleggsskatt skal ilegges med mindre en av fritaksgrunnene i ligningsloven § 10-3 er til stede. A har ikke i tilstrekkelig grad sannsynliggjort at han har vært i en slik tilstand at hans uriktige opplysninger i selvangivelsen for 2005 er unnskyldelige. A har vært næringsdrivende i mange år, og det må stilles strengere krav til en næringsdrivende enn til en lønnstaker. Han har faktisk drevet utstrakt næringsvirksomhet også i de årene hvor han oppgir å ha vært dypt deprimert.

Grunnlaget for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er også til stede. A har i det minste opptrådt grovt uaktsomt, slik at kravet til subjektiv skyld er oppfylt. Det er klart at han forstod, eller måtte forstå, at de feilaktige opplysningene han gav, kunne føre til skattemessige fordeler for ham.

At saken har tatt lang tid, er ikke et argument mot illeggelse av tilleggsskatt. Tidsforbruket er et resultat av svarfrister og klageadgang. Saken har ikke manglet fremdrift på noe tidspunkt.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik **påstand**:

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

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten for så vidt gjelder spørsmålet om A har fradragsrett for 500 000 kroner i inntekten for året 2005.

A har for lagmannsretten forklart, med støtte fra vitnene D og C, at han og C i 2004 hadde en forretningsidé som gikk ut på å kjøpe inn et antall dataterminaler for utplassering i kjøpesentre, kafeer eller liknende steder. De hadde en programvare slik at brukerne, gratis, kunne søke på Gule sider, eller spille spill etc. på disse terminalene. Terminalene skulle enten selges eller leies ut til de stedene hvor de skulle plasseres.

På dette tidspunkt hadde verken A eller C mulighet til å få lån hos sine bankforbindelser. C var imidlertid omgangsvenn med D, som han visste hadde penger. A kjente også D i noen grad gjennom C. C henvendte seg derfor til D med forespørsel om D ville delta i prosjektet. D har forklart at han ikke ønsket å gå inn i prosjektet som deltaker, men han gikk med på å yte et lån til finansiering av innkjøpet av terminaler. Lånet var på 2,2 millioner kroner. Det skulle ha forholdsvis kort løpetid - D antydte ett års tid - og tilbakebetales med 3,2 millioner kroner, hvorav den ene millionen skulle være renter.

Det var C, som kjente D best, som forhandlet med D om deltakelse og/eller lån. Det er opplyst at det forelå flere avtaleutkast, men at det lånet som ble en realitet, aldri ble formalisert skriftlig. D forklarte at han gav lånet til «dem», med andre ord til C og A, men at han selv forholdt seg til C. Både D, C og A selv forklarte at A skulle være medskyldner og ansvarlig for halvparten av lånet og rentene.

Beløpet på 2,2 millioner kroner ble utbetalt fra D til C 29. juni 2004. Ds revisor, statsautorisert revisor Atle Helgedagsrud, har i en erklæring til Skatt øst 13. oktober 2010 bekreftet at dette beløpet er oppført som lån i Ds selvangivelse for 2004. Det er ikke opplyst hvem som stod som debitor for lånet, men det fremgår av revisors erklæring at lånet ble gitt til et «fellesprosjekt mellom C og A». A har ikke oppgitt noen gjeld til D i sin selvangivelse for 2004. Det er ikke opplyst hvordan C har behandlet lånet i sin selvangivelse samme år.

Lagmannsretten finner det nødvendig å gå igjennom de forskjellige transaksjonene som så fant sted i kronologisk rekkefølge, herunder også det som er fremlagt av skriftlig materiale i forbindelse med disse transaksjonene.

Det første skriftlige som er fremlagt i saken, er et undertegnet dokument som er datert 1. februar 2005, og som har overskrift «Lån». Dette dokumentet ble først fremlagt ved et prosesskriv 6. mai 2014, og i følge prosesskrivet skal avtalen være mottatt 30. april samme år fra revisor Helgedagsrud. Dokumentet er undertegnet av C og D, og går i korthet ut på at D låner C 1 250 000 kroner, «[h]vorav C skal betale renter på kr 1.000.000,- og beløpet skal totalt være innbetalt innen juni 2006. Sikkerhet for lånet er det tatt pant i gnr. --, brn. 368 i Rygge Kommune».

Denne «avtalen» har ikke på noe tidspunkt vært fremlagt under likningsbehandlingen, og av den grunn har staten gjort gjeldende at retten ikke kan bygge på de opplysningene som der gis. Lagmannsretten finner uansett grunn til å trekke frem avtalen i sammenheng med den kronologiske gjennomgangen av saken for å peke på at dette er det eneste underskrevne dokumentet hvor det eksplisitt fremgår en renteforpliktelse. Det er ellers høyst uklart hvilken betydning denne avtalen har. Beløpet stemmer ikke overens med det beløp som skal ha vært lånt ut i juni året før. Likevel har samtlige tre involverte parter forklart at det kun er tale om ett lån som er gitt, og at lånebeløpet var på 2,2 millioner kroner.

Ut over dette spriker forklaringene, i den grad vitnene husket noe som helst av hele lånetransaksjonen. C hevder at dette var en formalisering av gjelden fra året før, og at han gikk ut fra at A hadde undertegnet en tilsvarende avtale direkte med D. D mente at bakgrunnen måtte være at han på det tidspunkt ønsket å sikre den tidligere usikrede gjelden, men han hadde ingen forklaring på hvorfor beløpet bare var på 1 250 000 kroner, ut over at det måtte være tale om «restgjelden». Det er imidlertid på det rene at på dette tidspunkt var ingen del av gjelden betalt tilbake. Også A hevder at den gjeld det er tale om, må være en restgjeld, ettersom det bare var gitt ett lån.

Til dette kommer at den pantesikkerhet som oppgis i dokumentet, ikke ble etablert før åtte måneder senere, 7. oktober 2005. Det kan på dette grunnlag reises spørsmål om dette er et dokument som er produsert i ettertid. Det er imidlertid unødvendig for lagmannsretten å ta nærmere stilling til dette. Lagmannsretten vil imidlertid peke på at det er denne avtalen som senere - etter at skatteetaten tok opp spørsmålet om endring av likningen av C for inntektsåret 2006 - er blitt brukt som dokumentasjon for at C var forpliktet til å betale 1 million kroner i renter til D. C førte for dette året opp 1 million kroner som fradrag for betalte renter til D.

Det neste skriftlige som dukker opp i saken, ble først fremlagt under ankeforhandlingen i lagmannsretten. Det er en ikke undertegnet avtale benevnt «låneavtale» som skal være mottatt fra As regnskapsfører dagen før ankeforhandlingen. Låneavtalen - som altså ikke er undertegnet og dermed antakelig bare et utkast - er datert 1. mai 2005, med andre ord tre måneder **etter** den angivelige avtalen mellom D og C 1. februar 2005. I dette dokumentet heter det innledningsvis at følgende avtale inngås mellom Y AS og D, og deretter er teksten slik:

C og D [C og D - lagmannsrettens innskudd] har en låneavtale hvor SA har lånt HD kr 2.200.000,-.

Lånet skal tilbakebetales etter avtale mellom partene ved påkrav.

Renter på lånet skal knyttes opp til salg av maskiner og betales etter hvert som maskinene blir solgt. Det skal betales kr 20.000 pr solgte maskin for i alt 45 stk maskiner, til sammen kr 900.000,-.

A og C stiller seg som kausjonister bak lånet og er solidarisk ansvarlig for renter og avdrag.

Lånet løper fra 1.1.05.

Denne avtalen/utkastet skal være oversendt som pdf-vedlegg til en epost fra As regnskapsfører til A 3. februar 2010. Ifølge eposten skal regnskapsfører ha mottatt dette fra «C». Dokumentet ble imidlertid ikke oversendt skattemyndighetene under behandlingen av endringssaken. Da dokumentet ikke er undertegnet, er det uklart hvilken betydning, om noen, dette kan ha. Det kan synes som om dokumentet er opprettet i forbindelse med en avtale om reforhandling av en låneavtale mellom D og C. Det er på det rene fra et tidligere avtaleutkast at A og C ønsket å involvere D mer direkte i prosjektet ved at hans godtgjørelse ble knyttet til salget av terminaler, men D har forklart at han avslo dette. Det mest påfallende ved dokumentet er imidlertid at det ikke inneholder noen henvisning til avtalen mellom D og C, som altså skulle vært inngått tre måneder tidligere.

Den første tilbakebetalingen til D fant sted 10. mai 2005. Den var på 1 million kroner, og overførselen skjedde fra selskapet Y AS, et selskap som på den tiden ble eid av A og C med en halvpart hver. Overføringsbilaget er merket «nedbetaling lån iflg. avtale». I sitt tilsvaret til skattemyndighetene på varselet om endring av likningen for 2006 har Cs revisor forklart at beløpet på 1 million kroner ble finansiert ved låneopptak, og at beløpet ble betalt til D via Y AS som dekning av den renteforpliktelsen som fremgikk av avtalen fra 1. februar. Det er ikke gitt noen forklaring på hvorfor rentene først ble tatt til fradrag i Cs selvangivelse for inntektsåret 2006. I tillegg har lagmannsretten merket seg at revisor skriver om innbetalingen at den er foretatt via et selskap (Y AS) som C «kontrollerer». På dette tidspunkt var som nevnt Y eid av C og A med en halvpart hver.

Senere samme år ønsket A seg ut av prosjektet med C, etter det opplyste fordi han følte at han ikke hadde krefter til å følge opp prosjektet. Han tok derfor opp et lån i Rygge Våler Sparebank på 1 million kroner for å betale seg ut av forholdet. Beløpet ble overført direkte fra banken til C 30. september 2005, og C overførte samme beløp videre til D samme dag. Overføringen er merket «iflg. avtale». Dette er den utbetalingen som A hevder utgjorde rentebeløpet til D. Kort tid etter, 7. oktober 2005, overførte A 25 000 kroner til D. Dette er den eneste overføringen direkte fra A til D, og den er også den eneste som er merket «renter». A har forklart denne betalingen med at de hadde vært for sene med tilbakebetalingen til D, og at dette derfor var forsinkelsesrenter.

Samme dag, 7. oktober 2005, ble det registrert pantesikkerhet i eiendommen i Rygge som er nevnt i avtalen fra 1. februar. Det er opplyst at denne eiendommen tilhører et foretak som eies av C. Dagen etter, 8. oktober 2005, skrives det en avtale mellom de tre partene. Denne ble ikke fremlagt av A under likningsbehandlingen, men den ble funnet av Skatt øst ved en gjennomgang av materiale som ble speilkopiert fra As PC og mobiltelefon under bokettersynet. Avtalen går i korthet ut på at D låner C og A 1 250 000 kroner. Deretter står det følgende: «Forfall 30.06.2006. Sikkerhet for lånet er det tatt pant i gnr. -- brn. 368 i rygge kommune». Avtalen er undertegnet av D, C og A.

Ingen av partene har kunnet gi noe svar på hvorfor det foreligger to avtaler med noenlunde lik tekst, den ene fra 1. februar og den andre fra 8. oktober 2005, som begge gjelder beløpet 1 250 000 kroner. Samtlige har imidlertid klart uttalt at det ikke var tale om noe nytt lån, men derimot en sikring av restgjelden. Dette kan stemme med at D på dette tidspunkt hadde fått tilbakebetalt til sammen to millioner kroner, slik at det som gjenstod, var 1,2 millioner. De øvrige 50 000 kronene kan i og for seg forklares som en forsinkelsesrente, men dette har mindre betydning.

En måned senere, 8. november 2005, selger A sin halvpart av aksjene i Y AS til C for 600 000 kroner. Av avtalen mellom partene fremgår følgende om betalingen for aksjene:

Totalbeløp går til motregning for samme beløp ved at C overtar A forpliktelser overfor D med samme beløp. [...]

Staten gjør gjeldende at disse aksjene i realiteten var verdiløse, på tross av at C samtidig overtok visse immaterielle rettigheter. Lagmannsretten nøyter seg i denne sammenheng med å konstatere at dette var den pris partene ble enige om, og A er blitt skattlagt for gevinsten ved salget av aksjene.

På dette tidspunkt har A dermed overført til C 1 million kroner i kontanter og aksjer som partene selv har verdsatt til 600 000 kroner, til sammen 1,6 millioner kroner, som tilsvarer halvparten av de 3,2 millioner kroner som de hevder skulle tilbakebetales til D. C har samtidig overtatt resten av forpliktelsen overfor D. A har oppført aksjesalget i sin selvangivelse, mens den millionen som ble utbetalt fra banken direkte til C, og som ble videreført til D, er oppført som fradragsberettiget kostnad i næring - honorar - og ikke som renter. Av selvangivelsen til D fremgår det, ifølge revisors erklæring, at hans utestående fordring er redusert til 200 000 kroner.

Restbeløpet, 1 250 000 kroner, ble overført fra foretaket Vekten Eiendom AS - et selskap som etter det opplyste eies helt ut av C - til D 23. juni 2006. Betalingen er merket «innfrielse av lån iflg. avtale». Pantessikkerheten ble deretter slettet. I selvangivelsen for inntektsåret 2006 krevde C fradrag for renteutgifter med 1 million kroner, mens det samme beløpet ble ført som renteinntekt i selvangivelsen til D. Som foran nevnt har C i ettertid forklart for likningsmyndighetene at rentebeløpet faktisk ble overført 10. mai 2005 og ikke i 2006.

Under bokettersynet stilte revisor spørsmål til A om fradragsposten på 1 056 293 kroner i næringsoppgaven for 2005. Som foran nevnt var denne posten ført til fradrag som fremmedtjeneste. A sendte bokettersynsrevisor en epost 7. mars 2010 med en rekke bilag. Tre av disse bilagene gjaldt fradraget. Det ene var et kort notat som skal være laget av As regnskapsfører, med overskrift «Notat A for X ANS i 2005» og som hadde denne teksten:

Y AS ønsket å kjøpe inn 48 terminaler som ferdige konsoller.

Maskinene ble kjøpt av Eurolink [et selskap stiftet i 2003 som ble eid av C, A og E - lagmannsrettens innskudd] og fordi Y skulle selge eller leie ut maskinene, ble det besluttet at C og A skulle kjøpe disse sammen. Dette førte ikke frem, og D, som hadde finansiert hele kjøpet, krevde kr 1.000.000 av X ANS for at A skulle holdes skadefri.

A hadde på det tidspunkt ikke midler og måtte låne beløpet, som ble overført direkte fra Sparebank 1 (Rygge Vaaler Sparebank) til D.

Beløpet, kr 1.000.000 fradragsføres som honorar til D.

Som vedlegg til eposten lå også et håndskrevet notat som skal være satt opp av regnskapsføreren, men det er uklart når dette ble laget. I notatet nevnes aksjeoverdragelsen fra A til C, og videre

står det blant annet følgende: «For at A skulle komme ut av avtalen med D, betalte MB 1 mill til D for å få C til å overta resten av forpliktelsene i forb. med Y».

I et møte med bokettersynsrevisor 14. april 2010 gav A ytterligere kommentar til posten. Denne forklaringen er i møtereferatet gjengitt slik:

Dette året er det utgiftsført et beløp på 1 mill. Bilaget er egenprodusert. Beløpet skal gjelde kjøp av terminaler som skulle leies ut. Her er det også en annen investor inne i bildet. Det ble spurt om hvem som sitter på originaldokumentene for denne transaksjonen uten at det ble gitt noe svar. Det ble krevd at A dokumenterer hele historikken vedr. kjøp og salg av terminalene.

Noen slik etterspurt dokumentasjon ble aldri innsendt. Derimot gav As daværende advokat den nye forklaringen på beløpet - at det ikke var snakk om noe honorar eller arbeidsvederlag, «men som kompensasjon for det beløp D har lånt inn i forbindelse med prosjektet». Samtidig ble bekreftelsen fra Ds revisor, som det er vist til foran, fremlagt for skattemyndighetene.

Forklaringen om at fradraget refererte seg til betalte renter, er senere opprettholdt for skattemyndighetene og for domstolen. A har forklart at han, i forbindelse med selvangivelsen for 2005, kontaktet C og fikk vite at C ikke hadde ført noen renter til fradrag selv, og at han da fradragsførte hele det beløpet han selv hadde utbetalt, og som tilsvarte det totale rentebeløpet. C har forklart for lagmannsretten at han ikke kan huske noen slik henvendelse fra A på det daværende tidspunkt, men at A senere har spurt ham om hva han hadde ført til fradrag. Da det senere er blitt kjent at C også selv hadde ført hele rentebeløpet til fradrag, har A endret sin påstand til å gjelde den halvpert han hevder at han selv var ansvarlig for etter det underliggende forholdet - 500 000 kroner. Skatt øst har ikke akseptert noe rentefradrag i sammenheng med lånet fra D.

For ordens skyld bemerker lagmannsretten at det ikke er bestridt at Skatt øst hadde adgang til å benytte skjønn ved fastsettelsen av As inntekt for 2005. Det er på det rene at A har gitt uriktige opplysninger ved likningen. Det vises til ligningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, som er benyttet som hjemmel for skjønnsadgangen. Ved skjønnet skal likningsmyndighetene, på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, komme frem til et resultat som kommer så nær opp til det faktisk riktige som mulig. Hvor skattyter har forsømt å gi de opplysninger som er nødvendige for å klarlegge beskatningsgrunnlaget, vil likningsmyndighetene stå tilsvarende friere ved det skjønnet som må foretas for å komme frem til det sannsynlig riktige resultatet. Det vises i denne sammenheng til Høyesteretts dom inntatt i Rt-1994-260.

Ved en slik bevisbedømmelse, som også retten må foreta, kan det ikke bare legges vekt på de opplysninger som faktisk er gitt, og de dokumenter og forklaringer som er gitt til støtte for disse opplysningene, men også på hvilke opplysninger som mangler, i den grad disse manglende opplysningene kan forrykke bevisbildet. Lagmannsretten må se bort fra opplysninger som A hadde en klar oppfordring til å fremlegge under likningsbehandlingen, og som han også hadde anledning til å fremlegge. Slik lagmannsretten ser på saken, får dette siste spørsmålet - om lagmannsretten må se bort fra dokumenter og opplysninger som kunne vært fremlagt under likningsbehandlingen - ingen betydning for resultatet.

Vilkårene for at en skattyter skal kunne kreve fradrag for gjeldsrenter, er at det er tale om renter av gjeld som skattyter selv er ansvarlig for i det tidsrommet rentene påløper. Dette innebærer i vår sak at A må ha vært ansvarlig som låntaker for gjelden til D, i den forstand at han var forpliktet til å betale hovedstol og renter, og at han faktisk har betalt rentene. Det er A, som har krevd fradraget, som har bevisbyrden for at vilkårene for fradrag er oppfylt.

I dette tilfellet legger lagmannsretten til grunn at D har betalt ut 2,2 millioner kroner til C. Så vel D som C og A har forklart at dette var et lån, og at det skulle benyttes som finansiering av et prosjekt som C og A i fellesskap hadde planlagt. D har som vitne forklart at lånet ble gitt til «dem», og på spørsmål konkretiserte han at han med «dem» mente C og A, men at han «forholdt seg til» C, som var den han kjente best og som hadde forhandlet frem lånet.

Det foreligger imidlertid ingen skriftlige dokumenter som kan kaste lys over vilkårene for utbetalingen fra D til C. Det er dermed intet i saken som kan underbygge de opplysningene som D, C og A har gitt. Det er ikke klart om lånet ble gitt til C personlig, til C og A personlig, eller til Y AS. I denne sammenheng viser lagmannsretten til at den første tilbakebetalingen til D ble foretatt via Y AS (1 million kroner 10. mai 2005), og til at terminalene skulle kjøpes av Eurolink AS, mens Y skulle selge eller leie ut maskinene (regnskapsførers notat). I den senere fremlagte avtalen som skulle være inngått 1. februar 2005, er det bare C som står som låntaker, og da for 1 250 000 kroner. Dette er også det eneste undertegnede dokumentet som inneholder en bestemmelse om renter. Det var også Cs eiendom som ble stilt som sikkerhet for lånet i de to avtalene fra henholdsvis februar og oktober 2005. As navn fremgår utelukkende av den undertegnede avtalen fra oktober 2005, altså etter nedbetalingen på 1 million kroner, og da som medskyldner for 1 250 000 kroner. I tillegg er han oppført som kausjonist i den ikke undertegnede avtalen fra mai 2005 som ble fremlagt under ankeforhandlingen.

Lagmannsretten viser videre til at det ikke foreligger noen opplysninger om i hvilken utstrekning - om i det hele tatt - D medvirket til at A ble fritatt for noe gjeldsansvar. Dersom A hadde vært direkte ansvarlig overfor D for gjelden og rentene, måtte D i tilfelle uttrykkelig ha fritatt A for ytterligere forpliktelser. At C fritar A, er ikke tilstrekkelig.

Det er bare gitt ganske upresise opplysninger om løpetiden for lånet. Det skulle være «kortsiktig», og det er antydning et års tid. I senere papirer er forfall angitt til juni 2006, men det er mulig at det da er tale om en tenkt reforhandling av de opprinnelige betingelsene. Det eneste som er klart, er at sikkerheten for lånet ble slettet i juni 2006 etter at D hadde mottatt til sammen 3 250 000 kroner fra C og 25 000 kroner fra A.

Lagmannsretten finner det videre godtgjort at lånet fra D skulle betales tilbake med 3,2 millioner kroner. Det eneste dokumentet hvor det er spesifisert en renteforpliktelse, er på den signerte avtalen datert 1. februar 2005 mellom D og C. Dette dokumentet har, av grunner lagmannsretten har nevnt tidligere, svært liten bevisverdi. Det må imidlertid anses sannsynliggjort at 1 million kroner av det beløp som skulle betales tilbake, var en rentegodtgjørelse. Lagmannsretten legger i denne sammenheng avgjørende vekt på at beløpet er inntektsført som renter i Ds selvangivelse for 2006. Dette sier imidlertid intet om hvem av partene, eller de involverte selskapene, som var ansvarlig for rentene.

Ettersom det synes som det var avtalt én frist for tilbakebetaling av lån og renter, legger lagmannsretten videre til grunn at rentene forfalt til betaling sammen med hovedstolen, eller det som på forfallstidspunktet gjenstod av hovedstolen. Det er ikke grunnlag for å innfortolke i avtalen, som lagmannsretten bare har mottatt uklare muntlige opplysninger om, at rentebeløpet skulle forfalle på noe tidligere tidspunkt. I denne sammenheng legger lagmannsretten også avgjørende vekt på at rentene ble tatt til inntekt på Ds selvangivelse i 2006, mens selve hovedstolen ble nedskrevet til rest 200 000 kroner på hans selvangivelse for 2005. Også C førte rentene til fradrag i selvangivelsen for 2006, selv om han til likningsmyndighetene senere har oppgitt at hele rentebeløpet på 1 million kroner ble betalt av ham 10. mai 2005 - med andre ord et halvt år før A etter sin egen forklaring skal ha betalt det samme beløpet i renter til D via C.

Endelig nevner lagmannsretten at man bare har partenes muntlige forklaring på at det i denne perioden bare var tale om ett lån fra D. De to låneavtalene som verserer i saken - den ene fra 1. februar og den andre fra 8. oktober 2005 - gjelder begge et annet beløp (1 250 000 kroner), og begge går etter sin ordlyd ut på at D «låner» henholdsvis C og C/A dette beløpet. Isolert sett kan begge avtaler tyde på at det er gitt nye lån fra C i perioden. Det er imidlertid ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til dette. Det er tilstrekkelig å peke på at dette er en mulighet som ikke fremstår som usannsynlig, og hvor A ikke har kunnet underbygge sitt standpunkt på annet vis enn ved muntlige forklaringer.

Oppsummert finnes det ingen dokumentasjon for at A har vært medansvarlig overfor D for et lån på 2,2 millioner kroner eller en renteforpliktelse på 1 million kroner. Det er heller ingen dokumentasjon for at D på noe tidspunkt har fritatt A for en slik forpliktelse. Etter lagmannsrettens syn er det påfallende at det ikke finnes noen form for dokumentasjon for lån, betingelser eller renter. Særlig det siste, som innebærer et betydelig fradrag for den ansvarlige, vil en låntaker ha en sterk interesse i å sikre seg. I dette tilfellet finnes det intet - heller ikke et overføringsbilag merket «renter», med unntak for de 25 000 kronene som ble betalt til D 7. oktober 2005.

Det som for lagmannsretten er utslagsgivende i saken, er at ingen av de tre partene i transaksjonen har betraktet noen del av det beløpet A overførte via C til D 30. september 2005, som renter - verken renter til D eller renter fra A til C. A har fradragsført beløpet i sin selvangivelse som et honorar til D for at han selv skulle komme ut av prosjektet med C. C har ikke - etter det som er opplyst for lagmannsretten - ført opp noe mottatt rentebeløp fra A i sin selvangivelse. Derimot har han året etter ført opp 1 million kroner i fradrag som betalte renter fra ham til D, selv om det senere ble opplyst at dette rentebeløpet ble betalt 10. mai 2005. Hans revisor har vist til låneavtalen fra 1. februar 2005 som grunnlag for rentebetalingen. Dersom det bare er tale om ett lån, slik både D, C og A hevder, skulle altså de rentene A hevder å ha betalt et halvt år senere, allerede være betalt i mai.

Opplysningene som er gitt i Ds selvangivelse, underbygger at rentene først ble betalt i 2006 sammen med innfrielsen av restgjelden. Det er på dette tidspunkt rentene tas til inntekt i Ds selvangivelse, mens selvangivelsen for 2005 viser en restgjeld på 200 000 kroner.

Det som finnes av tidsnær dokumentasjon, viser dermed at verken C, D eller A har oppfattet noen betaling fra A i 2005 som renter av gjeld til D. Det er først etter at bokettersynsrapporten

foreligger, og likningsmyndighetene har stilt spørsmål ved grunnlaget for fradragsføringen av «honoraret» til D, at forklaringen om rett til fradrag for gjeldsrenter blir gitt.

På dette grunnlag kan lagmannsretten ikke se at det er tilstrekkelig sannsynliggjort at A har krav på fradrag for betalte renter i 2005. Det er ikke gjort sannsynlig at han har heftet for noen gjeld til D. Det er ikke gjort sannsynlig at han har heftet for en renteforpliktelse på 1 million kroner overfor D. Det er heller ikke gitt noen opplysninger - ut over rene vitneforklaringer - om hvilket rentebeløp A måtte være ansvarlig for i forhold til C, og hvilken betydning det eventuelt måtte ha for As renteforpliktelse at han betalte seg ut av prosjektet åtte - ni måneder før det totale beløpet ble innfridd av C/Vekten Eiendom AS.

Det er i det hele tatt ikke fremlagt noen form for dokumentasjon som kan belyse hvilken underliggende avtale som måtte foreligge mellom A og C. På tross av et klart pålegg fra bokettersynsrevisor er det ikke fremlagt noe dokumentasjon for det prosjektet som A skal ha betalt seg ut av. Det er ikke opplyst hvor mange terminaler som faktisk ble innkjøpt, fra hvilken leverandør og til hvilken pris, og hvor mange som senere måtte være blitt solgt eller utleid. Ingen av de involverte kunne huske noe om dette under ankeforhandlingen. A har i denne sammenheng gjort gjeldende at disse opplysningene er uten betydning fra det tidspunkt A har opplyst at det var tale om gjeldsrenter. Til dette bemerker lagmannsretten at opplysningene i alle fall kunne vært egnet til å vise hvilken underliggende avtale som måtte foreligge mellom C og A.

Lagmannsretten kan heller ikke se at det er gjort sannsynlig at A har betalt renter til D, direkte eller via C. A har betalt 1 million kroner til C som videreførte disse til D. Beløpet er ikke kalt renter ved overføringen. C har i forbindelse med sin egen skattesak opplyst at han betalte en million kroner i renter 10. mai 2005, selv om disse først ble fradragsført året etter (og inntektsført av D året etter). C har i denne sammenheng vist til avtalen mellom ham og D 1. februar 2005 som grunnlag for rentebetalingen han selv foretok, og ikke til det lånet på 2,2 millioner kroner som skulle være gitt i juli 2004.

Det er riktignok slik at det er gitt en forklaring på de pengeoverføringene som er funnet sted mellom de tre partene som var involvert i prosjektet, som isolert sett passer med As forklaring om medansvar for gjelden til D. Dette kan likevel ikke være avgjørende når det mangler så mange opplysninger i saken, og de manglende opplysningene lett kan sette transaksjonene i et helt annet lys. Det samlede bevisgrunnlaget blir dermed lite robust.

Utgangspunktet for at bokettersynsrevisor stilte spørsmålet ved fradraget i næringsoppgaven for 2005, var at det ikke fantes dokumentasjon for at dette var en kostnad i næring, og ikke en kostnad som vedrørte A privat. Dette er fortsatt ikke oppklart på annen måte enn at A nå hevder at det er tale om renter på gjeld til D. Det foreligger som sagt ingen dokumentasjon som viser at betalingen 30. september 2005 gjaldt renter og ikke hovedstolen. Et annet forhold som kan føre til at pengeoverføringen fra A til C og D får en helt annen betydning, er den avtalen som ble funnet av skatteetaten ved gjennomgang av det materialet som ble speilkopiert fra As PC og mobiltelefon. Verken dato eller beløp stemmer overens med den forklaring som tidligere var gitt på den utbetaling som A hadde ført til fradrag. Denne avtalen kan etter sin ordlyd forstås som et nytt låneopptak. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til hvilken betydning avtalen fra 8. oktober 2005 har; det er tilstrekkelig å peke på at det eneste partene synes samstemte om, er at det bare var tale om ett låneforhold. Ut over dette varierer forklaringene slik

det er redegjort for foran. Når det så, langt senere i prosessen, dukker opp enda en avtale om det samme beløpet (avtalen fra 1. februar 2005), og det ikke kan gis noen egentlig forklaring på sammenhengen mellom disse avtalene, er det i alle fall ikke mer sannsynlig enn andre mulige forklaringer at det er tale om en etterfølgende sikring av ett og samme låneforhold.

Lagmannsretten viser også til at det i tiden mellom de to avtalene datert 1. februar og 8. oktober 2005 er betalt 2 millioner kroner til D.

Etter dette finner lagmannsretten at det ikke er gjort tilstrekkelig sannsynlig at A har betalt renter av en gjeld som han var ansvarlig for, til D eller til C. Lagmannsretten er dermed enig med staten i at A ikke kan kreve fradrag for 500 000 kroner i likningen for 2005.

Det neste spørsmål som oppstår for lagmannsretten, er om det er grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt, både ordinær og skjerpet tilleggsskatt, som følge av at han har gitt likningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med likningen for inntektsåret 2005.

Ordinær tilleggsskatt kan ilegges etter ligningsloven § 10-2 når skattyter har gitt likningsmyndighetene uriktige opplysninger, og disse har ført til - eller kunne ha ført til - skattemessige fordeler. Som et utgangspunkt er vilkårene for ordinær tilleggsskatt objektive, og tilleggsskatt ilegges uten noen vurdering av skattyters subjektive skyld. Partene er i dette tilfellet enige om at vilkårene for ordinær tilleggsskatt som et utgangspunkt er oppfylt, og lagmannsretten er også enig i dette. A oppgav til likningsmyndighetene at han hadde utbetalt et honorar på 1 million kroner til D, og dette var objektivt sett uriktig.

A gjør imidlertid gjeldende at han må fritas for tilleggsskatt etter bestemmelsen i ligningsloven § 10-3 første ledd fordi hans forhold må anses unnskyldelig på grunn av hans helsesituasjon på det tidspunkt selvangivelsen ble levert. Han har i denne sammenheng vist til at han på det tidspunkt slet med en alvorlig depresjon som også førte til at han hadde selvmordstanker. I tillegg var han sterkt plaget av øresus.

A har forklart seg om sine store helseplager på dette tidspunkt. Kravet til kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, gjelder også for de unnskyldningsgrunner som anføres. Lagmannsretten kan ikke se at staten i dette tilfellet har motbevist hans forklaring med klar sannsynlighetsovervekt.

Lagmannsretten er likevel kommet til at forholdet ikke kan anses som «unnskyldelig», som er lovens vilkår for å fritas skattyter for tilleggsskatt. I denne sammenheng viser lagmannsretten til at A er selvstendig næringsdrivende, og hadde vært det i mer enn 30 år på det tidspunkt han leverte sin uriktige selvangivelse for 2005. Han har selv forklart at han bare har ettårig handelsskole ved siden av folkeskolen, og at han av den grunn hele tiden har benyttet seg av regnskapsfører. Han må imidlertid ha bygget opp en betydelig erfaring som selvstendig næringsdrivende i alle disse årene. Det viktigste er imidlertid at han som selvstendig næringsdrivende har plikt til selv å sette seg inn i de regler som gjelder når man driver egen virksomhet. Det er hans eget ansvar at de opplysninger som gis til likningsmyndighetene, er korrekte og fullstendige. Det er også hans eget ansvar å sørge for at han til enhver tid besitter nødvendige kunnskaper og forutsetninger for å drive egen virksomhet.

Det er dermed vesentlig at en næringsdrivende som føler at helsesituasjonen er slik at han ikke kan følge opp driften, og særlig forholdet til kreditorer og offentlige myndigheter, enten trapper ned på driften eller sørger for å skaffe seg tilfredsstillende avlastning. A var i full virksomhet på dette tidspunkt. På tross av at A har benyttet regnskapsfører, var regnskapene for 2005 bare en oppstilling av 13 bilag til næringsoppgaven. Dette fremgår av bokettersynsrapporten. Mangelfull oppfølging av bokføring og håndtering av bilag kan i og for seg forklares med en depresjon. I dette tilfellet er likningsmyndighetene imidlertid gitt en positiv opplysning om utbetaling av et honorar som er ført til fradrag. Det er dermed ikke tale om unnlatelse av å gi opplysninger; derimot er det fremsatt et konkret krav om et fradrag på uriktig grunnlag. Hva enten det er A selv eller hans regnskapsfører som har satt opp selvangivelsen for 2005, må opplysningene om utbetalingen av 1 million kroner, og hva denne utbetalingen gjaldt, ha kommet fra A selv. Når disse opplysningene ikke er korrekte, kan forholdet ikke anses unnskyldelig.

Lagmannsretten tilføyer at den har vurdert om tidsforløpet i saken kan få betydning for spørsmålet om illeggelse av tilleggsskatt. Etter EMK artikkel 6 nr. 1 har enhver krav på å få avgjort en «straffesiktelse» mot seg «innen rimelig tid». Så vel ordinær som skjerpet tilleggsskatt regnes som en «straffesiktelse» i konvensjonens forstand. Dersom konvensjonen er brutt, kan skattyter ha krav på et «effektivt rettsmiddel» etter konvensjonen artikkel 13. Lagmannsretten legger til grunn at et slikt botemiddel vil kunne være at tilleggsskatt etter omstendighetene ikke ilegges.

Det avgjørende i denne sammenheng må være tidsforløpet fra det ble sendt varsel om endring av likningen og forslag om tilleggsskatt. I dette tilfellet forelå skatteetatens varsel 23. september 2010. A ble gitt frist for tilsvarende svar til 18. oktober 2010. Deretter har saken hatt en rimelig, om ikke helt rask, fremdrift med svar- og klagefrister frem til skatteklagenemndas vedtak ble truffet og saken brakt inn for domstolen. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger noe brudd på EMKs krav om avgjørelse innen rimelig tid, og det er derfor ikke behov for noe botemiddel i dette tilfellet.

A er videre ilagt skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 30 prosent. De objektive vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er de samme som for ordinær tilleggsskatt, og disse vilkårene er dermed oppfylt. I tillegg kreves det at skattyter har utvist skyld i form av forsett eller grov uaktsomhet, og at skattyter forstod eller burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler.

Kravet til bevis for forsett eller grov uaktsomhet er det samme som i straffesaker.

Lagmannsretten må finne det bevist utenfor rimelig og fornuftig tvil at A forsettlig fremsatte krav på et fradrag på et uriktig grunnlag, eller at han utviste grov uaktsomhet i denne sammenheng.

I dette tilfellet er lagmannsretten kommet til at den ikke finner det tilstrekkelig bevist at A utviste grov uaktsomhet da han oppgav at han hadde utbetalt et honorar på 1 million kroner i 2005, og krevde fradrag for dette. Det er på det rene at pengene ble utbetalt, og lagmannsretten kan ikke se helt bort fra at A kan ha trodd at beløpet kunne karakteriseres som en fradragsberettiget utgift i næring. I så fall har han opptrådt uaktsomt. For at uaktsomheten skal sies å være grov i rettslig forstand, må den oppfattes som klart klanderverdig hensett til de krav som må stilles til selvstendig næringsdrivende skattytere. Samlet sett finner lagmannsretten at det ikke er ført tilstrekkelig bevis for dette. Lagmannsretten har i denne sammenheng også vurdert den

epostkorrespondanse mellom A og regnskapsfører som tingretten synes å ha lagt utslagsgivende vekt på. Lagmannsretten er for så vidt enig med tingretten i at tonen i denne epostutvekslingen kan tyde på en holdning til skattemyndighetene som ikke er helt ut lojal, men finner at dette ikke er tilstrekkelig som bevis for at den uriktige opplysningen i selvangivelsen var forsettlig eller grovt uaktsom da opplysningen ble gitt.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at det ikke er grunnlag for å ilegge A skjerpet tilleggsskatt for inntektsåret 2005. Skatteklagenemndas vedtak må dermed oppheves for så vidt gjelder skjerpet tilleggsskatt.

Når det så gjelder sakskostnadene, konstaterer lagmannsretten at ingen av partene kan anses å ha vunnet ankesaken helt ut eller i det vesentlige. Det er derfor ikke grunnlag for å tilkjenne noen part erstatning for sakskostnadene etter tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten har i denne sammenheng vurdert om staten kan sies å ha fått medhold «i det vesentlige», men er kommet til at et vedtak om skjerpet tilleggsskatt har en slik betydning for den ankende part, både økonomisk og prinsipielt, at det ikke kan anses som et krav av bagatellmessig betydning, som er tvistelovens forutsetning for å tilkjenne full erstatning for sakskostnadene.

Derimot må staten sies å ha fått «medhold av betydning» i saken, jf. tvisteloven § 20-3. Staten kan da tilkjennes erstatning for sakskostnadene dersom «tungtveiende grunner» tilsier det. Tungtveiende grunner kan i dette tilfellet være at spørsmålet om skjerpet tilleggsskatt var en forholdsvis begrenset del av saken, og at det alt vesentlige av sakskostnader må anses å være påløpt som følge av behandlingen av spørsmålet om rett til fradrag for anførte rentekostnader i 2005. På dette punkt er staten gitt medhold.

Lagmannsretten er likevel blitt stående ved at dette ikke kan anses som en tilstrekkelig tungtveiende grunn til å tilkjenne staten hel eller delvis erstatning for sakskostnadene. I denne sammenheng har lagmannsretten lagt særlig vekt på at det må anses å ha stor betydning for A at han ikke anses å ha opptrådt slik at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Når det også tas hensyn til at dette er en sak mellom en skattyter og staten, hvor skattyter er gitt delvis medhold, finner lagmannsretten at det ikke er grunnlag for å tilkjenne staten delvis dekning av sakskostnadene etter tvisteloven § 20-3. Hver av partene må dermed bære egne sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsrettens resultat i saken skal også legges til grunn ved vurderingen av sakskostnadsspørsmålet for tingretten. Spørsmålet om det, med lagmannsrettens resultat i saken, er grunnlag for å tilkjenne staten delvise sakskostnader for tingretten, står i samme stilling som for lagmannsretten. Etter dette gjøres det ikke endringer i tingrettens avgjørelse av sakskostnadsspørsmålet.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak 25. mai 2013 oppheves for så vidt A er ilagt skjerpet tilleggsskatt for inntektsåret 2005. For øvrig forkastes anken.*

2. Sakskostnader for lagmannsretten tilkjennes ikke.

Tingrettsdommer

SkN 15-047 Omklassifisering fra lån til utbytte, tilleggsskatt

Lovstoff: Skatteloven § 10-11. Ligningsloven §§ 8-1, 9-6, 10-2 og 10-4.

Haugaland tingrett: Dom av 12. november 2014, **sak nr.:** THAUG-2014-24233

Dommer: Tingrettsdommer Per Annstein Aarvik.

Parter: A, B og A AS (for alle: advokat Gunstein Sveinall) mot Skatt vest (advokat Dag Steinfeld).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om uttak fra aksjeselskap skulle omklassifiseres fra lån til utbytte. A, som var eneeier, enestyre og daglig leder, hadde i 2007 og 2008 overført til sammen omtrent 10 millioner kroner fra sitt selskap. Retten la til grunn at låneopptaket og oppfølgingen av lånet hadde vesentlige innslag av materielle mangler, som klart talte mot å betrakte uttakene som lån i skatterettslig sammenheng. Uttakene måtte bedømmes i lys av at det måtte settes strenge krav til notoritet og realitet ved utlån fra aksjeselskap der låntaker er eneeier og enestyre og reelt daglig leder. Skattemyndighetenes omklassifisering til utbytte ble fastholdt, og ilagt tilleggsskatt opprettholdt.

Saken gjelder krav om opphevelse av vedtak om omklassifisering av midler til utbytte, truffet av skatteklagenemnda, subsidiært opphevelse av vedtak om ileggelse av tilleggsskatt. Det prinsipale kravet om opphevelse retter seg mot nemndas skatterettslige vurdering. Det subsidiære kravet er basert på at det ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt fordi skattyterne mener at det ikke er gitt mangelfulle eller uriktige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Skattyterne har på samme grunnlag bestridt at det er adgang til å foreta endring som går mer enn to år tilbake, jf. ligningsloven § 9-6.

De tre saksøkerne er de tidligere ektefellene A og B. De ble etter det som er opplyst separert i 2011 og skilt i 2013. A AS er et holdingselskap med eierinteresser i ulike andre virksomheter som A har drevet og/eller driver. A er eneeier, styreleder og daglig leder i selskapet. B var i perioden saken gjelder varastyreleder i selskapet.

Saken gjelder midler som ble stilt til disposisjon for A, og reelt sett også for B, personlig ved utbetalinger fra selskapet. I deres selvangivelser er uttakene oppført som gjeld, fordelt med halvparten på hver av de daværende ektefellene. B er som følge av dette part i saken.

Det er uomstridt at de skatterettslige forholdene må bedømmes separat for de tre saksøkerne. Dette er også gjort i vedtaket fra skatteklagenemnda. Retten benytter i det følgende likevel, der

ikke annet er sagt, betegnelsen A som fellesbetegnelse for skattyterne, ettersom det er A som har handlet både på vegne av holdingselskapet og for de personlige skattyterne.

Hovedforhandling ble holdt tirsdag den 04. og onsdag den 05.11.2014. A møtte og avga partsforklaring. B var av retten og saksøkte gitt samtykke til å unnlate å møte. For staten møtte seniorskattejurist Snorre Farstad som partsrepresentant for staten ved Skatt vest. I tillegg var seniorskattejurist Anne Margrethe Haugen til stede under hele hovedforhandlingen til tross for at hun også avga vitneforklaring, i medhold av tvl § 24-6 (2).

Sakens tema er oppført gjeld som A i sin personlige selvangivelse har oppgitt med A AS som skyldner, i ligningsårene 2006, 2007 og 2008. I 2006 er beløpet kr 35 638. De samme beløpene er oppført i selskapets selvangivelser, og i selskapets næringsoppgaver er lånene ført opp som (post 1565) «kortsiktige fordringer mot eier/styremedlem for 2006,» hhv (post 1370) «fordring personlige eiere, styremedlem o.l.» for inntektsårene 2007 og 2008. A har forklart at beløpet oppgitt i 2006 er sammensatt av utlegg han har hatt i tilknytning til arbeidsrelaterte reiser mv, som er blitt belastet selskapet og følgelig fremstår som gjeld stiftet av ham personlig som låntager. Retten går ikke nærmere inn på dette påberopte gjeldsansvaret, som gjelder et beskjedent beløp.

I 2007 er imidlertid gjelden oppgitt til kr 3 605 609 og i 2008 til kr 5 305 310. Det er uomstridt at den dominerende delen av beløpet fra 2007 gjelder kjøp av en boligeiendom for kr 3 281 548. Retten legger også til grunn som uomstridt at beløpet ble tatt ut i direkte tilknytning til en budrunde om eiendommen der A fikk tilslaget og altså betalte eiendommen med midler fra selskapet.

Beløpet fra 2008 består av totalbeløpet fra 2007 og i tillegg halvparten av beløpet som ble tatt ut fra selskapet i tilknytning til kjøp av en båt. Båten kostet, etter nok et uttak for å dekke avgifter ved kjøp og registrering av båten, til sammen kkr 7 064 938 inkl avgifter. Det totale beløpet som nå var tilført fra selskapets midler utgjorde ved ligningen i 2008 følgelig kr 10 610 620, som ektefellene oppgav i sine selvangivelser som gjeld fordelt med en halvdel på hver.

Retten legger til grunn at også midlene til kjøp av båten, som ble tatt ut av selskapet i to omganger fordelt på kjøpesum for båten og deretter avgifter, ble foretatt relativt hurtig i tilknytning til kjøpsprosessen.

Saldo for selskapets oppgitte totale fordring mot ektefellene var ved utgangen av 2008 kr 10 421 332, som ved årets utgang ble ført over til konto 1360 «Lån A.» De ubetydelige avvikene i totalsum, jf foran, skyldes andre mindre transaksjoner mellom selskapet og A. De har ikke betydning for saken og berøres ikke nærmere.

A har i sin personlige selvangivelse ikke oppgitt rentefradrag for ligningsåret 2007, selv om selskapets oppgaver synes å uttrykke renteforpliktelse. Derimot har han fradragsført renter med kr 159 913 i 2008. B har også fradragsført renter med samme beløp.

I årsregnskapet for 2007 er det ikke gitt opplysninger om lån til aksjonær, men i note 3 til årsregnskapet for 2008 uttrykkes følgende:

«I langsiktig fordring inngår lån til aksjonær med kr 10 780 619. Lånet løper avdragsfritt i ti år og forrentes med nibor pluss 0,9 prosentpoeng. Fordringen er sikret med pant i fast eiendom. Pantobligasjon var ikke tinglyst pr 31.12.2008, men styret vil påse at dette gjøres snarest.»

Årsregnskapet for selskapet for 2008 ble fastsatt den 30.06.2009 og mottatt og godkjent av regnskapsregisteret i Brønnøysund pr 31.08.2009. Skatt vest gjennomførte imidlertid i tidsrommet 12.11.2009-10.12.2009 bokettersyn i selskapet A AS. Under bokettersynet la selskapet frem en udatert, ikke signert låneavtale, med selskapet som långiver og A og B som låntagere. Senere i prosessen er det vedlagt e-poster mellom selskapets regnskapsfører Terje Larsen og A, og mellom A og selskapets revisor Helge Vegrim. Retten legger til grunn som uomstridt at avtalen forelå i signert form den 31.08.2009, altså ca to og en halv måned forut for bokettersynet. Retten går nærmere inn på avtalen og refererer fra den i vurderingen nedenfor, men gjengir her at avtalen angir en lånesum på kr 12 mill, rentesats på tre måneder Nibor pluss 0,9 prosent p.a. som løper fra låneopptak med forfall til betaling årlig. Første rentetermin er angitt til 2009, og det er fastsatt forsinkelsesrente ved forsinket betaling. Det er fastsatt at lånet skal være avdragsfritt i ti år og deretter skal tas opp til ny vurdering. Innfrielsestidspunkt er ikke avtalt, men det er angitt gjensidig seks måneders oppsigelsesfrist og avtalen har klausul om mislighold.

Det er uomstridt at de regnskapsførte fordringene mot Terje og B ikke var pantesikret - slik låneavtalen forutsetter og slik det var forutsatt i noten til regnskapet for 2007 - da bokettersynet ble innledet høsten 2009. De daværende ektefellene eide i perioden saken gjelder to faste eiendommer, boligeiendommen gnr 102/53 i Karmøy kommune og fritidseiendommen gnr 2/913 på Hovden i Bykle kommune. Først i tilknytning til bokettersynet ble det fremlagt pantedokumenter, og disse ble først tinglyst i eiendomsregisteret den 05.07.2010. På dette tidspunkt hadde skattekontoret varslet om påregnelig omklassifisering.

De to eiendommene er, også i etterkant av bokettersynet, verdifastsatt/taksert til hhv kr 4 mill for eiendommen i Karmøy og kr 4,2 mill for eiendommen i Bykle, altså totalt kr 8,2 mill. A har forklart at intensjonen var å sikre lånet også ved pant i båten som ble kjøpt, men at dette ikke lyktes pga problemer ved registrering av båten i skipsregisteret.

Pr 05.07.2010 var det tinglyst pant med selskapet som panthaver, for kr 20 mill.

Etter varsel om omklassifisering, som saksøkerne ble gitt anledning til å imøtegå, fattet skattekontoret den 04.11.2010 vedtak med slik slutning:

«2006

Alminnelig inntekt øker med kr 35 638 fra kr 497 800 til kr 533 018

2007

Alminnelig inntekt øker med kr 3 569 971 fra kr 1 251 938 til kr 4 821 909

Formuen øker med kr 3 573 316 fra kr 13 061 073 til kr 16 636 389

Økningen i formue legges til Karmøy kommune

2008

*Alminnelig inntekt øker med kr 6 975 639 fra kr 625 505 til kr 7 601 144
Negativ formue fra ektefelle faller vekk, samt at As formue økes med kr 1 784 702.
Nettoformue økes således fra kr 25 944 685 til kr 27 729 387.*

Økningen i formue legges til Karmøy kommune.

Tilleggsskatt ilegges med 30 % for hvert enkelt inntektsår med grunnlag i økt inntekt.»

Skattekontoret la i sin begrunnelse hovedsakelig vekt på at låneavtalen ikke var etablert før lenge etter at uttakene var foretatt, at de ikke var styrebehandlet i selskapet eller behandlet av generalforsamlingen, at det ikke var etablert rettsvern mot tredjepart for sikkerhet i fast eiendom før endringssaken ble varslet, og at verdiene av de objekter som var stilt som pantesikkerhet ikke dekket fordringens størrelse.

Advokat Gunstein Sveinall påklaget rettidig vedtaket til skatteklagenemnda, ved e-post datert 21.12.2010 som ble fulgt opp med utfyllende bemerkninger til klagen ved brev av 11.01.2011 - som felles klage for A, B og A AS.

Skattekontoret innledet saksforberedende behandling, der advokat Sveinall senere ble gitt anledning til å komme med bemerkninger til nemndas innstilling til vedtak. Retten går ikke nærmere inn på saksbehandlingen, som det ikke er reist innsigelser mot utover at saken har trukket lenge ut i tid.

Under klagebehandlingen - etter det retten kan forstå som ny anførsel - anførte skattyterne at lånet var ment å være et fleksilån/rammelån, der låntagerne var innvilget et maksimalt lånebeløp og kunne disponere midler innenfor lånerammen. Det er opplyst at fleksilån ble lansert som lånetilbud fra banker og finansinstitusjoner fra omkring 2006. Retten behandler også rammelånsordningen i sin vurdering nedenfor, men viser til at nemnda forela saken for nemnds- og rettsseksjonen i Skatt vest og for Skattedirektoratet. Direktoratet publiserte så, forut for vedtaket i nemnda, den 06.02.2013 en generell prinsipputtalelse om «Fleksilån med kredittramme.»

Skatteklagenemnda fattet den 14.08.2013, i samsvar med skattekontorets innstilling følgende vedtak:

*«Når det gjelder skattemessig formue legges skattyters oppgave for det enkelte år til grunn.
For øvrig opprettholdes skattekontorets vedtak.*

Saksøkerne har under hovedforhandlingen anført at skattemyndigheten har endret sine begrunnelser underveis i forvaltningssaken. For fullstendighets skyld gjengis her derfor også oppsummeringen i innstillingen til skatteklagenemnda:

«2.3 Oppsummering

På grunnlag av drøftelsen ovenfor, finner skatteklagenemnda at transaksjonene mellom A AS og A mangler vesentlige elementer for et lån. Det at selskapet og aksjonær har gitt opplysninger om fordringen i sine selvangivelser, at det er beregnet renter som er akkumulert på saldo og at det i etterkant er laget et skriftlig dokument benevnt som

låneavtale trekker i retning av at det foreligger tilbakebetalingsplikt. I motsatt retning trekker imidlertid de forhold at det ikke er avtalt innfrielsestidspunkt eller tilbakebetalingsvilkår. Grunnleggende elementer for innfrielse av rammelån mangler, da det verken på uttakstidspunktene eller på det tidspunktet skattekontoret varslet om omklassifisering var tinglyst betryggende sikkerhet. Objektene som angivelig var stilt som pant hadde heller ikke slik verdi at kredittrammen ville være sikret med pant innenfor 60-80 % av eiendommenes verdi. Slik skattekontoret ser det er dette sterke holdepunkter for at det ikke er avtalt en tilbakebebetalingsplikt. I tillegg er lånet ikke behandlet av styrets organer og det forelå ikke låneavtale på uttakstidspunktene. At saldo er redusert med minimale beløp i forhold til lånesaldo og kredittramme og som til dels har karakter av korreksjoner i forbindelse med årsoppgjør, kan ikke anses som ledd i en planmessig nedbetaling av fordringen og viser ikke at tilbakebetaling er avtalt eller forutsatt mellom partene. Tar en også i betraktning at aksjonæren har full kontroll og alene bestemmer over utbetalingene fra selskapet finner skatteklagenemnda det ikke sannsynliggjort at det foreligger reell nedbetalingsplikt. Forholdet kan derved i skattemessig sammenheng ikke anses som et lån, men blir å behandle som et skattepliktig utbytte uten rett til skjermingsfradrag jf sktl § 10-1 første ledd jf § 10-12 andre ledd første setning.»

I oppsummeringen ble det imidlertid lagt opp til endring av det opprinnelige vedtaket om korreksjon av skattemessig formue, slik at formuen ikke er blitt omklassifisert for det tre årene saken gjelder - slik det også uttrykkes i nemndas vedtak.

Advokat Sveinall reiste søksmål med krav om opphevelse av nemndas vedtak, ved stevning av 06.02.2014. Etter tilsvarende og ytterligere skriftlig saksforberedelse ble hovedforhandling holdt tirsdag den 04. og onsdag den 05.11.2014.

Partene førte totalt tre vitner, og foretok dokumentasjon som er registrert slik det er beskrevet i rettsboken. Det var enighet om at forvaltningsvedtakene som er truffet i saken er å anse som dokumentert i sin helhet.

As påstandsgrunnlag

Spørsmålet gjelder omklassifisering av lånet til utbytte. Subsidiært gjelder kravet om det er adgang til å ilegge tilleggsskatt med 30 prosent, og om det er prosessuell adgang til å endre så langt tilbake i tid, jf ligningslovens § 9-5 og § 9-6 nr 3.

Omklassifisering av lånet

Partene er enige om at det er tale om en objektiv vurdering, ikke at de private parter har forsøkt å kamuflere realitetene.

Det er enighet om at skattyter har bevisbyrden for de faktiske forhold, men den snus når ligningsmyndigheten vil sannsynliggjøre at opplysninger som er gitt er ufullstendige eller uriktige, jf Utv 2004 s 173, med dom avsagt av Frostating lagmannsrett.

1. Hva er det A har ment? Dette er et moment som skal tillegges betydelig vekt, jf Folkvord-Utbytte side 128 (JU 85). Det er ikke troverdigheten til ekteparet A som skal vurderes, for saken gjelder det objektive forholdet. Vitneforklaringene fra revisor og ikke minst

regnskapsfører Larsen, og As forklaring, avdekker hvor mye slurv, formelle svakheter og sendrektighet som Larsen gjorde seg skyldig i, tross opp til ti purringer fra As side. As frustrasjon førte til at han måtte be revisor om bistand. Troverdigheten til As styrkes av at han åpenbart hadde andre alternativer tilgjengelig for å skaffe kontantmidlene enn det aktuelle lånet. At dette er et relevant moment fremgår også av avgjørelsen i Utv 2004 (JU 47). I denne sammenheng vises også til Haalands artikkel i Revisjon og Regnskap (JU101). Det er all grunn til å fremheve hans uttalelse om omklassifisering som er så urimelig at «resultatet i seg selv er et motargument.»

2. As regnskap og selvangivelse, for selskapet og han og ektefellen personlig, underbygger anførselen om at lånet er reelt. Det foreligger bevisst omlegging av regnskapet i 2007 fra mellomregningskonto til konto for langsiktige fordringer, utført av regnskapsfører og revisor og akseptert av A. Ved disse regnskapsføringer var A i realiteten sjakk matt hva gjelder låneansvaret.

Telecomputingdommen [HR-2010-1072-A] representerer den høyeste rettskilde for denne vurderingen, og denne og Vrybloeddommen [HR-1998-19-B] er nøye analysert i artikkelen til Kaarbø/ Haugstvedt i Revisjon og Regnskap (JU 97). Vrybloeddommen gjelder etter forfatternes mening et tilfelle av kamuflasje, slik at saken har begrenset betydning som rettskilde.

3. Låneavtale og panteavtale er formalisert og juridisk bindende. Dette momentet har betydelig vekt i en rent objektiv vurdering. Skattemyndigheten har akseptert at avtalen er en avtale om lån som sådan, slik at det ikke er tale om tilblivelsesmangler eller kamuflering. Treghten ved formalisering av avtaleverket indikerer ikke noe om at A i virkeligheten ikke hadde til hensikt å betale ut lånet. Det fremgår også av dokumentasjonen at A har betalt renter. Telecomputingdommen gjaldt et tilfelle der det ikke forelå noen avtale, for et beløp på MNOK 390. Om det samme vises til Nodlanddommen og til Folkvords artikkel (JU95 flg). Av dette kan vi slutte at vilkåret om hvem som er forpliktet er oppfylt, det samme er lånebeløpets størrelse og rentebetingelser, selv om det forekommer innslag av slurv her. Det har ikke betydning at utarbeidelse av avtalen ble forsinket, basert på en objektiv vurdering. Vitneførselen bekrefter at regnskapsføreren var sendrektig i sin rådgivning, og det er dette - ikke manglende tilbakebetalingshensikt - som er årsaken til forsinkelsen. Skjæringstidspunktet er når ligningsmyndigheten innleder saken. Saksøkerne finner grunn til å påpeke at staten i sitt vedtak i realiteten fremsetter påstander om kamuflasje og illojal opptreden, men formelt hevder at vedtaket er basert på en objektiv vurdering av forholdet. Det har ikke betydning at A først fremla en usignert versjon av avtalen, for dette ble akseptert av ettersynsrevisoren og den signerte versjonen ble levert ved første og beste anledning. Også den manglende tinglysningen av pant må rubriseres som slurv og avdekker ikke noen manglende tilbakebetalingshensikt.
4. Tilbakebetalingsbestemmelsene
Staten hevder at det ikke fremgår av låneavtalen hvordan lånes skal tilbakebetales eller når lånesum skal være innfridd. Her vises imidlertid til gjennomgåelsen av problemstillingen i Kaarbø/ Haugstvedt (JU96), og til Hjeltnesdommen. Av spesiell betydning i artikkelen er vurderingen av at oppsigelsesadgang er å likestille med tilbakebetalingsplikt. Av Folkvord

side 129 (JU86) fremgår at det ikke stilles rettslig krav om tilbakebetalingshastighet, og at dette må fastslås som gjeldende rett, jf Telecomputingdommen.

5. Faktisk tilbakebetaling og renteberegning

Det er ikke tvil om at foretatt tilbakebetaling skal tillegges stor vekt. Også her vises til Folkvord (JU85) og Haalands artikkel (JU103), samt Kaarbø-Haugstvedt (JU97).

6. Sikkerhet

Normalt må det foreligge sikkerhet, men hverken i Nodlanddommen, Hjeltnesdommen eller Telecomputingdommen forelå noen sikkerhet. Det er enighet om at pantesikkerhet er etablert. Selv om den ikke dekket det totale lånebeløpet, må det legges vekt på at meningen var å supplere sikkerheten med pant i båten. Det er i dag tinglyst pant i ny båt som sikkerhet for lånet. Videre vises til SR-Banks gjeldsfinansiering da skattegjelden ble betalt av A.

Det er grunn til å reagere sterkt mot at prinsipputtalelsen fra Skattedirektoratet benyttes som en rettskilde i en pågående prosess. Det vises til uttalelsen som er fremlagt fra Skattebetalerforeningen. På uttakstidspunktet forelå ikke slike retningslinjer som nå er fastsatt av Finanstilsynet. Det bestrides også at lånet innebærer et brudd på aksjelovens § 8-7, jf Zimmer-Aksjeutbytte (JU114).

7. Fordeling av lån på annen måte enn aksjonærsits

Det er enighet om uttalelsen fra (JU84) om evt skjev fordeling til aksjonærer, men retten må her basere seg på As uttalelse om hvorfor han ønsket at han og ektefellen skulle være medforpliktet,

8. Manglende styrevedtak

Det foreligger ikke entydige krav om styrebehandling og protokollering i rettspraksis, jf Folkvord (JU91). Ingen krav er stilt hverken i Telecomputingdommen, Nodlanddommen, Hjeltnesdommen eller øvrige fremlagte dommer. Skattemyndigheten må for øvrig vise konsekvens i vektleggingen i denne saken - for alle bevismomenter.

9. Skyldnerens evne til tilbakebetaling

Staten har i denne saken akseptert at skyldneren hadde og har full evne til tilbakebetaling, også refinansiering i ekstern bank om han vil. As sak er på linje med Hjeltnesdommen. Videre vises til Kaarbø/ Haugstvedt (JU97). A har og hadde normal lønn i tillegg som dekket normale leveutgifter, og en total finansiell styrke på MNOK 30-40.

Oppsummering

Søksmålet er tatt ut fordi det ikke foreligger noen linje i slike saksforhold, og staten skylder skattyter å by på en rød tråd i vurderingen.

Det foreligger ikke noe kamouflasjeforhold. Telecomputingdommen er da det grunnleggende element i gjeldende rett. As sak skiller seg fra Hjeltnes- og Nodlanddommen, fordi det ikke forelå sikkerhet i disse sakene. Det foreligger formell låneavtale, renteberegning, sikkerhet, låneforhold som er innarbeidet i regnskap og selvangivelse, revisor er gjort kjent med forholdene og uttakene er gått til løpende livsopphold. I saker hvor skattyter ikke har fått medhold, kjennetegnes ved at disse faktorene er fraværende.

Slurvenivået i de nevnte sakene er langt høyere enn i nærværende sak, selv om det erkjennes å foreligge slurv i As sak også. Statens holdning i denne saken innebærer en kraftig innsnevring av praksis, der det egentlig uttrykkes at dersom formalitetene ikke er til stede fra dag én, underkjennes lånet. Dette er helt i strid med rettspraksis hittil.

Subsidiære anførsler

Saksøkerne bestrider at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i saken, slik at det ikke er adgang til å ilegge 30 prosent tilleggsskatt. Det vises her til Lofflanddommen (JU48), og til Zimmer-Matre (JU119). Spørsmålet er om skattemyndigheten er gitt en ledetråd til å lete, dvs om A ikke har fortalt om relevante omstendigheter i saken. A fastholder at det er gitt tilstrekkelig med opplysninger som gjorde ligningsmyndigheten i stand til å vurdere saken nærmere ved å innhente supplerende opplysninger. Det fremgår av Lærdalsaken at skattyter har rett til å være uenig med ligningsmyndigheten, uten at dette karakteriseres som brudd på opplysningsplikten. Det foreligger en relativt tung bevisbyrde for skattemyndigheten her, i form av krav til klar sannsynlighetsovervekt.

Det samme vurderingstema er relevant for endringsadgangen, jf lignl § 9-5 jf § 9-6 nr 3. Spørsmålet er om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningslovens kap 4. Det gjøres gjeldende at staten ikke kan foreta omklassifisering for uttak i 2006 og 2007, pga at toårsfristen er overskredet.

As påstand

Prinsipalt:

1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for saksøkerne for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning legges saksøkernes selvangivelser til grunn for ligningen.
2. Staten erstatter saksøkerne sine saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

Subsidiært:

1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for saksøkerne oppheves hva gjelder ilagt tilleggsskatt med 30 %.
2. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for saksøkerne oppheves hva gjelder ilagt tilleggsskatt.
3. Staten erstatter saksøkerne sine saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

Staten ved Skatt vests påstandsgrunnlag

Spørsmål 1 gjelder omklassifisering. Generelt bemerkes at det foreligger rettspraksis som konkluderer med at skattyteren behandles ulikt skatte- og privatrettslig. Endringsvedtaket bygger i denne saken på at lånet ikke er lån, men utbytte. For selskapet er det imidlertid lagt til grunn at det foreligger et privatrettslig lån. Derfor er det upresist å hevde at saken bare gjelder om det

objektivt sett foreligger et lån. Reelt sett er omklassifisering ofte nær beslektet med det ulovfestede gjennomskjæringsbegrepet i skatteretten.

Det er imidlertid forutsatt at gjennomskjæring, i motsetning til omklassifisering, forutsetter illojalitet.

Det er en vulgarisering av temaet å redusere saken til spørsmålet om det foreligger et lån eller ikke.

Spørsmål 2 gjelder om det foreligger prosessuell adgang til å endre ligningen også for 2006 og 2007.

Spørsmål 3 gjelder om det er adgang til å ilegge individuell tilleggsskatt på 30 prosent for hver enkelt skattyter. Selskapet er ikke ilagt tilleggsskatt.

Spørsmålet er her på hvilket tidspunkt skattyterne evt har unnlatt å oppgi alle relevante opplysninger.

Rammelånet/fleksilånet

Bevisførselen har avdekket at regnskapsfører Larsen ikke en gang har forsøkt å utforme noe som tilfredsstiller vilkårene for et rammelån. Skattyter har gjort gjeldende at det foreligger et rammelån/fleksilån. Dette skal avgjøres på uttakstidspunktet. Forelå et slikt lån da. Svaret er selvsagt negativt. Første gang begrepet rammelån/fleksilån ble tatt opp var i advokat Sveinalls tilsvær til endringsvarselet fra ligningsmyndigheten, datert 30.06.2010. Det ble da henvist til den rettslige situasjonen pr august 2009 - men dette tidspunktet er rettslig irrelevant.

Det er forut for 30.06.2010 ikke en snev av informasjon om at meningen har vært å opprette et rammelån.

Saken må sies å være bedre opplyst etter hovedforhandlingen enn på vedtakstidspunktet til skatteklagenemnda. A forklarte i retten at han bevisst ikke ønsket å skrive ned overkursfondet, fordi det var uro i ekteskapet. Han valgte bevisst ikke å skrive ned fondet, fordi han ønsket å finansiere boligkjøpet ved lån i selskapet. Hadde han tatt ut fra overkursfondet, ville uttaket ikke lenger ha vært særeiemidler, og det ønsket han selvsagt å unngå.

Og vi vet nå hva som skjedde: Ekteskapet er oppløst, og lånet er ikke betalt tilbake. Hvorvidt han kunne ha finansiert lånet på annen måte, er ikke avgjørende. Skattemyndigheten har konkludert med at han ikke ville ha kunnet betjene et ordinært lån på kr 10 mill, uten at det er avgjørende.

Det synes etter bevisførselen som i beste fall uklart hva A på uttakstidspunktene mente om transaksjonen. Hans dominerende tanke på uttakstidspunktet var at han ønsket å kjøpe en boligeiendom, og at han trengte rask tilgang til midler for å kunne betale for eiendommen. Det samme var tilfelle da båten ble kjøpt i 2008.

Påstanden om at det forelå en rammeavtale står i sterk kontrast til påstanden om at det foreligger en rammeavtale. Alt i dette lånedokumentet avviker jo fullstendig fra det som har med rammeavtale/fleksilånsbetingelser. De involverte har bevisst tåkelagt spørsmålet om

nedbetalings- eller tilbakebetalingsplan. Lånet er oppgitt å være avdragsfritt, skal kunne vurderes etter ti år, men kan på den annen sies opp med seks måneders varsel.

Lånet er reelt sett misligholdt allerede fra inngåelsestidspunktet, fordi den forutsatte pantesikkerhet ikke er etablert på noe tidspunkt. Alt ved låneavtalen underbygger påstanden om at låneavtalen bare er et rent revisordokument.

De sentrale momenter

Staten fastholder den argumentasjon som er gitt i skatteklagenemndas vedtak, og gjengis her bare ved stikkord:

- Lånevilkår var ikke avklart på uttakstidspunktene
- Det er ikke betalt renter i 2007 ifølge As egen selvangivelse
- Det forelå ingen skriftlig avtale på uttakstidspunktet
- Det forelå ingen sikkerhet for lånet på uttakstidspunktet
- Da pantobligasjonene ble signert, var sikkerheten mindreverdig
- Pantobligasjonene fikk ikke rettsvern før i 2010
- Det ble ikke foretatt noen styrebehandling i selskapet og/eller behandling i generalforsamling av lånet, jf aksjelovens § 3-8
- Det foreligger ikke noter i selskapets regnskap om lånet saken gjelder

Staten påstår ikke at det foreligger ubetinget krav om skriftlighet, sikkerhet, styrebehandling mv, men at de anførselspunkter som er oppført ovenfor til sammen utgjør betydelige bevismomenter i As disfavør.

Rettslige temaer

Utgangspunktet er skl § 10-11 (1) og (2). Det foreligger utvilsom en utbetaling, til nærstående. Spørsmålet er om dette var vederlagsfrie overføringer, eller om midlene skulle betales tilbake, er egentlig en ren bevisvurdering. Spørsmålet er om det reelt sett, på utbetalingstidspunktet, forelå en tilbakebetalingsplikt. Statens bevisbyrden er begrenset til ren sannsynlighetsovervekt. Skattyter har ansvaret for opplysning av saken, ligningsmyndigheten bestemmer basert på dette hvilket faktisk grunnlag avgjørelsen skal baseres på.

De relevante momentene er listet opp i ABC-ligningen (JU318-319). I lys av de krav som er oppstilt der, fremstår hele det skriftlige materialet som mangelfullt. Opplysningene om rentebetaling avviker i As personlige selvangivelse fra de opplysninger som er gitt i selskapet.

Ville A ha kunnet finansiere en tilbakebetaling? Han hevder selv at dette var helt uproblematisk, noe som fremstår som et rent postulat.

As krav om å møte en rød linje i skattemyndighetens praksis er ikke lett å imøtekomme - essensen er jo at det må foretas en helhetsvurdering av alle momenter i saken.

Zimmer (JU349) slår fast det innlysende i at lån skal betales tilbake. Det er realiteten, ikke benevnelsen skattyter har gitt, som er avgjørende for saken. Spørsmålet om tilbakebetalingsplikt foreligger er et bevisspørsmål, og er vanskelig fordi skattyter ofte sitter på begge sider av bordet - som her. Skattyter har bevisbyrden for at utbetalingen er å anse som et lån. Dess mer formalisering som er gjennomført, jo mer trekker det i retning av at et reelt lån foreligger.

A har fremhevet Hjeltnesdommen som støtte for det syn at skattyter kan få medhold selv om dokumentasjonen som foreligger var mangelfull. Saksforholdene er imidlertid sammensatt, og kan ikke uten videre benyttes som avgjørelsesgrunnlag i andre saker. I Hjeltnesdommen var det skriftlig avtale om årlig nedbetaling av lånet med kr 200 000 pr år, og at nedbetaling var foretatt. Dette faktiske forhold gjør at saken skiller seg vesentlig fra forholden i nærværende sak.

Staten fastholder at partenens etterfølgende betegnelse av forholdet er skatterettslig irrelevant. Matre har i forelesningen «Bevis i skatte- og avgiftssaker» med henvisninger til rettspraksis påpekt at at partenens betegnelse på transaksjonen tillegges mindre vekt på områder med avtalefrihet (JU 64 og 76). Tilsvarende uttaler Zimmer at det reelle forholdet er avgjørende (JU 350).

Bevisvurderingen som skal foretas retter seg mot nemndas vurdering. Etter statens mening er nemndas vurdering styrket, i lys av bevisføringen i saken.

Det er lagt til grunn manglende notoritet fra skattyters side på uttakstidspunktet. Fra UTV-2006-1146 vises til uttalelsen om at skattyteren i hele det aktuelle selskapets levetid hadde «vært styreformann, daglig leder og eneste ansatt i tillegg til at han var aksjonær.»

Revisor i A AS var ikke involvert overhodet på uttakstidspunktet. Hans arbeid med saken startet først året etter. Det vises til Vrybloeddommen, Rt-1998-383, der det er vektlagt at skattyteren også var enestyre i selskapet og reelt utbetalte til seg selv.

Tilsvarende uttalelse er gitt i LB-2009-184718: Da utbetalingene startet, forelå det ingen skriftlig låneavtale. Det var ikke avtalt noe fast lånebeløp, og heller ikke var det avtalt noe om renter og tilbakebetaling. Slik er situasjonen også i nærværende sak. Først i 2009 kommer den omstridte avtalen, som gjennomgående har svært vage formuleringer om tilbakebetaling. Det uttrykker avdragsfrihet i ti år, og skal så revurderes - men långiver og låntager er her samme person og har sammenfallende interesser.

Tilsvarende påpeking er foretatt i UTV-2010-1114.

Nemnda har påpekt den manglende saksbehandling hos selskapet som långiver, jf aksjelovens § 3-8 og § 8-7. Her vises til UTV-2004-275, der retten behandler konsekvensen av at låneopptaket ikke var styrebehandlet, og betydningen av å stille krav for å unngå å skape inntrykk av muligheten til å bruke selskapet som «sin private lommebok.»

Staten fastholder at adgangen for A til å kunne foreta alternativt skattefritt uttak ikke er relevant for saken. Men under hovedforhandlingen er det jo også kommet frem at overkursfond-alternativet jo bevisst var valgt bort av A.

For øvrig viser staten til en lang rekke avgjørelser der fraværet av skriftlig avtale har vært et vesentlig tema ved bedømmelsen av saken.

I oppsummeringen kan det konstateres at ikke noe er avtalt på uttakstidspunktet, og heller ikke stilt sikkerhet, noe som i denne avtalen etter sin ordlyd innebærer at lånet var misligholdt allerede

på signeringstidspunktet. Det er tydelig at avtalen ikke hadde noen realitet eller hadde hatt en realitet, da den ble fremlagt i signert form.

Sikkerheten har nødvendigvis en sentral plass i bevisbildet. Den ble etablert først i 2010, og var da klart utilstrekkelig til å sikre den totale gjelden, da og i fremtiden. Her vises også til Zimmer (JU352), som uttrykker at tilbakebetalingsplikten kan fremstå som så teoretisk at den ikke kan tillegges vekt. Haaland (JU361) uttaler det samme.

Samtlige bevismomenter som er trukket frem er relevante - fra begge parter - og trekker i stor grad i motsatt retning. Bevisvurderingen er en helhetsvurdering, der samtlige momenter må vurderes samlet. Det er ikke tvil om at nemnda har vurdert bevisene korrekt i denne saken.

Endringsadgangen for 2006 og 2007

Denne adgangen må vurderes for hvert enkelt skattesubjekt. Anførselen er ikke aktuell for B, som bare har fått fastsatt endringer for 2008. Det rettslige fundamentet er å finne i Lofflanddommen, Rt-1992-1588, der det legges opp til en objektiv vurdering av hvilke opplysninger som burde ha blitt gitt, og det er også sitert fra dommen i nemndas avgjørelse på side 15.

I denne saken foreligger det sprikende opplysninger om låntager hadde renteplikt. Videre foreligger det en rekke enkeltfaktorer som åpenbart utløste opplysningsplikt overfor skattemyndigheten. En avkryssing i rubrikken i selvangivelsen er ikke tilstrekkelig til å ivareta opplysningsplikten.

Hjemmelen for å ilegge tilleggsskatt er lignl § 10-2 jf § 10-4. Spørsmålet er om det foreligger unnskyldelig forhold fra skattyters side, noe som også skal vurderes av ligningsmyndigheten av eget tiltak. Det er noe ulikhet i vurderingen om grunnlaget for tilleggsskatt sammenlignet med endringsadgangen, jf lignl § 9-6, fordi bevisbyrden er ulik - for at tilleggsskatt skal kunne legges er det et vilkår om klar sannsynlighetsovervekt.

Staten ved Skatt vests **påstand**:

1. Staten frifinnes.
2. Saksøkte tilkjennes saksomkostninger med tillegg av renter fra 14 dager etter dommens forkynnelse.

Rettens vurdering

Retten er kommet til at skatteklagenemndas vedtak må stadfestes i sin helhet, og redegjør i det følgende først for hovedspørsmålet som gjelder omklassifisering av det regnskapsførte lånet til skattepliktig utbytte, deretter for de to subsidiære anførslene som gjelder adgangen til å ilegge tilleggsskatt og omfanget av adgangen til å fastsette endringer bakover i tid.

Omklassifiseringsspørsmålet

Partene er enige om at spørsmålet om omklassifisering av uttakene må vurderes på objektivt grunnlag, og at det ikke er tale om bevisste forsøk på å kamuflere utbytte. Slik retten vurderer saken, er imidlertid realiteten vurderingen langt på vei parallell med en vurdering av hvorvidt det er grunnlag for gjennomskjæring. Retten er henvist til å bedømme realiteten i de disposisjoner som er foretatt, selv om det ikke er subjektivt grunnlag for å klandre de involverte.

Retten mener at historikken i saken har avgjørende betydning for hvordan disposisjonene reelt må bedømmes. I historikken finner retten ikke noen grunn til å gå detaljert inn på den beskjedne lånefordringen fra 2006, selv om den er en del av saken. Isolert sett ville denne fordringen pga sin beskjedne størrelse etter alt å dømme bare ha ført til en teknisk korreksjon, og skatteendringen for dette forholdet utgjør isolert sett et beskjedent beløp.

Den relevante historikk i saken starter med at A hadde behov for rask tilgang til midler i tilknytning til et eiendomskjøp i 2007. Det er ikke omstridt at han ivaretok dette behovet ved å ta ut drøyt tre millioner kroner da han fikk tilslag ved kjøpet. A har anført at han ikke hadde behov for noe lån, ettersom han hadde frie midler i selskapet som kunne tas ut skattefritt. I tillegg til betydelig egenkapital hadde selskapet et overkursfond på nærmere ti millioner kroner som han kunne ha benyttet.

Etter gjeldende rett kan skattyteren ikke påberope seg at han kunne ha innrettet seg på annen måte for å unngå den skatteplikt som hevdes å foreligge. Det er de disposisjonene skattyter har valgt å foreta som skal etterprøves. Retten aksepterer at dette faktum styrker anførselen om at det ikke foreligger forsøk på kamouflasje. Etter bevisførselen synes det imidlertid klarlagt at A bevisst ikke ønsket å benytte overkursfondets midler, hverken da han kjøpte eiendommen i 2007 og båten i 2008. Bakgrunnen for dette var problemer i ekteskapet, som da også endte i samlivsbrudd. Uttak fra overkursfondet ville ha redusert hans særmidler, mens lånet innebar at han og ektefellen heftet i fellesskap for de nye forpliktelsene. De tilgjengelige midlene i overkursfondet betraktes derfor som irrelevant for saken, og berøres ikke nærmere.

Det sentrale spørsmålet i saken er om det dokumenterbare bevismaterialet i saken viser at det på uttakstidspunktene ble etablert et reelt låneforhold mellom låntagerne og selskapet. Denne vurderingen må baseres på en individuell bedømmelse av dokumentasjon og øvrige opplysninger i saken, og sammenligning med rettspraksis gir ikke avgjørende veiledning.

Det sentrale i saken er etter rettens mening at opplysningene som gis om låneforholdet i regnskapene for 2007 og 2008 etterlater et inntrykk av at låneopptaket ble overfladisk behandlet, og at det betydelige låneansvaret i flere år også fikk svært lemfeldig behandling. Da en mer formalisert låneavtale forelå, like før bokettersynet, hadde den en utforming som forsterker inntrykket av at A neppe har hatt stor bevissthet om det nærmere innholdet av den tenkte avtalen.

A har i klagebehandlingen anført at forutsetningen fra første stund var å etablere et fleksilån eller rammelån. Retten finner det da påfallende at en slik avtale ikke ble utformet da låneforholdet endelig ble søkt formalisert, to år etter at det første store uttaket fant sted.

Avtalen som ble fremlagt i signert stand, udatert, har etter rettens oppfatning heller ikke et innhold som på noe punkt peker mot at det har vært hensikten å etablere et fleksilån.

Fleksilånsordningen kjennetegnes ved at låntageren bevilges et maksimumsbeløp som kan lånes. Når lånet er inngått, avgjør låntageren selv hvor stor del av lånerammen som benyttes, og han betaler rente av lånesummen som reelt er tatt i bruk. Renteforpliktelsen antas å variere. Ett alternativ er at kunden forplikter seg til løpende å gjøre opp skyldig rente, men en vel så vanlig ordning antas å være at rentene belastes lånekontoen, slik at det er opp til låntageren om han

ønsker å innfri renteforpliktelsen løpende. Fleksilånsordningen innebærer også at låntageren til enhver tid kan foreta innbetalinger som reduserer hovedstolen og dermed også renteforpliktelsen.

Den grunnleggende forutsetningen for å innvilge fleksilån er at låntageren kan stille realsikkerhet - normalt i fast eiendom - og at det er betydelig margin mellom panteobjektets verdi og lånet, slik at mislighold av lånet med påfølgende tvangsrealisasjon fører til at långiveren får dekket sitt tilgodehavende. Disse grunnforutsetningene tilsvarer ordinære låneforhold med pant i fast eiendom. Den avgjørende ulikheten mellom ordinære lån med pantesikkerhet og fleksilån er at sistnevnte kan betegnes som bevilgning til et lån med maksimalbeløp - inkl påløpte renter - pantesikret med vanlig termin. Størrelsen på det reelt rentebærende lånet bestemmes deretter av kundens bruk av hele eller deler av lånerammen, og evt nedbetalinger. Ved ordinære låneopptak med pantesikring, utbetaler banken totallånet til låntageren.

Den udaterte låneavtalen som er fremlagt er følgelig misvisende på sentrale punkter, om den skulle påberopes å være en fleksilånsavtale. Terje og B erkjenner ifølge avtalen være «A AS eller ordre skyldig kr 12.000.000 - kronertolvmillioner -.» Etter en fleksilånsavtale har banken bevilget et maksimalbeløp, og kunden har i utgangspunktet ikke noen reell gjeld, og heller ikke renteforpliktelser, før lånerammen tas i bruk. I realiteten kan lånekunden betjene det bevilgede lånet ved å betale et beskjedent periodisk gebyr for selve avtalen. Trekkes ikke lånemidler, påløper utover dette ingen rente eller andre omkostninger. Når kunden så benytter lånebevilgningen, beregnes rente av den del av lånet som til enhver tid er tatt i bruk, innenfor den totale rammen, til denne evt er fylt.

Etter rettens oppfatning må derfor avsnittet om forsinkelsesrenter kunne karakteriseres som malplassert i en fleksilånsavtale, fordi renter automatisk belastes den delen av lånet som er trukket på av låntageren.

Retten trekker etter dette den konklusjon at låneforholdet først ble formalisert lang tid etter at uttakene fant sted, og at formaliseringen gir inntrykk av å være et hastverksarbeid. Det kan synes som om argumentasjonen om fleksilån først gradvis er modnet etter at avtalen ble lagt frem og bokettersyn og skattesak ble innledet. Saksøkerne hadde da i lang tid hatt oppfordring til å skape notoritet, og retten må legge til grunn at de uten problemer kunne ha fått bistand til å utforme en fleksilånsavtale etter mønster fra bankenes formularer. Når dette ikke er gjort, skapes et tydelig inntrykk av at kontantuttakene er det som har hatt prioritet, og at det ikke er lagt særlig anstrengelse i saksbehandlingen tilknyttet låneopptaket.

Det er uomstridt at de uttak som skattyterne betegner som lån ikke ble pantesikret før i 2010, etter at bokettersyn var avsluttet, og at pantedokumenter ikke forelå da ettersyn ble innledet. I note til årsregnskapet for 2007 gis det uttrykk for at pantesikringen ikke var effektivt, men at dette ville bli brakt i orden innen kort tid. Den pant som er beskrevet i låneavtalen fra august 2009 var følgelig ikke etablert, slik at avtalen reelt kan sies å være misligholdt allerede ved inngåelsen. Realiteten er imidlertid at hverken låneavtalen slik den er formulert eller en adekvat fleksilånsavtale ville ha blitt innvilget til A av en utenforstående finansieringskilde uten at pantesikkerheten var til stede på forhånd.

Saksøkerne har reagert sterkt på at Skatt vest innhentet uttalelse om krav til lånebetingelser mv i tilknytning til klagebehandlingen. Retten har forståelse for at dette kan oppfattes som et forsøk på

å etablere ønsket rettskildestøtte under prosessen, og legger ikke uttalelsen vekt. Den synes for retten imidlertid ikke uttrykk for annet enn det som antas å følge av vanlig praksis ved innvilgelse av lån med realsikkerhet.

Hvorvidt det kreves at lånesikkerheten dekkes ved at lånet utgjør 60, 70 eller 80 prosent er av liten betydning i saken. Pantesikkerheten i fast eiendom som låntagerne kunne stille, utgjorde på avtaletidspunktet kr 8,2 mill, om lag to millioner kroner lavere enn gjelden som allerede var etablert. Det er åpenbart at en utenforstående långiver ikke ville ha innvilget ordinært pantelån på dette grunnlaget. As intensjon var å stille tilleggssikring i båten han hadde kjøpt, men han lyktes ifølge sin forklaring ikke pga problemer med registrering i det aktuelle skipsregister. Det er usikkert om en slik sikkerhet ville ha blitt godtatt, av en nøytral långiver, på linje med pant i fast eiendom, men avgjørende for retten er at A hverken på uttakstidspunktene eller senere var i stand til å stille sikkerhet som tilfredsstilte selv de mest liberale lånevilkår.

Saksøkerne har tatt som utgangspunkt at låneprosessen inneholder slurv og formalfeil. Dette er etter rettens mening ikke noen dekkende beskrivelse. Låneopptaket og oppfølgingen av lånet har vesentlige innslag av materielle mangler, som klart taler mot å betrakte uttakene som lån i skatterettslig sammenheng.

I tilknytning til de formelle manglene har saksøkerne henvist til Telecomputingdommen, Rt-2010-790, og har anført at dommen representerer gjeldende rettstilstand. Dette gjelder for det første formelle krav til skriftlighet, jf avsnitt (45):

«Etter aksjelovene skal vesentlige avtaler mellom konsernselskaper foreligge skriftlig, se allmennaksjeloven § 3-9 første ledd andre punktum og aksjeloven § 3-9 første ledd andre punktum. De kapitaloverføringer vi står overfor er vesentlige, og uavhengig av om de hadde karakter av lån eller egenkapitaltilskudd, skulle de derfor ha vært avtalt skriftlig. Skriftlighetskravet er imidlertid ingen gyldighetsbetingelse, og da det uansett skulle ha foreligget skriftlig avtale vil manglende skriftlighet ikke bidra til å avklare kapitaloverføringens karakter.»

Dette syn kan uten videre legges til grunn også i nærværende sak. Retten betrakter ikke mangelen på skriftlighet som en ugyldighetsgrunn isolert sett, men mener at den bidrar sterkt til å underbygge vurderingen av hva som er realiteten i saken - sammenholdt med forhold som er redegjort for ovenfor.

Saksforholdet i Telecomputingdommen skiller seg for øvrig betydelig fra nærværende sak, ettersom den gjelder overføringer fra mellom selskaper i samme konsern, ikke privatuttak som i foreliggende tvist. Forskjellen kommer etter rettens mening til syne i avsnitt (61):

«Såfremt TCs tap ved en omklassifikasjon fra lån til egenkapitaltilskudd ikke kan fradragsføres som tap på aksjer, vil valget av finansieringsform få betydning for størrelsen av den skattbare inntekt. Det er imidlertid ikke fradragsretten som har begrunnet valg av finansieringsform. Valget av finansieringsform har en selvstendig forretningsmessig begrunnelse. Det er heller ikke valget av finansieringsform som har forårsaket at selskapets faktiske nettoinntekt er blitt redusert. (Rettens understreking). Det tap TC er blitt påført,

skyldes ikke valget av finansieringsform, men at satsingen på det amerikanske markedet ikke ble vellykket.»

Retten legger til grunn at Høyesterett i Telecomputingdommen, etter å ha slått fast at brudd på formelle regler ikke nødvendigvis påvirker gyldigheten av en transaksjon, baserer sin vurdering på reelle forretningsmessige omstendigheter. Overføres dette til nærværende sak, kan det konstateres at lånetransaksjonen ikke har noen forretningsmessig interesse for A AS utover å etablere en betydelig fordring overfor eierne. Uttaket av midlene hadde utelukkende til formål å ivareta As private interesser.

Uttaket må da bedømmes i lys av at det må settes strenge krav til notoritet og realitet ved utlån fra aksjeselskaper der låntageren er eneeier og enestyre og reelt daglig leder. A har, som ansvarlig og enerådende i selskapet, stilt midler til disposisjon for seg selv. I låneavtalen som er fremlagt heter det at lånet er «avdragsfritt i 10 år og tas deretter opp til ny vurdering.» Denne vurderingen tilligger, slik eierforholdet er i dag, A selv. Han er da representanten for långiver som skal vurdere om lånet skal forlenges, og nedbetalingsklausulen må da betraktes om en ren konstruksjon. Det samme gjelder klausulen om innfrielse, der det er angitt at lånet kan sies opp med seks måneders varsel.

I lys av dette tillegger retten det ikke vesentlig vekt at låneforholdet hverken på utbetalingstidspunktene eller senere ble styrebehandlet. Nettopp det forhold at A representerte både långiver og låntager tilsier at unnlatelse av styrebehandling i seg selv kan ses på som en formalfeil uten selvstendig betydning. Dersom alle andre sider ved etablering av låneavtalen hadde vært tilfredsstillende ivaretatt, ville unnlatt styrebehandling neppe ha blitt tillagt avgjørende vekt i en skatterettslig vurdering. Retten ser imidlertid unnlatelsen i sammenheng med de vesentlige øvrige forsømmelser og uklarheter i det påståtte låneforholdet.

Kravet til notoritet og realitet i lån fra virksomheter til eneeier eller dominerende eier er behandlet i en rekke rettsavgjørelser. Retten tar utgangspunkt i følgende, generelle uttalelse i Rt-1998-383, Vrybloeddommen:

«Skattyter og i tilfelle selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket (rettens understreking), foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og (rettens understreking) når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.»

I Borgarting lagmannsretts dom LB-1998-2186 uttrykkes følgende:

«Disse utestående beløp ble ikke behandlet som lån til Atle Haga etter de krav aksjeloven stiller. Lovens § 12-10 (loven av 1976) stiller krav om at aksjonær som opptar lån i selskapet skal stille betryggende sikkerhet for lånet. Det er erkjent at slik sikkerhet ikke ble stillet av

Haga. Det er også erkjent at lånene ikke ble formalisert ved styrebeslutninger i selskapene eller ved gjeldserklæringer som kunne tale for at det forelå reelle lån. Disse brudd på aksjelovens er ikke avgjørende for klassifiseringsspørsmålet, men trekker avgjort i retning av en kritisk skatterettslig vurdering av lånene (rettens understreking).

I Frostating lagmannsretts dom LF-1998-395 uttrykkes følgende:

«Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ikke legges avgjørende vekt på forholdet til aksjeloven § 12-10. De ulike momenter beskrevet ovenfor må imidlertid tillegges betydelig vekt.

...

At selskapet samtidig i 1989 oppga utbetalingene som lån til aksjonær og i 1990 som langsiktig fordring er ikke i denne sammenheng av særlig betydning.»

Fra Frostating lagmannsretts dom LF-2003-5896 gjengis følgende:

«Med den nære tilknytning som det er mellom X og A som eneeier gjennom Y, må det etter lagmannsrettens syn stilles større krav til notoritet og formell behandling enn hva som gjelder for andre ansatte i bedriften. Dersom det gis et inntrykk av at den dominerende eier bruker bedriften som sin private lommebok, vil omklassifisering til lønn være nærliggende.»

Retten gjengir fra Hålogaland lagmannsretts dom LH-2007-39771 følgende:

«I nærværende sak foreligger ikke skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for låneforholdet. Det er heller ikke fastsatt noe skriftlig verken om lånebeløp, tilbakebetalingstid, renter eller sikkerhetsstillelse. Lånet er heller ikke behandlet i selskapets organer, verken styre eller generalforsamling. A har som styreleder undertegnet årsregnskapene hvor lånet fremgår av balansen og notene. Slik behandling tilfredsstillende åpenbart ikke aksjelovens krav om minimum styrebehandling. I det hele synes As tanker om lånet å være svært diffuse. På tidspunktet for overføringene hadde han ikke tanker om de helt sentrale forhold i et normalt låneforhold, som blant annet nedbetalingstid og rentesats. I tillegg til å ivareta egen privatøkonomi, hadde han som daglig leder og styreleder i selskapet lovpålagt plikt til å ivareta selskapets økonomiforvaltning på betryggende måte. Det var av svært stor betydning for selskapet at lånet var sikret på tilfredsstillende måte på As hånd. Eventuelle betalingsproblemer hos ham ville i sin tur kunne lede til økonomiske problemer for aksjeselskapet (rettens understreking).

Saksforholdene fra dommene det er sitert fra er innbyrdes ulike, og har både likheter og ulikheter med saksforholdet i nærværende sak. Borgarting lagmannsretts dom LB-2009-32916 - Hjeltnesdommen - synes å kunne tolkes om et eksempel på noe mer liberale krav for å kunne anerkjenne utbetalinger som et reelt låneforhold.

Retten mener imidlertid at det ikke er holdbart å påberope opplysninger fra selvangivelser og næringsoppgaver alene som grunnlag for å hevde at et reelt låneforhold foreligger, jf det siterte fra LF-1998-395. Det må videre legges avgjørende vekt på at både utbetalingen av drøyt kr 3 mill

i 2007 og de to utbetalingene ved båtkjøpet til sammen over kr 7 mill i 2008, ble foretatt uten at låneforholdet ble søkt formalisert på noen måte, uten at notoritet om låneforholdet ble ivaretatt ved styrebehandling, og uten at sikkerhetsstillelse ble etablert.

Det er vanskelig å akseptere disse manglene som formalfeil, slik skattyterne har tatt som utgangspunkt. Selv om skriftlig avtale formelt forelå forut for at bokettersyn ble innledet, ble den utarbeidet året etter at det siste, store uttaket ble foretatt og hadde et innhold som altså bærer preg av hastverksarbeid. Retten antar at skattyternes forsøk på å rette oppmerksomheten mot fleksilånsordningen for en stor del er motivert av å skulle forklare omstendighetene ved uttak - der betydelige beløp umiddelbart er stilt til disposisjon ved enkeltstående anledninger for å finansiere store, private investeringer fra As side. Når notoriteten i avtaleforholdet da ikke ivaretas, må skattyterne i dette tilfelle ha tvilsrisikoen for at låneforholdet skal betraktes som reelt i en skatterettslig vurdering. Unnlatelsen av å sørge for sikkerhetsstillelse taler i samme retning. Og når det avtaledokumentet som er fremlagt, også må betraktes som diffust - i hvert fall om det skal påberopes som et bevis for at det er etablert fleksilån - mener retten at det er klar sannsynlighetsovervekt for at uttakene må omklassifiseres til utbytte.

Etter rettens syn er størrelsen på uttakene i seg selv en faktor av betydning. Dersom det hadde vært tale om mindre mellomregningsforhold - som beløpet fra 2006 gjelder - ville en reell vurdering kunne ha talt for mindre strenge krav til notoritet, særlig om praktiske faktorer tilsa et slikt låneforhold. Saken gjelder imidlertid i det alt vesentlige betydelige utbetalinger, som selv ut fra soliditeten i A AS må karakteriseres om en inngripende transaksjon. Manglene ved saksbehandling og vilkår ved låneopptak må da tillegges stor vekt.

Avtaleforholdet er beskrevet i det fremlagte dokumentet beskriver etter rettens syn et låneforhold uten reelt tilbakebetalingstidspunkt, og det er innrettet slik at A reelt selv bestemmer om det skal løpe på ubestemt tid.

Retten mener i lys av dette at kravet om å oppheve ligningsvedtaket ikke kan føre frem.

Adgangen til å ilegge tilleggsskatt og til å endre ligningen for 2006 og 2007

Partene er enige om at saken ikke gjelder forsøk på bevisst kamuflasje av skattbart utbytte, og retten har basert sin vurdering på hvordan uttakene objektivt fremstår. Saksøkerne har subsidiært anført at det da ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt etter ligningslovens § 10-2 nr 1, fordi det forutsetter at skattyteren bevisst, evt kvalifisert uaktsomt, har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Videre er det som subsidiær anførsel tilsvarende anført at det ikke er adgang til å endre ligningsoppgjør mer enn to år tilbake i tid, også her basert på at skattyterne ikke har avgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf ligningslovens § 9-6 nr 3 bokstav (a).

Ettersom det er enighet om at skattyterne ikke kan sies å ha gitt uriktige opplysninger, er det relevante spørsmål om ligningsmyndigheten har fått ufullstendige opplysninger. Dette kan umiddelbart oppfattes som et krav om sannsynliggjøring av at skattyterne bevisst eller kvalifisert uaktsomt har latt være å gi nødvendige relevante opplysninger - å gi mangelfull informasjon innebærer i mange sammenhenger i realiteten at mottageren av opplysningene gis et uriktig faktisk grunnlag.

En slik forståelse av ligningslovens § 9-6 nr 3 bokstav (a) og § 10-2 nr 1 har imidlertid ikke støtte i rettspraksis. Retten baserer seg her på drøftingen i Rt-1992-1588 (side 1592-1593):

«Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfeller blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering (rettens understreking) finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Skattyterne har, også basert på foranstående, vist til at det er opplyst om avtaleforholdet både i de personlige selvangivelsene og i næringsoppgaver og regnskap for selskapet. Det er videre vist til at disse oppgavene også inneholder informasjon om rentebetaling. Til det siste kan innvendes at informasjonen ikke er helt konsistent, uten at dette i seg selv har stor betydning her.

Retten mener at opplysningene som er gitt i regnskap og ligningsoppgjør hverken i 2007 eller 2008 kan sies å oppfylle de objektive krav som må stilles. Skattyternes argumentasjon forstås slik at informasjonen om at låneforholdets eksistens i seg selv er tilstrekkelig til å hevde at opplysningsplikten ble oppfylt. Når det faktiske forhold er at hverken låneavtale forelå i skriftlig form hverken ved ligningen i 2008 eller 2009, og at notoriteten omkring lånet heller ikke er sikret ved styrebehandling, utgjør dette objektivt sett en mangel som var relevant for ligningsmyndighetens behandling.

Det ble heller ikke opplyst at lånet ikke var knyttet til realsikkerhet, og på dette punktet foreligger etter rettens syn objektivt sett feilaktige opplysninger i revisors note til regnskapet for 2007, der det ble opplyst at pantesikkerheten ikke var på plass, men at denne mangelen ville bli rettet opp om kort tid. Pantsettelsen ble ikke effektivert før bokettersynet var avsluttet, og den pantsettelse skattyterne lyktes i å få til var åpenbart utilstrekkelig - uavhengig av hvilken låneform skattyterne har sett for seg.

Samlet vurdert mener retten at låneforholdet var utilstrekkelig belyst fra skattyternes side. Evt manglende oppfølging fra revisor, som retten ikke har tilstrekkelig grunnlag for å ha oppfatninger av, og fra regnskapsføreren - som skattyterne har fremholdt - endrer ikke dette bildet. Regnskapsføreren synes ikke å ha hatt tilstrekkelig bevissthet om hvor stor betydning en formalisert låneavtale hadde, men i denne sammenheng identifiseres han med skattyterne. A fremhevet i sin partsforklaring at han en rekke ganger purret på regnskapsføreren uten å få respons, mens sistnevnte i sin forklaring anførte at han ikke hadde erfaring med låneavtaler og ulike avtaleformer - noe utformingen av den påståtte fleksilånsavtalen for så vidt underbygger. A anførte i denne forbindelse at han vurderer søksmål mot regnskapsføreren med krav om

erstatning dersom ligningsvedtaket opprettholdes. Retten har ikke noe grunnlag og heller ikke behov for å berøre dette nærmere.

I den aktuelle saken er det rettens oppfatning at det som er opplyst om låneforholdet ikke tilfredsstiller grunnleggende objektive krav til ligningsopplysninger, fordi de objektive manglende ved låneavtalen åpenbart ville ha vakt ligningsmyndighetens interesse dersom de hadde blitt brakt til kunnskap. Et låneforhold av denne art, fra et eneeid selskap til eieren, kan generelt hevdes å være tilstrekkelig til å vekke interesse for videre undersøkelser fra ligningsmyndighetens side. Dette innebærer imidlertid ikke at opplysningsplikten er ivaretatt.

**

Etter dette opprettholdes skatteklagenemndas vedtak.

**

Saksøkerne har ikke fått medhold i saken, og har etter hovedregelen i tvl § 20-2 (1) krav på å få dekket sine saksomkostninger. Retten finner ikke grunnlag for å benytte unntaksreglene om saksomkostningsansvar.

Advokat Steinfeld har inngitt omkostningsoppgave der salæret utgjør kr 125 000, inkl mva kr 25 000, med tillegg av omkostninger til kopiering mv og reise og opphold med hhv kr 6 660 og kr 6 590. Retten har ikke mottatt innsigelser til oppgaven, som ikke står i misforhold til sakens art og omfang og legges til grunn. Det skal beregnes mva fordi to av saksøkerne er privatpersoner og mva-pliktige.

Domsslutning:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.
2. A, B og A AS dømmes til, én for alle og alle for én, å erstatte staten sakens omkostninger med kr 138 250 - etthundreogtrettiåttetusentohundreogfemti -. Beløpet forfaller til betaling 2 - to – uker etter at dommen er forkynt.

SkN 15-048 Lån til datterselskap – beregning av rente

Lovstoff: Skatteloven § 5-2 og § 13-1.

Oslo tingrett: Dom av 10. desember 2014, **sak nr.:** TOSLO-2014-73850

Dommer: Tingrettsdommer Grete Hillestad Hoff.

Parter: Saint Gobain Ceramic Materials AS (advokat Jan Joachim Meidell Bjerke) mot Staten v/skatt sør (advokat Erik Bruusgaard).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om morselskap i Norge hadde fått redusert sin
--

skattepliktige inntekt på grunn av manglende renteberegning på lån ytt til datterselskap i Venezuela. Retten la til grunn at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet, og at det derfor ikke var grunnlag for gjennomskjæring etter skatteloven § 13-1. Retten presiserte for øvrig at vurderingen av lånekapasiteten skal vurderes for hvert år, og ikke bare for det år lånet ytes. Ligningen ble opphevet.

Innledning:

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av Saint-Gobain Ceramic Materials AS' ligning (heretter Saint-Gobain eller saksøker) for inntektsårene 2010 og 2011 slik den ble fastsatt ved endringsvedtak av Skatteklagenemnda v/Skatt Sør den 29. oktober 2013. Spørsmålet i saken er om totalt fem lån ytt fra Saint-Gobain til datterselskap i Venezuela, Saint-Gobain Materiales Ceramicos de Venezuela S.A. (heretter datterselskapet) skulle vært renteberegnet, og i så fall om Saint-Gobain har fått redusert sin skattepliktige inntekt på grunn av manglende renteberegning.

Etter klage fra Saint-Gobain sluttet Skatteklagenemnda seg til Skattekontorets vedtak av 19. februar 2013 om at Saint-Gobains alminnelige inntekt skulle økes som følge av at samtlige fem lån skulle vært renteberegnet. For inntektsåret 2010 ble økningen fastsatt til kr 9 848 797 fra kr 48 076 743 til kr 57 925 540. For 2011 ble økningen fastsatt til kr 9 848 797 fra kr 774 til kr 9 849 571.

Saint-Gobain godtok ikke Skatteklagenemndas vedtak, og sendte 28. april 2014 stevning til Oslo tingrett med påstand om at ligningen for Saint-Gobain for de to angjeldende årene måtte oppheves. Det ble også nedlagt påstand om saksomkostninger. Staten v/Skatt Sør (heretter staten eller saksøkte) sendte tilsvaret i rett tid og påsto seg frifunnet og tilkjent saksomkostninger. Det har deretter pågått skriftlig saksforberedelse frem til hovedforhandlingen. Under saksforberedelsen kom det frem at det også var tvist om størrelsen på de renter som skulle beregnes dersom saksøker ikke fikk medhold i retten. Saksøker nedla på den bakgrunn en ny prinsipal påstand om at ligningen måtte bli å oppheve og at det ikke skulle fastsettes inntektstillegg for 2010 og 2011. Subsidiært skulle det fastsettes et endret inntektstillegg.

Tvisten om størrelsen på rentetillegget ble forlikt før hovedforhandlingen. I prosesskriv fra staten av 24. november 2014 fremgår følgende:

«Partene har hatt kontakt direkte og er nå blitt enige om hvilke beløp som skal legges til grunn for renteberegningen for 2010 og 2011, dersom saksøker ikke får medhold i sitt krav.

Det innebærer at partene er enige om (at) retten ikke trenger å ta standpunkt til den subsidiære påstand, i det den kan ansees som frafalt.»

Hovedforhandling ble avholdt 25. og 26. november 2014. Saint-Gobain møtte ved økonomisjef Joar Mannsåker Monsen, som var til stede under hele hovedforhandlingen, jf. tvisteloven § 24-6 annet ledd. Han avga forklaring som vitne. Som partsrepresentant for staten møtte seniorskattejurist Ole-Jacob Schelver med fremlagt fullmakt. Det ble avhørt ett vitne fra staten, Amrit Paul Singh, som også var til stede under hele hovedforhandlingen, jf. tvisteloven § 24-6. Ellers ble det fremlagt slik dokumentasjon og nedlagt slike påstander som fremgår av rettsboken. Saksøkers nedlagte påstand var den samme som i stevningen.

Nærmere om sakens bakgrunn:

Saksøker er et norsk selskap med hovedkontor i Lillesand kommune og produksjonssted i Eydehavn. Eier av det norske selskapet er Societe Europeennes des Produits Refractaires (SERP), som igjen er eid av det børsnoterte selskapet Compagnie de Saint-Gobain. Det dreier seg således om et stort internasjonalt konsern med ca. 190 000 ansatte i 64 land. Det norske selskapet er en verdensledende aktør innenfor produksjon og handel med silisiumkarbid, og produktene som utvikles anvendes hovedsakelig innen keramisk industri som innsatsfaktor innenfor solcelleindustrien, til dieselfilterpartikler og som slipemiddel.

Saksøker har to heleide datterselskap i Venezuela, hvorav det ene fikk de aktuelle lånene i mars/april 2008. Fremlagte låneavtaler, som bortsett fra beløp og dato var like for alle lånene, viser at det totalt ble lånt ut VEF (venezuelanske bolivar) 25 120 159,90. De viktigste lånebetingelsene var at lånene skulle sikres med pant, løpetiden var fem år med mulighet for fem års forlengelse samt at det ble ikke avtalt rente på lånene. Avtalene innebar imidlertid en mulighet for saksøker til å fastsette en rente på 15 % etter en gjennomgang og vurdering av datterselskapets økonomiske situasjon.

Siste forfall for betaling av det totale lånebeløpet var fastsatt til 1. januar 2019. Etter avtalens punkt 9 kunne imidlertid datterselskapet foreslå alternative tilbakebetalingsordninger, som saksøker kunne godta eller avslå. Det ble også bestemt at datterselskapet skulle oversende kopier av godkjente regnskap hvert år, og å gi opplysninger som kunne gi saksøker mulighet til å vurdere datterselskapets finansielle situasjon.

Det ble ikke foretatt nedbetaling eller renteberegninger på lånene. For 2008 og 2009 innhentet staten ved Skatt vest, som da var ansvarlig for behandlingen, dokumentasjon i saken. Det er fremlagt korrespondanse fra denne tiden der det fremgår at det flere ganger ble bedt om å få fremlagt regnskap for datterselskapet. Det ble deretter flere ganger opplyst fra saksøker at det ikke ble utarbeidet offisielle regnskap for hvert selskap i Venezuela. I brev av 22. november 2010 ble det feilaktig opplyst fra saksøkers side at datterselskapet ikke hadde lån i bank i Venezuela i årene 2007-2008. Dette ble imøtegått av Skatt vest i brev av 6. desember 2010, som opplyste om et lån som ble nedbetalt i 2008. Feilen ble erkjent av saksøker i deres brev av 7. januar 2011.

Skatt vest foretok ingen endring for inntektsåret 2008 og 2009. I brev av 23. juli 2012 presiserte de imidlertid at de ikke tok stilling til de skatterettslige spørsmål som reiste seg i forbindelse med utlånet til datterselskapet.

For inntektsårene 2010 og 2011 ble saken tatt opp av Skatt sør, som varslet endring i brev av 30. november 2012. Her skriver de om dette:

«Skattekontoret har etter en helhetsvurdering funnet at saken skal tas opp til endring. Skattekontoret er av den oppfatning at saken er godt opplyst gjennom korrespondansen Skatt vest har hatt med selskapet».

Det ble i tillegg bedt om å få oversendt kopi av valutasikringsavtaler, hvor mye dette kostet og hvem som har betalt kostnadene. Så vidt retten forstår ble denne forespørselen sendt på bakgrunn av en opplysning i et brev fra saksøker til Skatt vest av 27. september 2010 der det står:

«I det norske selskapsregnskapet til Saint-Gobain Ceramic Materials AS nomineres lånene til datterselskapet i Venezuela i US dollars på grunnlag av sikringsavtaler som er inngått.»

Som svar på Skatt sørs brev skriver saksøker i brev av 24. januar 2013 punkt 2 blant annet:

«Som tidligere fremholdt fra selskapets side, jfr. blant annet brev datert 27.09.2010 og 22.11.2010, fastholdes at kapitaloverføringene i henhold til avtaler av mars/april 2008 var ment å være en investering i datterselskapet på linje med annen ansvarlig kapital. Det har hele tiden vært morselskapets intensjon å stille ansvarlig kapital til disposisjon for angjeldende datterselskap i Venezuela. Selv om låneavtalenes pkt. 6 hjemler rett for morselskapet til å gi beskjed om at renter skal beregnes, har det aldri vært aktuelt og heller ikke gjennomført i praksis at renter har blitt beregnet og krevet betalt. I praksis ville det heller aldri bli stilt krav om tilbakebetaling av kapitaloverførslene, slik låneavtalen gir grunnlag for. Dette på grunn av datterselskapets svake resultat de senere år, hvilket har medført at morselskapet har nedskrevet aksjene til null.

På dette grunnlag mener man, til tross for ordlyden i låneavtalene og fordi innskuddene i praksis aldri ville blitt håndtert som lån med krav om renter og tilbakebetaling, at kapitaloverførslene må betraktes som egenkapitalinnskudd i datterselskapet.»

Når det gjaldt valutasikring skrives følgende i samme brev:

«Med henvisning til skattekontorets anmodning om innsendelse av dokumenter i tilknytning til eventuelle valutasikringsavtaler, kan det opplyses at det ikke har blitt inngått noen valutasikringsavtaler i forbindelse med de nevnte kapitaloverføringer.

Utbetalingene i 2008 skjedde i US dollars og ble forsikret i samme valuta gjennom COFACE, et fransk statlig forsikringsselskap. Saint Gobain Ceramic Materials AS betaler forsikringspremien som utgjør USD 112 105,94 pr. år.»

Forsikringspolisen ble dokumentert for retten og viser at forsikringen kun gjaldt politiske hendelser. Nærmere betingelser ble imidlertid ikke oppgitt til skattemyndighetene.

Skattekontoret fattet deretter endringsvedtaket av 19. februar 2013 med hjemmel i skatteloven § 13-1. I sine bemerkninger viser kontoret til at den skattemessige klassifikasjonen ligner mer på gjeld enn på egenkapital. Begrunnelsen er avtalene som betegner overføringene som lån og at de etter ordlyd og innhold viser at det dreier seg om låneavtaler. Skattekontoret fant deretter at låntakeren (datterselskapet) hadde lånekapasitet. Når det gjelder tidspunktet for vurderingen skriver de:

«Denne vurderingen må gjøres på transaksjonstidspunktet, ikke i fremtida. Når det gjelder vurderingen av lånekapasitet kan det derfor ikke tas hensyn til skattyterens anførsel vedrørende svake resultater de senere år eller eventuelt nedskriving av aksjer i 2010.»

Som begrunnelse anføres på side 5 og 6:

«Skattekontoret mener at låntakeren «Saint-Gobain Venezuela» hadde lånekapasitet på transaksjonstidspunktet. Det vises til at Saint-Gobain Venezuela hadde et eksternt lån på VEF 19 276 502. Dette lånet ble først nedbetalt i forbindelse med opptak av konserninterne lån i mars/april 2008. I tillegg vises det til at Saint-Gobain Venezuela hadde tilstrekkelig egenkapital på transaksjonstidspunktet, samt sikkerhet (eiendeler) som ble pantsatt hos Saint-Gobain i forbindelse med konserninterne lån. I 2008 hadde Saint-Gobain Venezuela en egenkapitalsandel på 43 % (Total shareholders equity/Total assets), jf. «Consolidated general balance sheet» i «Annual Report 2008».

Konklusjonen på side 7 er som følger:

«Armlengdeprinsippet innebærer at kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

Skattekontoret vurderer det dithen at de rentefrie lånene ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet og vil derfor endre ligningen for inntektsårene 2010 og 2011. Etter skattekontorets oppfatning har Saint Gobain Ceramic Materials AS stilt kapital til rådighet uten å kreve renter, og har dermed gitt avkall på en inntekt som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Interessefellesskapet har etter dette medført inntektsreduksjon hos Saint Gobain Ceramic Materials AS. Skattyteren har i sitt tilsvarende av 24. januar 2013 og tidligere korrespondanse ikke sannsynliggjort at dette ikke er tilfelle. Skattekontoret legger dermed til grunn at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt.»

I klagen fra saksøker av 2. april 2013 bestrides at Saint-Gobain Venezuela hadde lånekapasitet på angjeldende tidspunkt. Videre skriver saksøker:

«Grunnen til at skattyter, Saint-Gobain Norge, overførte midler i mars/april 2008, var nettopp for å innfri det lån som tidligere hadde blitt innvilget av utenforstående långiver. Dette som følge av datterselskapets egenkapitalsituasjon.»

Det ble vedlagt noe regnskapsmateriale, og forklart at det var problemer knyttet til lokale regnskapsregler og inflasjon i Venezuela. Fremlagte regnskaper for saksøker viste imidlertid klart at aksjene i datterselskapet ble sterkt nedskrevet før de i 2010 ble verdsatt til 0. Saksøker anførte derfor at datterselskapet verken i 2008 eller i de senere år hadde lånekapasitet overfor eksterne långivere. Det ble her også vist til at datterselskapet i årene 2008 til 2012 hadde svake resultater og dermed ikke finansiell evne til å forrente lånene. Fremlagte regnskaper var imidlertid konsolidert med et annet firma i Venezuela, noe som har gjort det vanskelig å vurdere datterselskapets resultater.

I brev fra skatteetaten av 26. juni 2013 til saksøkers advokat skrives blant annet følgende:

«I tidligere brev er det lagt frem noen regnskapsopplysninger. Dette er konsoliderte regnskap for flere selskap i Venezuela. Det er ikke lagt frem særskilt regnskap for Saint-Gobain

Materials Ceramic Venezuela. Vi ber om at regnskap og balanse for dette datterselskap alene fremlegges.»

I svarbrev av 31. august 2013 fremgår blant annet følgende vedrørende regnskapsoppstillinger:

«Fra selskapets administrasjon har jeg fått oversendt en samleoppstilling for årene 2010 og 2011 med spesifisert Capital, Retained Earnings og Accumulated Deficit. Oppstillingene oversendes vedlagt.

Fra administrasjonen har jeg også fått opplyst at det lokalt i Venezuela ikke utarbeides separat regnskap for datterselskapet alene, men at dette inngår i konsolidert regnskap for flere selskaper.

Med utgangspunkt i oppstillingene peker jeg på at egenkapitalen ved utgangen av 2011 utgjorde -43 146 313,44 mVEF i den oppstilling som konsernledelsen i Paris har lagt til grunn ved utarbeidelse av konsernregnskapet, og som man har forholdt seg til i Norge. Dette fremgår av siste side i vedlegget under overskriften «Historical equity + historical accumulated losses (SIF REPORT)».

Under overskriften «Deloitte Financial Report», som er hentet fra den lokale regnskapsavleggelsen i Venezuela, fremgår det at egenkapitalen pr. nevnte tidspunkt utgjorde 46 325 760, 00 mVEF. Forklaringen på denne meget betydelige forskjellen er at man ved den lokale rapporteringen har inflasjonsjustert regnskapstallene. Dette gjøres ved å indeksregulere regnskapspostene, herunder oppskrive aktivaposter som varige driftsmidler, med den følge at netto egenkapital økes tilsvarende. Denne inflasjonsjusteringen har man altså sett bort fra når konsernregnskapet utarbeides i Paris.

I relasjon til det spørsmål som foreligger til avgjørelse i nærværende sak, vil man på vegne av skattyter fremholde at den inflasjonsjustering som ble foretatt ved regnskapsavleggelsen lokalt, ikke kan ha noen betydning når datterselskapets betalingsevne skal vurderes. Nevnte inflasjonsjustering er utelukkende en balansejustering, uten noen som helst innvirkning på likviditeten og derved lånedebitors betalingsevne. Derfor mener man at det er den negative egenkapitalen som må legges til grunn ved vurderingen.»

Vedrørende formen for kapitaloverførsel skrives følgende:

«Dersom kapitalen hadde blitt overført som egenkapitalinnskudd, ville evt. betalingsstrøm til Norge vært i form av utbytte, som ville vært skattefritt. Imidlertid ville man hatt risikoen for at kapitalen hadde gått tapt. Utbytteutdeling ville vært meget lite sannsynlig, både på grunn av datterselskapets økonomiske situasjon og også landrisikoen i Venezuela. Av disse grunner valgte man å gi kapitaltilførselen som lån, nettopp for å øke sannsynligheten for tilbakebetaling, hovedsakelig for hovedstolen. Låneinstrumentet ble altså valgt for best mulig å sikre kapitalen for det norske selskapet, og rentefriheten er ikke et resultat av interessefellesskapet, men forretningsmessig begrunnet.

Et ytterligere forhold som viser at datterselskapet mangler betalingsevne (lånepasitet) er at morselskapet/långiver i 2012-regnskapet har nedskrevet angjeldende fordringer med NOK 60 mill.»

I sitt vedtak skriver Skatteklagenemnda følgende om manglende regnskapsmateriale:

«Skatt sør har bedt om å få utlevert fullstendig årsregnskap og balanse for datterselskapet i Venezuela. Det er bare konsoliderte regnskap med annet selskap som er lagt frem. I brev av 31. august 2013 er det lagt frem utdrag fra konti. Dette er ikke det samme som å legge frem fullstendig årsregnskap og balanse for datterselskapet. I denne forbindelse minner skattekontoret om at datterselskapet er heleid og således bør kunne instrueres om å fremlegge regnskap og balanse. Dette er ikke gjort. Skattekontoret har derfor ikke lagt vekt på det tilsendte utdraget.»

Det er dog referert oppgitte resultater i datterselskapet i årene fra 2008 til 2012. Nettoresultatene var på henholdsvis 2,3 mill VEF, 11,1 mill VEF, -49, 1 mill VEF, -6,2 mill VEF og -21,1 mill VEF. For begge årene ligningen gjelder var således resultatet negativt.

I vedtaket vises til at det foreligger en inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap, jf. skatteloven § 13-1, og at spørsmålet om dette skal føre til et inntektstillegg må avgjøres ut fra en vurdering av låntakers lånepasitet. Skattekontoret la i sitt vedtak til grunn at spørsmålet om låntakers lånepasitet må gjøres på transaksjonstidspunktet. I Skatteklagenemndas vedtak er dette endret til at forholdet må vurderes for hvert enkelt inntektsår. Det ble vist til Nycomed-dommen, LB-1997-2018 der det står at «datterselskapets lånepasitet må vurderes på det tidspunktet den aktuelle ligning gjelder.» Det er også referert at dette betyr at en skattyter ved utfylling av selvangivelsen må foreta «en vurdering av endringer i lånepasiteten fra året før, og innrette sin selvangivelse og beregning deretter.»

Videre står det på side 9 i vedtaket:

«Saint-Gobain i Venezuela hadde i 2007 eksterne lån på VEF 19 276 502. Lånene hadde renter på mellom 17 og 28 %. Lånene ble innfridd da det ble gitt lån fra Norge. Det er intet faktum i saken som tyder på at finansinstitusjonene sa opp engasjementene grunnet manglende betalingsevne hos Saint-Gobain i Venezuela. Dette indikerer at selskapet hadde lånepasitet. Det bemerkes også at Saint-Gobain i Venezuela selv i 2008 lånte videre til søsterselskapet ca 17 mill VEF til 18 % rente.

Ved beregning av om selskapet har lånepasitet, legges norske regler til grunn. Det vises til Utv 1997 s 816 på side 822 Freia, og «Bedriftsbeskatning i praksis» 2000 s 329. Ut fra dette hadde selskapet en egenkapital på 43,58 % i 2008, se skattekontorets vedtak s 6. Skattyter har ved adv Larsen i klagen på s 3 lagt til grunn at selskapet hadde nettoinntekt 2,3 mill VEF i 2008 om man legger til grunn interne regler i Venezuela. Året etter var inntekten høyere, men har de siste årene vært negativ. Det vises til vedleggene til klagen. De fremlagte regnskapstallene viser konsoliderte tall og omfatter antakelig, etter skattekontorets oppfatning, regnskapstallene for begge selskapene i Venezuela. Vedleggene gir derfor ikke grunnlag for å foreta en annen vurdering av lånepasiteten enn den skattekontoret gjorde i sitt vedtak.

Adv Larsen fremhever at tallene er inflasjonsjusterte og derfor ikke kan legges til grunn. Det fremgår av låneavtalene at det er gitt sikkerhet i selskapets faste eiendom, se låneavtalens punkt 5. en ekstern långiver ville vurdert lånets sikkerhet basert på pantets reelle verdi. Det anses derfor korrekt å benytte virkelig verdi på eiendommene i stedet for historisk kostpris. Inflasjonsjustert regnskap antas å være et estimat på virkelig verdi.

Skattyter fremhever videre at det er sterke valutarestriksjoner i Venezuela som innebærer at det ikke vil være mulig å føre kapital ut av landet. Det er i den forbindelse lagt ved en uttalelse (udatert) fra Finance manager i datterselskapet, se vedlegg til brev av 31. august 2013. Det fremgår av uttalelsen at staten fastsetter valutaverdier grunnet mangel på utenlandsk valuta i Venezuela.

Etter det skattekontoret har brakt i erfaring må beløp som tas ut av Venezuela i lokal valuta VEF. I henhold til låneavtalen skal tilbakebetaling foretas i VEF, se punkt 9. Skattyter har videre foretatt sikringshandler i USD som skal motvirke eventuelle valutatap grunnet svak VEF, se skattyters brev av 27. september 2010.

Sammenholdt med at selskapet hadde eksterne lån som ble innfridd, legges det følgelig til grunn at selskapet hadde lånekapasitet på det tidspunkt lånet ble ytet samt i de etterfølgende årene. Inntektsreduksjonen begrunnes i interessefellesskapet. Det skulle ha vært beregnet renter av lånet.»

Saksøker har i det vesentlige anført:

Det foreligger ikke rettslig grunnlag for å inntektsføre et renteelement på lånet gitt fra saksøker til datterselskapet for inntektsårene 2010 og 2011.

Retten må først se på om lånet i realiteten kan klassifiseres som et kapitalinnskudd. I formen var det utvilsomt et lån. Det ble inngått låneavtaler og definert som lån. Meningen var imidlertid å tilføre selskapet et kapitalinnskudd. Det vises her til den spesielle avtalen om renteregulering. Det var ikke avtalt noen avdragsplan. Dette fremgår blant annet av saksøkers årsregnskap for 2010. Låneavtalene ga også mulighet for alternative oppgjørsformer. Formell låneform ble valgt av forretningsmessige hensyn. Dette gjaldt blant annet valutarestriksjoner i Venezuela, og det ble vurdert slik at tilbakebetaling ville være enklere med lån enn med egenkapitalinnskudd hvis tilbakebetaling ville bli mulig. Retten må her også ta hensyn til at Saint Gobain Norge hadde en forretningsmessig interesse i at driften i Venezuela ble videreført. Det var derfor naturlig at man i Norge tok belastningen i vanskelige tider for datterselskapet. Etter det Monsen forklarte er bedriftene i Venezuela og Belgia en viktig beskyttelse mot prispress på de produkter Norge selger.

Alle de fem utbetalingene må sees på samme måte. Det vises til uttalelse av 13. juni 1997 fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1997 side 895. Hvis retten kommer til at det i realiteten var en form for egenkapital som ble overført skal det ikke betales renter.

Hvis retten kommer til at utbetalingene skal klassifiseres som lån kommer skatteloven § 13-1 til anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan det kun gis skjønnsmessig inntektstillegg hvis tre

kumulative vilkår er oppfylt, jf. skatteloven § 13-1 (1). Det må foreligge et interessefellesskap. Dette bestrides ikke i vår sak. Det må i tillegg foreligge en inntektsreduksjon og det må være årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

I dom i Rt-2007-1025 (Statoil Angola) er det slått fast at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for rentefrie lån fra morselskapet hvis datterselskapet ikke har lånekapasitet. Det samme fremgår av andre kilder, blant annet dom i Borgarting lagmannsrett, Utv. 1999 side 540 (Nycomed) samt uttalelser fra Finansdepartementet. Normen er hva datterselskapet kunne ha lånt av en uavhengig tredjepart på akseptable vilkår uten garantier.

Tidspunktet for vurderingen ble vurdert forskjellig av Skattekontoret og i Skatteklagenemndas vedtak. Det riktige er å se på forholdene i de enkelte år. I vår sak er det datterselskapets økonomiske situasjon i 2010 og 2011 som er avgjørende. Dette ble riktig lagt til grunn av Skatteklagenemnda. Det er imidlertid påfallende at endret tidspunkt for vurderingen ikke ga noe utslag i avgjørelsen.

Det er mulig å fastslå delvis lånekapasitet, jf. blant annet Nycomed-dommen. I så fall er vilkårene for justering etter skatteloven § 13-1 bare oppfylt for den delen som ligger innenfor lånekapasiteten.

Skattemyndighetene har bevisbyrden for inntektsreduksjon, herunder lånekapasitet, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) punkt 9.1. Etter ordlyden i § 13-1 (2) snus bevisbyrden med hensyn til årsakssammenheng når låntaker bor i stat utenfor EØS. Beviskravet er sannsynlighetsovervekt, jf. dom i Rt-1999-1087 (Baker Hughes). Dette gjelder både etter første og annet ledd.

Ved vurdering av lånekapasiteten i vår sak må det tas stilling til to sentrale spørsmål. Det første er om man tror på de lokale, inflasjonsjusterte regnskapstall eller på det internasjonale regnskapssystem som brukes i det børsnoterte konsernets regnskapsavleggelse. Dette samme systemet (IFRS) brukes over hele verden og også av selskapet i Norge og dets revisor i vurderingen av verdier. Det andre er om man kan kreve fremlagt regnskaper som ikke finnes.

Det ble fremlagt regnskaper for 2008/09. Disse ble ikke godkjent av skattemyndighetene fordi de var konsolidert med saksøkers andre datterselskap i Venezuela. Saksøker forsøkte da med andre mulige alternativer, jf. fremlagt korrespondanse med skatteetaten. Det ble fortsatt bedt om lokale separate regnskaper fra skattemyndighetenes side, på tross av opplysninger om at disse ikke blir utarbeidet.

Når det gjelder opplysninger om gjeld i Venezuela erkjennes at det ble gitt feilopplysninger av saksøker i brev av 22. november 2010. Skattemyndighetene satt imidlertid på korrekt informasjon. Feilopplysningen ble også rettet av saksøker i brev av 7. januar 2011. Det er beklagelig at det begås feil, men denne feilen hadde ingen betydning for spørsmålet om lånekapasitet.

Datterselskapets egenkapital var svært lav i 2008 med en viss økning i 2009. Hele egenkapitalen var tapt i 2010, og saksøker skrev ned verdiene av aksjene i datterselskapet i 2008, 2009 og 2010. I 2011 ble de nedskrevet til null.

Regnskapene viser også at datterselskapet hadde svak inntjening og betalingsvne i perioden. I 2010 hadde datterselskapet et negativt resultat både etter lokalt regnskap som var justert for inflasjon og basert på IFRS konserntall. En eventuell renteberegning til saksøker ville svekket resultatet ytterligere.

Saksøker hadde betinget seg pant i datterselskapets eiendeler. Verdien av pantet var begrenset på grunn av politisk risiko. Det er ikke grunnlag for å anta at inflasjonsjusterte tall gir uttrykk for markedsverdi. Joar Monsen forklarte også at det er begrenset hva man kan få solgt i Venezuela etter en eventuell konkurs.

Skatteklagenemndas vedtak vedrørende lånekapasitet bygger på en rekke feil og gale forutsetninger. Vurderingene baseres på overføringstidspunktet selv om de fant at dette var feil utgangspunkt. De var enige i at man skal se på utviklingen i selskapet etter overføringen, men tar allikevel ikke hensyn til tilsendte opplysninger fordi de ikke har fått etterspurte regnskaper som de vet ikke eksisterer. De har derfor ikke vurdert alle tilgjengelige fakta, og tiltrer en rekke av skattekontorets vurderinger selv om disse bygger på det utgangspunkt de selv har konstatert er feil.

Skatteklagenemnda har lagt stor vekt på det lånet datterselskapet hadde i Venezuela da overføringene fra Norge fant sted. De har imidlertid ikke tatt hensyn til at notene i fremlagt regnskap viser at datterselskapets lån i Venezuela var et kortsiktig lån med høy rente. Det er også opplyst at det var garantert av saksøker. En slik garanti øker mulighet for lån, men ikke lånekapasiteten.

I vedtaket er det ingen vurdering av om datterselskapet eventuelt bare hadde delvis lånekapasitet i et eller flere år. Det sees helt bort fra all ny informasjon etter skattekontorets vedtak. De har ikke vektlagt tilsendt informasjon om IFRS-regnskaper for 2008-2012 og spesifisering for 2010 og 2011 med angivelse av forskjeller mellom lokalt regnskap og IFRS. Dette fordi det etter deres mening ikke er fremlagt fullstendige tall. Det er dog et paradoks at de bygger på en egenkapitalandel basert på konsoliderte, inflasjonsjusterte tall fordi de antok dette å være et estimat på virkelig verdi. På den annen side avviser de å legge disse tallene til grunn i andre sammenhenger.

Det foreligger også flere feil i faktum i saken. Skatteklagenemnda går ut fra en uriktig forståelse av låneavtalen ved at de skriver at det «etter avtale mellom partene skal betales renter med 15 %.» De legger også til grunn et for høyt lånebeløp på det eksterne lånet som er oppjustert til VEF 19 276 502. I tillegg viser de til at det forelå sikring mot valutatap, selv om dette var korrigert. De synes også å ha lagt vekt på at datterselskapet hadde lånt pengene videre til et søsterselskap, noe som ikke var tilfelle.

Konklusjonen må derfor bli at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet i 2010 og 2011.

Det vises også til at skatteetaten har plikt til å vurdere de innsendte faktaopplysninger, jf. ligningsloven § 8-1. Dette er en saksbehandlingsfeil som fører til opphevelse hvis feilen har virket inn på resultatet, jf. ligningsloven § 3-12. I vår sak er dette tilfelle. I tillegg må vedtaket oppheves fordi det foreligger feil rettsanvendelse med hensyn til vurderingen av lånekapasiteten og feil faktum som er lagt til grunn for vurderingen.

Saksøker la etter dette ned slik påstand:

1. Ligningen for Saint-Gobain Ceramic Materials AS for 2010 og 2011 oppheves.
2. Saint-Gobain Ceramic Materials AS tilkjennes sakskostnader.

Saksøkte har i det vesentlige anført:

Det som skal prøves i saken er skatteklagenemndas vedtak av 29. oktober 2013. Saksøkte viser i det vesentlige til vedtaket og anfører at dette er korrekt.

Ved vurderingen må retten ta standpunkt til om det foreligger et låneforhold eller et egenkapitalinnskudd. Dersom det finnes å foreligge et låneforhold er det deretter et spørsmål om datterselskapet hadde lånekapasitet for årene 2010 og 2011. I den forbindelse er det også et spørsmål om hvilket faktisk grunnlag som skal legges til grunn ved prøvelsen.

Ved overprøving av et ligningsvedtak er det det samme faktum retten skal gå ut fra som skatteetaten hadde da vedtaket ble fattet. Det vises til dom i Rt-2006-404 (Invensys). Av denne fremgår at «det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet.»

Når det gjelder bevisbyrderegler vises til dom i Rt-1999-1087 (Baker Hugh-dommen) der det fremgår at skattemyndighetene har en subjektiv bevisbyrde for at inntektene er redusert som følge av et interessefellesskap mellom partene, jf. nå skatteloven § 13-1 første ledd. Det er således skattemyndighetene som må bevise at det er grunnlag for å tillegge renter som et morselskap ikke har beregnet.

Vedrørende annet ledd siteres det i dommen følgende fra Ot.prp.nr.26 (1980-1981):

«For utenlandske forretningsforhold e.l. vil en foreslå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved for det første å redusere noe på graden av sannsynliggjøring som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner o.l. har redusert skatteytters inntekt eller formue mot hva en ville vente mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndighetene å oppfylle denne bevisbyrde vil en dernest pålegge skattyter å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen.»

I Oslo byretts dom i Utv [1997] side 816 (Freia-dommen) fremgår at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at det foreligger en inntektsreduksjon. Det fastslås imidlertid at det i utenlandske forretningsforhold «må aksepteres en forskyvning i bevisbyrden i skattyters disfavør for å sikre effektiviteten i den norske gjennomskjæringsbestemmelsen».

Både forarbeider og rettspraksis fastslår således at det må gis en betydelig romslighet i det skjønnet ligningsmyndighetene skal utøve. Dette skjønnet skal etter retten uttale at utgangspunkt i selskapets regnskaper. Det er derfor helt rimelig at myndighetene har pålagt saksøker å fremlegge et eget regnskap for datterselskapet for de årene det er tale om. Morselskapet må ha myndighet til å kunne kreve dette av et heleid datterselskap.

I Nycomeddommen skriver retten følgende om bevisbedømmelsen:

«Etter ordlyden i § 54 første ledd annet punktum som gjelder når datterselskapet er hjemmehørende i utlandet, er det tilstrekkelig at ligningsmyndighetene finner «grunn til å anta» at morselskapets inntekt er redusert. Etter rettens syn er rentefrie lån mellom uavhengige parter så uvanlig at dette i seg selv gir tilstrekkelig grunn til å anta at inntekten er redusert. Det er derfor i utgangspunktet Nycomed som må påvise at datterselskapet var helt uten evne til å oppta eksterne lån, slik at inntektsreduksjon likevel ikke kan konstateres.»

Spørsmålet i saken her er om vilkårene for gjennomskjæring kan anses å være oppfylt slik skatteklagenemnda har kommet til. Rettslig utgangspunkt er hjemmelen for gjennomskjæring som nå finnes i skatteloven § 13-1 første ledd. Vilkaene for at denne bestemmelsen kommer til anvendelse er at det foreligger et interessefellesskap, at det foreligger en inntektsreduksjon og at det finnes å være en årsakssammenheng mellom faktorene.

Det er enighet mellom partene om at det foreligger et interessefellesskap.

Når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjon må det vurderes om det foreligger et låneforhold eller et egenkapitalinnskudd. Det ble utarbeidet låneavtaler som er fremlagt og som viser at det i formen dreier seg om lån. Utgangspunktet for tolkingen er helt klart at formuesrettslige avtaler skal legges til grunn etter sitt innhold. Omklassifisering er i dette tilfellet i strid med rettsgrunnlaget, dvs. avtalen. Det vises til dom i Rt-2010-790 (Telecomputing) hvor det fremgår at klassifisering må skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved avtalen. I tillegg til lånedokumentene er det også avtalt renter ved forsinket betaling. Lånene fremgår av begge selskapers regnskaper, og låntaker kan ikke ensidig nedskrive lånebeløpet. Långiver har tegnet forsikring for lånet, og det trer i stedet for et annet lån. Konklusjonen må være at det ikke finnes objektive kriterier for omklassifisering, og at det må legges til grunn at transaksjonen mellom saksøker og datterselskapet må klassifiseres som lån.

Utgangspunktet er at lån skal renteberegnes. Det finnes dog tilfeller der det aksepteres at renter ikke beregnes, og at det således ikke foreligger en inntektsreduksjon. I vårt tilfelle vil et rentefritt lån kunne godtas dersom man finner at manglende renteberegning skyldes at datterselskapet ikke har lånekapasitet. Det vises til Finansdepartementets uttalelse i Utv. [1995] side 1065 der det blant annet står:

«Ved vurderingen av om § 54 første ledd kommer til anvendelse, kan kapitalstrukturen i det utenlandske selskapet ha betydning. Det kan anføres at datterselskapet oftest må ha en viss egenkapital for at det skal ha evne til å ta opp kommersielle lån. Ytes det i slike tilfeller et rentefritt lån til datterselskapet kan det være grunnlag for å hevde at morselskapet ikke har fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Vilkaene for å anvende skatteloven § 54 første ledd vil da ikke være til stede. Det samme kan være aktuelt dersom datterselskapets drift og økonomi for øvrig ikke gir rimelig dekning for renter på morselskapets fordring.»

Det fremgår videre at det er morselskapet som i tilfelle må sannsynliggjøre datterselskapets svake økonomi, og at vurderingen kan føre til at det skal beregnes rente av en del av lånet, eller at det

kan beregnes en rente som ligger under markedsrenten. Det vises også til retningslinjer fra OECD som omhandler samme spørsmål.

I dag fremgår samme regler av skatteloven § 13-1.

Når det gjelder vurdering av datterselskapets lånekapasitet er det et spørsmål hva som ble sannsynliggjort da saken ble behandlet av skatteklagenemnda. Vurderingstemaet er om datterselskapet kunne ha oppnådd finansiering fra en uavhengig kredittinstitusjon i det aktuelle inntektsåret til en normal rente. Det må da foretas en totalvurdering av datterselskapets økonomiske forhold, basert på selskapets finansielle stilling og egenkapital, selskapets fremtidsutsikter, selskapets nåværende og fremtidige kontantstrøm samt andre relevante forhold knyttet til en kredittvurdering.

Utgangspunktet for vurderingen må være situasjonen da lånet ble gitt. Rettspraksis viser dog at lånekapasiteten må prøves for hvert enkelt år. I vår sak foreligger ikke regnskaper for de aktuelle årene. Spørsmålet blir da hva skattemyndighetene kunne utlede med hensyn til lånekapasitet for 2009 og 2010 på grunnlag av de data som da forelå. Hvis de fremlagte opplysninger ikke er tilstrekkelige, må man falle ned på presumsjonsregelen.

De fremlagte kontoutdrag for 2010 og 2011 er ikke offisielle årsregnskap, slik det må kunne forventes at et datterselskap fremlegger. Opplysningene som ble fremlagt av saksøker var således ufullstendige. Det var umulig å vurdere aktiva i datterselskapet. Det ble lagt frem forskjellige tall og regnskapene var konsoliderte. De var også justert for inflasjon, som var kraftig i Venezuela på den tiden. Det var derfor vanskelig for skattemyndighetene å få en oversikt over selskapets resultater og økonomiske situasjon.

Andre långivere har vurdert datterselskapet som kredittverdig. Dette gjelder Banco de Venezuela som ga datterselskapet lån i 2007. Saksøker opplyste at lånet var kortsiktig og at det var gitt garanti fra saksøker. Det er ikke opplyst hvor dette står. Søsterselskapet Saint-Gobain Abresivo ga også lån til datterselskapet med renter.

Som sikkerhet for lånet fikk saksøker pant i fast eiendom (tomt og fabrikk) og andre driftsmidler. Verdien av disse aktiva er usikker og vi kjenner ikke anleggenes karakter. Det må være saksøkers ansvar at faktum og forholdene rundt regnskapstallene er så usikre.

Når det gjelder vurderingen kan man heller ikke se bort fra at selskapet er en del av et stort konsern.

Skattemyndighetene har sannsynliggjort at selskapet hadde tilstrekkelig lånekapasitet med hensyn til aktiva, sikkerhet og betjeningsevne. Kravene til sannsynliggjøring av at dette ikke er korrekt er ikke oppfylt fra saksøkers side. Uansett foreligger det her så stor usikkerhet knyttet til datterselskapets økonomiske situasjon at presumsjonsregelen må slå inn.

Det er saksøker som må sannsynliggjøre at lånet var gitt uten rente på grunn av datterselskapets dårlige økonomi. Det har de ikke gjort i dette tilfellet. De har ikke fremlagt separate regnskap. Konsoliderte regnskap er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre manglende lånekapasitet.

Skatteklagenemnda har vurdert datterselskapets egenkapital som god. Det er ikke fremlagt takster eller vurderinger av sikkerheten som svekker denne vurderingen.. Det er heller ikke fremlagt opplysninger om tap, eller opplysninger om hvorfor driften fortsetter. Endelig vises til at det heller ikke foreligger noen kontantstrømanalyse for de aktuelle år eller årene fremover som kan hjelpe skattemyndighetene i deres vurderinger.

Det foreligger etter dette ingen feil ved vedtaket. Det er ingen saksbehandlingsfeil. Det er tatt hensyn til de opplysningene som foreligger. Saksbehandlingsfeil skal det heller ikke tas hensyn til hvis de ikke har hatt betydning for avgjørelsen. Det er heller ikke feil i faktum eller lovanvendelsesfeil i vedtaket. Inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskapet mellom saksøker og datterselskapet. Datterselskapet hadde lånekapasitet i de ligningsårene saken omfatter. Vedtaket kan derfor ikke oppheves.

Saksøktes la etter dette ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt sør frifinnes
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger.

Rettens vurdering:

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak av 29. oktober 2013 ilagt saksøker et skjønnsfastsatt rentetillegg for årene 2010 og 2011 for manglende renteberegning av lån gitt til datterselskap i Venezuela i 2008. Hjemmelen for skjønnsfastsettelsen er skatteloven § 13-1. Bakgrunnen er aksjelovens regler om at konserninterne transaksjoner skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår. Det er således ikke tillatt å foreta ensidige verdioverføringer fra et selskap i et konsern til et annet hvis transaksjonen ikke forretningsmessig begrunnet. I nærværende sak mener skattemyndighetene at overføringene var lån som skulle renteberegnes. Renter er skattbar inntekt etter skatteloven § 5-1.

Skatteloven § 13-1 har overskriften interessefellesskap, og har står det følgende i første og annet ledd:

- «(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å ha vært en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.»

Spørsmålet er først om man må se på kapitaloverførselen som et lån, eller om det kan klassifiseres som et kapitalinnskudd slik saksøker anfører. Et kapitalinnskudd vil ikke føre til en inntektsreduksjon som går inn under skatteloven § 13-1. I dom i Rt-2010-790 står følgende om dette spørsmålet i avsnitt (44):

Det som skiller lån fra et selskaps egenkapital, er at det for lån foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt, mens egenkapital bare kan kreves tilbakebetalt ved likvidasjon, utløsning eller lignende, og da som en andel av differansen mellom selskapets eiendeler og forpliktelser på dette tidspunkt. Hvorvidt det foreligger en alminnelig betalingsforpliktelse, eller en tilbakebetalingsplikt som er begrenset til en andel av et likvidasjonsoverskudd eller overskudd etter en utløsningsbalanse, må i første rekke besvares ved en fortolkning av rettsgrunnlaget for transaksjonen. Dersom en fortolkning av forpliktelsens grunnlag ikke gir noe bestemt svar, må klassifiseringen skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet.»

I nærværende sak er rettsgrunnlaget de låneavtaler som ble inngått. Låneavtalene inneholder flere bestemmelser som viser at pengene er gitt som lån. Avtaler i formuesforhold skal så langt som mulig legges til grunn etter sitt innhold, og det skal derfor etter rettens syn svært mye til før man kan se bort fra så klare avtaler. I tillegg vises til at saksøker har opplyst at man bevisst valgte å gi kapitaltilførselen som lån fremfor egenkapitaltilførsel for å sikre kapitalen best mulig for det norske selskapet. Etter rettens syn kan det da ikke være riktig å gi transaksjonen et annet innhold når dette vil være mest hensiktsmessig. Låneformen er valgt, og retten finner uten tvil at overføringene må klassifiseres som lån i dette tilfellet.

Retten er etter dette kommet til at skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse i nærværende sak. For at det skal kunne gis skjønnsmessig inntektstillegg må det etter ordlyden i første ledd foreligge tre kumulative vilkår. Det må for det første foreligge et interessefellesskap, som det uten tvil gjør i dette tilfellet. I tillegg må det foreligge en inntektsreduksjon og det må være en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

Det foreligger i utgangspunktet en inntektsreduksjon når det er gitt et lån fra mor- til datterselskap uten at det er beregnet renter på lånet. Et unntak fremgår av dommen i Rt-2007-1025 (Statoil Angola). Der står det i avnitt (44):

«I den foreliggende sak er partene enige om at Statoil Angola ikke har finansiell evne til å bære større rentebærende lån enn det lån som er opptatt i SCC. Dette innebærer at det ikke ville ha vært mulig for Statoil Angola å skaffe det lån selskapet har opptatt i Statoil ASA, fra uavhengig kredittgiver. Når dette er tilfellet, er bestemmelsen om rentefrihet ikke et resultat av interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola, men forretningsmessig begrunnet. Dette er bakgrunnen for at det i ligningspraksis har vært lagt til grunn at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for rentefrie lån fra morselskap dersom datterselskapet ikke har lånekapasitet. I Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1997 side 895, som følger opp en tidligere uttalelse av departementet i Utv. 1995 side 1065, blir det således fremholdt:

«Det vanlige er at lån på kommersielle vilkår mellom uavhengige parter er gjenstand for renteberegning. Utgangspunktet blir derfor at rentefrihet har medført en inntektsreduksjon for morselskapet tilsvarende normal rente på lånet. Unntaksvis kan det imidlertid tenkes at datterselskapets finansielle stilling var så svak da det rentefrie lånet ble ydet, at det på dette tidspunktet ikke ville hatt kapasitet til å ta opp et tilsvarende lån på kommersielle vilkår. I slike tilfeller kan det være grunnlag for å hevde at morselskapets inntektsreduksjon ikke svarer til normal rente på hele lånet, men til en lavere rente på hele

lånet eller eventuelt normal rente på en del av lånet. I særlige tilfeller kan det endog tenkes at datterselskapet overhodet ikke hadde lånekapasitet, med den følge at vilkårene for inntektsjustering i morselskapet etter skatteloven (av 1911) § 54 første ledd ikke er oppfylt.»»

I vårt tilfelle blir spørsmålet således om datterselskapet hadde lånekapasitet, helt eller delvis. Forholdene skal vurderes for hvert år. Det vises til at skatteklagenemnda refererte fra «Bedriftsbeskatning i praksis» 2000 side 336 der det står følgende:

«Lånekapasitet må vurderes for hvert inntektsår.

I Nycomed-dommen sa lagmannsretten seg enig med kontoret i at datterselskapets lånekapasitet måtte vurderes på det tidspunkt den aktuelle ligningen gjelder for, dvs at det må skjønnes for hvert inntektsår, jf Utv. 1999 side 540 på side 543-544. I utgangspunktet må skattyter ved utfylling av selvangivelsen foreta en vurdering av endringer i lånekapasiteten fra året før, og innrette sin selvangivelse og beregne deretter.»

Retten finner også at vurderingen nå må foretas på grunnlag av de opplysninger skattemyndighetene hadde på den tid vedtaket ble fattet. Det vises til Invensysdommen i Rt-2006-404.

I Statoil Angola-dommen [Rt-2007-1025] var partene enige om at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet. I vår sak er partene uenige om dette, og etter skatteloven § 13-1 (2) er det skattyter som må føre bevis for at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet på de aktuelle tidspunktene. Retten legger til grunn at beviskravet knyttet til dette er sannsynlighetsovervekt.

Skattemyndighetene har bygget sin avgjørelse på at saksøker ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort datterselskapets påståtte manglende lånekapasitet. Det er vist til at det ikke er lagt frem regnskaper slik det ble anmodet om. Retten ser klart at det beste grunnlag for å fatte en riktig avgjørelse er fullstendige regnskaper for selskapet for de årene det gjelder. Imidlertid er det gjentatte ganger gitt opplysninger om at det ikke ble utarbeidet egne regnskaper for datterselskapet, og at disse således ikke kunne oversendes. Fremlagt korrespondanse viser på den annen side at saksøker la frem konsoliderte regnskaper med søsterselskapet i Venezuela, utdrag av konti som viser deler av regnskapene samt egne regnskap for selskapet i Norge.

Fremlagte regnskapstall gir ikke noe fullstendig bilde av situasjonen i Venezuela da lånene ble gitt og de etterfølgende årene. Det er også et problem at regnskapene i Venezuela ble inflasjonsjustert, og det er vanskelig å vite hvilken reell verdi de representerte. Retten mener imidlertid at skattemyndighetene måtte ha plikt til å gå inn i de fremlagte opplysningene og foreta en vurdering ut fra det grunnlaget som ble gitt. Det kan ikke være riktig å se bort fra fremlagte opplysninger, selv om disse ikke var de som kunne ha gitt det beste bildet av situasjonen. Så vidt retten kan se har saksøker fortløpende svart på spørsmålene fra skattemyndighetene. Retten kan i den forbindelse ikke se at det har betydning at det i første omgang ble svart feil på om datterselskapet hadde gjeld i Venezuela.

Samlet sett finner retten at den fremlagte dokumentasjonen på vedtakstidspunktet var tilstrekkelig til å fastslå at datterselskapet hadde en svak inntjening og betalingsevne i angjeldende periode.

Det fremgår klart av saksøkers regnskap at saksøker skrev ned verdien av aksjene i perioden etter 2008, og at de i 2011 ble nedskrevet til null. I tillegg til en betydelig inflasjon førte også en politisk risiko til usikkerhet rundt verdien av egenkapitalen. I følge saksøkers vitne i retten var det blant annet svært vanskelig å forutsi verdien ved en eventuell konkurs.

Etter en samlet vurdering ser retten det derfor som svært sannsynlig at selskapet i Venezuela hadde behov for økonomisk bistand da lånene ble gitt i 2008. I utgangspunktet vises til at lånene fra saksøker ble benyttet til nedbetaling av løpende lån i Venezuela. Dette var dyre lån som var tatt opp i 2007 med renter mellom 17 og 28 %. At de hadde fått slike lån behøver ikke å bety at datterselskapet hadde lånekapasitet.

Det vises her spesielt til at statens vitne forklarte i retten at alle kan få lån, men at betingelsene for lånet blir dårligere ved liten eller ingen lånekapasitet. Dyre lån kan være ødeleggende for en låntakers økonomi. Saksøkers vitne forklarte i retten at datterselskapet i Venezuela hadde en viktig funksjon for saksøkers produksjon. Retten ser det derfor som mest sannsynlig at kapitaltilførselen fra Norge ble gitt for å hjelpe datterselskapet til å kvitte seg med de dyre lånene. I den forbindelse gir det også mening at lånene fra Norge var rentefrie og langsiktige.

Retten viser også til opplysningene om at det i notene til regnskapet fremgår at lånene var kortsiktige og gitt med garanti fra saksøker. Dette støtter konklusjonen ovenfor, men retten kan ikke se at det har betydning om disse opplysningene var kjent for skatteklagenemnda da vedtaket ble fattet. I alle fall viser størrelsen på renten samt øvrige opplysninger om datterselskapets drift at lånene må ha vært en belastning på økonomien i datterselskapet.

Som støtteargument viste skatteklagenemnda til at datterselskapet i 2008 lånte 17 millioner VEF videre til et søsterselskap til 18 % rente. Dette var en misforståelse, i det det var datterselskapet som lånte pengene av sitt søsterselskap. Slik retten ser det styrker en så høy rente heller en indikasjon på lav eller ingen lånekapasitet på det tidspunktet.

Samlet sett er retten således ikke enig i skatteklagenemndas vurdering om at lånene fra saksøker indikerer lånekapasitet slik det fremgår av vedtaket.

I tillegg fremgår av vedtaket at skatteklagenemnda ikke har sett på lånekapasiteten i årene 2010 og 2011, som er de årene vedtaket gjelder. Skattekontoret tok feil ved å legge til grunn at vurderingen skulle skje på lånetidspunktet. Denne feilen rettet skatteklagenemnda opp i sitt vedtak. Imidlertid kan retten ikke se at rettelsen førte til at problemstillingen ble drøftet i skatteklagenemndas vedtak. Det eneste de sier om tidspunktet for vurderingen er at det legges til grunn at «selskapet hadde lånekapasitet på det tidspunkt lånet ble ytet *samt i de etterfølgende årene.*»

Fremlagte regnskapstall viser at særlig året 2010 var spesielt dårlig for datterselskapet. Dette fremgikk flere steder i regnskapsmaterialet, og i saksøkers regnskap der aksjene ble skrevet ned i 2010 før de i 2011 ble skrevet ned til null. Hva dette kunne bety har skatteklagenemnda ikke vurdert. Det er heller ikke vurdert om lånekapasiteten kunne være så dårlig at renten kunne vært satt lavt eller at det eventuelt kunne vært krevet renter kun på en del av beløpet. I henhold til forarbeider og rettspraksis er begge disse alternativer noe som skal vurderes i en slik sak.

I dette tilfellet finner retten imidlertid ikke at det har noen betydning at disse vurderingene ikke ble foretatt. Retten finner uansett at saksøker i tilstrekkelig grad har bevist at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet i 2010 og 2011, som er de to årene denne saken gjelder. Saksøkers inntekt finnes således ikke å være redusert på grunn av interessefellesskapet med datterselskapet, jf. blant annet Statoil Angola-dommen [Rt-2007-1025], og vedtaket av 29. oktober 2013 må derfor bli å oppheve.

Saksøker har etter dette vunnet saken fullstendig, og skal etter hovedregelen i tvisteloven ha dekket sine omkostninger i saken, jf. tvisteloven § 20-2. Unntakene er vurdert, men finnes ikke anvendelige. Saksøkers prosessfullmektig har levert en omkostningsoppgave stor kr 546 375,- uten merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyr for behandlingen i tingretten. Saksøkes prosessfullmektig har i prosesskriv av 3. desember 2014 fremsatt innsigelser mot timesatsen som er benyttet. Retten har vurdert kravet og statens innsigelse, og finner at størrelsen på kravet samlet sett er noe høyt. Retten finner det derfor riktig å fastsette saksomkostningene til kr 475.000,- pluss rettsgebyr for behandlingen i tingretten.

Domsslutning:

- 1. Ligningen for Saint-Gobain Ceramic Materials AS for 2010 og 2011 oppheves.*
- 2. Saint-Gobain Ceramic Materials AS tilkjennes saksomkostninger med kr 475.000,- pluss rettsgebyr for tingretten*

SkN 15-049 Inntektsreduksjon - interessefellesskap

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 og § 13-1. Ligningsloven § 8-1.

Drammen tingrett: Dom av 22. oktober 2014, **sak nr.:** TDRAM-2014-25258

Dommer: Tingrettsdommer Laila Ingebrigtsen.

Parter: Øystein Narjord og Renskaug AS (for begge: advokat Hugo André Marøy v/advokatfullmektig Guri Helen Reiten) mot Skatt Sør (advokat Helge Røstum).

Sammendrag: Et aksjeselskap leide lokaler av ektefellen til selskapets eier. For å kunne nyttiggjøre seg lokalene måtte de bygges om, og aksjeselskapet pådro seg utgifter i denne forbindelse. Saken reiste blant annet spørsmål om hvordan utgiftene skulle behandles skattemessig. Aksjeselskapet hadde krevd fradrag for kostnadene fordelt på leieperioden. Skattemyndighetene mente at selskapet hadde foretatt påkostninger på utleiers eienedom, som medførte at utleier fikk overført verdier. Det ble foretatt skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 ut fra interessefellesskap mellom selskapet og eier. Retten fant at aksjeselskapets ombygging av lokalene var en forretningsmessig avgjørelse i selskapets interesse, og at inntekten dermed ikke var redusert som følge av interessefellesskapet. Retten fant heller ikke at eier/ektefelle hadde fått overført en fordel ved ombyggingen. Skatteklagenemndas vedtak ble

opphøvet, både for eier og selskap.

Saken gjelder gyldighet av Skatteklagenemndas vedtak vedrørende Renskaug AS og Øystein Narjord, samt vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift vedrørende Renskaug AS.

Framstilling av saken.

Renskaug er et aksjeselskap som ble stiftet 15.03.2006. Det er 100 % eid av Narjord, og han er styreleder og daglig leder i selskapet. Selskapets formål er ifølge firmaattesten «*Utleie av fast eiendom, gårdsdrift, konsulentvirksomhet og investering i fast eiendom, aksjer og andeler samt det som naturlig faller innenfor dette.*» Selskapets virksomhet drives på Vestre Renskaug gård, som eies av Narjords ektefelle, Tone Bergflødt. Bergflødt er styremedlem i selskapet.

Den 31.03.2006 ble det inngått leiekontrakt mellom Bergflødt og Narjord som utleiery og Renskaug som leietaker. Leiekontrakten omfatter alt dyrket areal, skog og driftsbygninger på eiendommen Vestre Renskaug, samt noe driftsløsøre som eies av Narjord. Leieperioden ble fastsatt til 01.04.2006 - 31.12.2015, med en leiesum på kr 330.000 pr. år. Etter kontrakten er leietaker ansvarlig for daglig vedlikehold av det leide anlegget og driftsløsøre, samt gårdsanlegg, veier og snørydding. Det fastsettes videre at investeringer og påkostninger i utgangspunktet er utleiers ansvar, men at investeringer og ombygginger for å tilpasse lokaler og løsøre til leietakers behov må dekkes av leietaker. Ved leiekontraktens utløp skal dette tilfalle utleier vederlagsfritt.

Den 20.10.2011 ble det inngått en ny leiekontrakt til avløsning av den første kontrakten. Kontraktene er like, bortsett fra leieperioden og regulering av investeringer foretatt av leietaker. I den nye kontrakten er leieperioden satt til 01.11.2011 - 31.10.2021. Det fastsettes at leietaker skal godtgjøres for investeringer som er foretatt dersom dette medfører en merverdi for utleier.

Renskaug har foretatt ombygginger og utbygginger på den leide eiendommen for å tilpasse eiendommen til sin virksomhet. Totale kostnader er kr 2,2 mill., fordelt med kr 1,9 mill. på driftsbygningen og kr 300.000 på personalboligen. Driftsbygningen er bygget om og utvidet med overnattingsplasser. En liten personalbolig er fullført. Kostnadene er i sin helhet dekket av Renskaug, som har fradragsført inngående merverdiavgift og krevd fradrag for netto kostnader fordelt på leieperioden. I 2010 ble det foretatt bokettersyn hos Renskaug. Med grunnlag i bokettersynsrapporten mente Skatt Sør at Renskaug hadde foretatt påkostninger på utleiers eiendom, som medførte at utleier fikk overført verdier. Utbyggingskostnaden ble fordelt med 50% på Renskaug som leietakers tilpasning og 50% på Narud/Bergfløt som utleiers påkostning.

Renskaugs fradragsrett for inngående merverdiavgift for driftsbygningen ble da begrenset til 50 %. For 2008 ble 50 % av fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeført med kr 190.000 og tilleggsavgift ble fastsatt med 10%. For personalboligen ble fradragsført merverdiavgift tilbakeført med kr 38.979, fordi det ikke er fradragsrett for boliger. Dette er akseptert av Renskaug. Partene er enige om kostnadsfordelingen mellom driftsbygningen og personalboligen til henholdsvis kr 1,9 mill. og kr 300.000. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet 18.06.2012 skattekontorets innstilling til vedtak.

Skatt Sør fattet den 22.11.2011 vedtak om endring av ligningen for Renskaug, Narjord og Bergflødt. For Renskaug ble alminnelig inntekt redusert for årene 2007, 2008 og 2009,

grunnlaget for arbeidsgiveravgift ble økt og det ble fastsatt tilleggsskatt med 30 %. For Narjord og Bergflødt ble alminnelig inntekt, grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt økt og det ble fastsatt 30 % tilleggsskatt. Alle vedtakene ble påklaget.

I klageomgangen endret Skatteetaten den rettslige vurderingen av forholdene, og i innstilling til Skatteklagenemnda ble skattekontorets endringer i vedtakene av 22.11.2011 reversert. Det ble foretatt skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 ut fra interessefellesskap mellom Renskaug og Narud fordi Bergflødt eier eiendommen. Kostnadene ble ansett som en overføring fra selskap til aksjonærs nærstående, og ansett som utbytte for Narjord, jf. skatteloven § 10-11. Narjord ble utbyttebeskattet, og for Renskaug ble tidligere fradragsført vedlikeholdskostnader og avskrivninger tilbakeført. Skatteklagenemnda fattet vedtak den 13.08.2013 hvor innstillingen ble stadfestet, og ligningen for Renskaug og Narjord ble endret, mens Skatt Sørs vedtak for Bergflødt ble opphevet. For Renskaug ble alminnelig inntekt for årene 2007 - 2009 økt med henholdsvis kr 297.377, kr 400.856 og kr 551.263, samt at krav om 30 % tilleggsskatt opprettholdt. For Narjord ble alminnelig inntekt for 2007 økt med kr 513.077 og grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt ble redusert med kr 133.333. For året 2008 ble alminnelig inntekt økt med kr 482.475 og grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt ble redusert med kr 133.333. Tilleggsskatt på 30 % ble opprettholdt for begge årene. For året 2009 ble alminnelig inntekt redusert med kr 98.169 og grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt redusert med kr 133.333. Tilleggsskatt for 2009 falt bort da inntektsøkningen bortfalt. Under hovedforhandlingen ble krav om tilleggsskatt for Renskaug og Narjord frafalt, og partene la ned sammenfallende påstander på dette punktet.

Stevning i saken ble tatt ut 06.02.2014. Søksmålet er rettidig, det var ingen søksmålsfrist etter merverdiavgiftsloven av 1969. Tilsvaret ble inngitt i rett tid. Hovedforhandling ble holdt 07.-08.10. 2014. Det ble avhørt 4 vitner og foretatt slik dokumentasjon som rettsboken fastsetter.

Saksøkerens påstandsgrunnlag.

Bergflødt overtok Vestre Renskaug gård fra sin far i 2004. Et par år etter overtagelsen fortsatte Bergflødt og Narjord med samme drift som før, dyrking av grønnsaker. Produksjonen ga ikke lønnsomhet. Eiendommen hadde da en driftsbygning fra 1989 i god stand. Bygningen var tilpasset grønnsakproduksjon, med verksted, kjølerom, pakkerom, kallt lager, lasterampe, garasje, samt spise/hvilerom for ansatte. Innvendig takhøyde var 5 m., og det var innvendige porter som ga tilgang for lastebil og truck til alle rom. I 2004 ble det gitt tillatelse til oppføring av et bygg som skulle brukes til kontor og personalrom for ansatte. I 2005 ble driften utvidet til kjøttproduksjon, kalver ble kjøpt inn og det ble bygd fjøs. Gården hadde leveranseavtale for grønnsaker med Gartnerhallen, senere Bama. Bama ønsket etter hvert større leverandører, og kansellerte leveranseavtalen i 2006. Økonomien var svært anstrengt. Andre inntektsmuligheter ble søkt, og i 2005 ble våningshuset leid ut til kursvirksomhet og driftsbygningen brukt til noen konserter i perioder da den var tom.

Våren 2006 ble Renskaug stiftet. Dette fordi Narud/Bergflødt ønsket å skille mellom eiendom og drift. I andre halvår 2006 ble de invitert til å være med i et program i regi av Fram/Agro. Programmets formål var å hjelpe gårdbrukere til å skape lønnsomme arbeidsplasser og bli bedre bedriftsledere. Narud/Bergflødt var da i en svært presset økonomisk situasjon. De måtte gjøre noe for å klare å få lønnsomhet ut av gården. I regi av programmet lette man etter andre inntektsmuligheter, og besluttet å satse på kurs/konferansevirksomhet med lokalprodusert mat og

økologisk drift. I desember 2006 ble det søkt om driftsendring. Bergflødt og Narud fikk en personlig dispensasjon til slik drift og utleie av overnattingsplasser.

For å kunne drive med kurs/konferansevirksomhet var det nødvendig med store ombygginger. Renskaug besluttet å bygge om driftsbygningen tilpasset det nye driftskonseptet, med etablering av storkjøkken, resepsjon, spise/oppholdsrom, konferansesal og toaletter. Det ble oppført et tilbygg med overnattingsplasser. Konferansesal og kjøkken ble ferdigstilt først, slik at de kunne ha drift i byggeperioden. Det ble nedlagt mye egeninnsats under byggingen for å spare penger. Kontor/personalrom ble gjort om til personalbolig fordi brannvesenet krevde døgnkontinuerlig brannvakt. Denne kan kun brukes til ansatte i vaktordning og ikke leies ut til andre formål. Den er således en del av driften. De ombyggingene og tilpasningene som ble gjort, skyldtes utelukkende leietakers behov, og var basert på forretningsmessige vurderinger. De første årene ga ikke driften lønnsomhet, mye basert på at utleie til kurs/konferanse var vanskelig i byggeperioden. Nå er virksomheten i god drift og har lønnsomhet.

Skatteklagenemda har lagt til grunn feil faktum og feil rettsanvendelse, og vedtakene er derfor ugyldig. Vilåårene for å fastslå at det foreligger interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 er ikke oppfylt, fordi det ikke er årsakssammenheng mellom de investeringene som ble gjort og interessefellesskapet. Omleggingen av driften på gården, som nødvendiggjorde investeringene, var basert på forretningsmessige vurderinger etter grundig planlegging og rådgivning. Renskaug har langsiktig perspektiv på driften, og leieavtalen vil bli forlenget. Konsesjonsreglene var årsaken til at den første leieavtalen hadde en varighet på 10 år. Den siste leieavtalen må legges til grunn, og den fastslår at utleier skal kompensere leietaker for investeringer som gir utleier en merverdi. Det er det som gjelder mellom partene og som de skal forholde seg til ved opphør av leieavtalen. Renskaug betaler markedsleie, fastsatt etter rådgivning fra takstmann og regnskapsfører.

Etter skatteloven § 6-1 er det fradragsrett for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. De kostnadene som Renskaug har hatt, var nødvendige for å sikre skattepliktig inntekt. Bygningene ble tilpasset driften i Renskaug, og skaper ikke merverdi for utleier. Det vises til vurderingene fra takstmann Langeland. Utleier kan ikke selge eller leie ut gården for samme type drift. Eiendommen ligger i LNF-område. Dispensasjonen for kurs/konferansested er personlig og kan ikke overføres ved salg eller utleie til utenforstående. Selskapet driver i dag en bærekraftig og lønnsom virksomhet. Driftsomleggingen ble foretatt av bedriftsøkonomiske hensyn. Interessefellesskapet er ikke årsaken til at Renskaug påtok seg ombygningskostnadene. Vilåårene for skjønnslingning av Renskaug etter skatteloven § 13-1 foreligger ikke.

For Narjord legges det også til grunn feil faktum og feil rettsanvendelse. Vilåårene for interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 foreligger ikke. Dersom utleier blir eier av påkostningen, skal utleier beskattes for det beløpet som utgjør fordel ved leieforholdets opphør. Skattepliktig fordel er ikke det samme som utbyggingskostnadene. Langelands verdivurdering viser at det ikke har skjedd en verdioverføring fra selskapet til aksjonær eller aksjonærs nærstående og at utleier ikke overtar en vederlagsfri verdi ved opphør av leieforholdet. Skatteklagenemda har da ikke rettslig grunnlag til å tilordne Narjord inntekt som ulovlig utbytte, jf. skatteloven § 10-11.

Klagenemnda for merverdiavgift har lagt til grunn feil faktum og rettsanvendelse. Nemnda bygger på skattekontorets opprinnelige vedtak, som er endret i klageomgangen. Renskaug aksepterer tilbakeføring av merverdiavgift for personalboligen. Merverdiavgiftsloven § 21 (dagjeldende), fastsatte fradragrett for inngående avgift for anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Både relevans- og tilordningskravet er oppfylt. Skattemessig skille mellom påkostning og vedlikehold har ikke betydning så lenge kostnadene har vært reelle utgifter for leietaker, og ikke bare utlegg på utleiers vegne. De samlede kostnadene til ombyggingen av driftsbygningen er knyttet til selskapets avgiftspliktige virksomhet. Hele bygningen brukes til det formålet. Selskapet har da full fradragrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21.

Dersom retten opprettholder klagenemndas avgjørelse, er vilkåret for tilleggsavgift ikke oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 73. Det er kompliserte regler, og selskapet søkte råd hos regnskapsfører for å finne riktig resultat. Selskapet har ikke opptrådt uaktsomt eller forsettlig.

Saksøkerens påstand:

For Renskaug AS

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
3. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift av 15. juni 2012 om tilbakeføring av fradragført merverdiavgift for 2008 med kr 190.000 samt påløpte renter oppheves.
4. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om illeggelse av tilleggsavgift oppheves.
5. Renskaug AS tilkjennes saksomkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling finner sted.

For Øystein Narjord:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
3. Øystein Narjord tilkjennes saksomkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling finner sted.

Saksøktes påstandsgrunnlag.

Staten bestrider at vedtakene i Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift er ugyldige. Det er ikke lagt til grunn feil faktum eller rettsanvendelse.

Saken gjelder den skatte- og avgiftsmessige behandlingen av kostnader på kr 1,9 mill. i årene 2007 - 2009 for ombygging på leid driftsbygning. For den skattemessige behandlingen kommer i tillegg kostnader på kr 300.000 på personalboligen. Leietaker har dekket kostnadene samtidig som de har betalt husleie til utleier. Etter den leiekontrakten som gjaldt i de aktuelle årene, skulle investeringene tilfalle utleier vederlagsfritt ved kontraktens opphør. Det er det som må legges til grunn for vurderingen, leiekontrakt nr. 2 trådte ikke i kraft før 01.11.2011. I realiteten har

Renskaug betalt leie for et ferdig ombygd leieobjekt helt fra 2006, i tillegg til å finansiere ombyggingen. Det er ikke en løsning som er forretningsmessig rimelig eller naturlig mellom uavhengige parter. Slik kostnadsdekning kan bare forklares med interessefellesskapet mellom Renskaug og Narjord. Kostnadsdekningen skal derfor bedømmes som overføring av verdier fra selskap til eneaksjonær, og skal etter skatteloven § 5-2 beskattes hos aksjonæren. Selskapet har ikke fradragsrett for ulovlig utbytte.

Vilkårene for å skjønnsfastsette inntekten etter skatteloven § 13-1 foreligger. Partene er enige om at vilkårene om interessefellesskap og inntektsreduksjon er oppfylt. Uenigheten gjelder hvorvidt det er årsakssammenheng mellom investeringen og interessefellesskapet. Domstolene kan foreta full prøving av om vilkårene er oppfylt, mens prøvningen av skjønnet er begrenset.

Skattemyndighetene har ikke basert seg på feil faktum. Det er ikke grunnlag for å se bort fra leiekontrakt nr. 1 selv om partene i ettertid, etter bokettersynet, har inngått en ny kontrakt. Den kontrakten som var gjeldende da kostnaden ble pådratt og fradragsført må legges til grunn. Den leien som ble betalt fra 2006 var for høy og ligger over markedsleie. Renskaug har selv oppgitt markedsleie for tilsvarende objekter i Lier til kr 130.000. Uavhengige parter ville ikke fastsatt et slikt leienivå. Når Renskaug i tillegg tar hele ombyggingskostnaden og investeringen tilfaller utleier vederlagsfritt ved utløp av leieperioden, er det verken forretningsmessig rimelig eller naturlig. Det betyr at interessefellesskapet er motivet for avtalen og at årsakssammenheng foreligger.

Når Renskaug bekoster ombyggingen på utleiers eiendom, må dette skattemessig ses som et uttak fra aksjonærens side. Den fordel som skal beskattes på aksjonærens hånd tilsvarer da investeringskostnaden.

Kostnadsdekningen representerer et utbytte til Narjord etter skatteloven § 10-11. Problemstillingen for ham er en speilvendning av det som ble lagt til grunn for Renskaug. Skatteklagenemda har i vurderingen for Narjord brukt skatteloven § 13-1 jf. § 10-11. Det er tilstrekkelig å bruke skatteloven § 10-11, da den gir tilstrekkelig hjemmel for beskatning av Narjord.

Etter skatteloven § 10-11 anses enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til aksjonær som utbytte. Når et selskap dekker kostnader for en aksjonær faller dette inn under lovens utbyttebegrep. Overføringer til en aksjonærs nærstående likestilles med overføring til aksjonær. Det skjer en identifikasjon, og det er aksjonæren som skatterettslig tilordnes inntekten og regnes som mottaker.

Klagenemda for merverdiavgift har akseptert at Renskaug trekker fra merverdiavgift for den delen av kostnadene som skjønnsmessig er tilordnet leietaker, dvs. 50%. Problemstillingen etter merverdiavgiftsloven § 21 er om kostnadene kun er til bruk i Renskaugs virksomhet, eller om noe må tilordnes utleier til bruk i utleievirksomheten. Det er ikke et spørsmål om kostnaden er relevant for virksomheten, men om hvem som skal tilordnes kostnaden. Domstolene kan prøve fullt ut om tilordningen er riktig, prøvingen av skjønnet er begrenset. Utleievirksomhet var ikke avgiftspliktig da kostnaden ble pådratt. Følgelig er avgiften kun fradragspliktig dersom kostnadene ble dekket av leietaker. Det er tilstrekkelig om det kan legges til grunn at påkostningene representerer en verdi på utleiers hånd i leieperioden eller ved utløp av den. I dette

tilfellet er det gjort store investeringer i driftsbygningen og det er helt usannsynlig at de ikke skulle ha noen verdi for utleier etter leieforholdets slutt. Det er ikke noe krav om at eiendommen skal ha fått økt salgsverdi.

Tilleggsavgift skal ilegges. Det er tilstrekkelig med uaktsom overtredelse, og det er en streng uaktsomhetsnorm. Det foreligger ikke unnskyldelig rettsvillfarelse.

Saksøktes påstand:

For Renskaug AS

1. Vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. For øvrig frifinnes staten.
3. Staten tilkjennes saksomkostninger.

For Øystein Narjord:

1. Vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. For øvrig frifinnes staten.
3. Staten tilkjennes saksomkostninger.

Rettens vurdering.

Retten skal ta stilling til om Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.2013 for Renskaug og Narjord, og Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18.06.2012 for Renskaug skal oppheves på grunn av feil faktum og rettsanvendelse. Retten vil først drøfte Skatteklagenemndas vedtak for Renskaug og Narjord, og deretter vedtaket i Klagenemnda for merverdiavgift for Renskaug.

Skatteklagenemndas vedtak for Renskaug.

Skatteklagenemndas vedtak er fattet med hjemmel i skatteloven § 13-1. Retten kan prøve rettsanvendelsen, dvs. om lovens vilkår for skjønnsfastsettelse er oppfylt. Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse etter denne bestemmelsen er underlagt forvaltningens frie skjønn. Rettens prøvingsrett er begrenset til om skjønnnet er vilkårlig eller sterkt urimelig, jf. Rt-2012-1025. Saksbehandlingsfeil har kun betydning dersom feilen kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Etter ligningsloven § 8-1 er det ligningsmyndighetene som bestemmer hvilket faktum som skal legges til grunn for vedtaket basert på alle foreliggende opplysninger, men resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Retten kan overprøve ligningsmyndighetenes beslutning om faktum, og må ta stilling til faktum ut fra det som er fremkommet i saken.

Etter skatteloven § 13-1 kan ligningsmyndighetene foreta fastsettelse av inntekten ved skjønn dersom inntekten er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person. Det er tre vilkår som må være oppfylt: (i) inntekten må være redusert, (ii) det må foreligge et interessefellesskap og (iii) det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Partene er enige om at de to første vilkårene er oppfylt, så det drøftes ikke nærmere. Spørsmålet i saken er dermed om det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, dvs. om Renskaug har dekket

ombyggingskostnadene på grunn av interessefellesskapet med Narjord og ikke fordi det var forretningsmessig rimelig eller naturlig.

Bergflødt og Narjord har drevet eiendommen fra 2004, først med grønnsakproduksjon som Bergflødts far hadde drevet med. I tillegg ble det kjøpt inn kalver og bygd fjøs for å utnytte beitearealene på eiendommen. Driften var ikke økonomisk regningssvarende, og andre inntektsmuligheter ble søkt. Fra 2005 leide de ut våningshuset til kurs, mens driftsbygningen ble brukt til små konserter i perioder det ikke var annen virksomhet der. I mars 2006 ble Renskaug stiftet, og selskapet overtok driften av gården fra 01.04.2006.

Bakgrunnen for selskapsstiftelsen og driftsavtalen var at Bergflødt/Narjord ønsket å skille eiendom og drift. Det er vanlig blant næringsdrivende, særlig hvor driften innebærer økonomisk risiko. Driften var da fortsatt hovedsakelig grønnsaks- og noe kjøttproduksjon. Etter at Bama kansellerte leveranseavtalen ble økonomien veldig vanskelig. Det var ikke behov for en stor driftsbygning innredet for grønnsaksproduksjon. Utover i 2006 vurderte Renskaug andre inntektsmuligheter som lot seg forene med gårdsdriften. Beslutningen om å drive kurs/konferansevirksomhet som tilleggssnæring i større skala enn kun i våningshuset, ble fattet rundt årsskiftet 2006/07. Søknad om bruksendring for driftsbygningen ble sendt i desember 2006. Dispensasjonen for å drive tilleggssnæring med kurs/konferanser forutsetter at gården drives ved siden av. Driftskonseptet er kurs/konferanser/overnatting med lokalprodusert mat og økologiske produkter.

Renskaug var ansvarlig for driften av gården etter leiekontrakten, og skulle stå for det nye driftskonseptet. For å realisere dette, var det nødvendig å skaffe tilfredsstillende lokaler for virksomheten.

Leiekontrakten for eiendommen ble satt opp i samråd med regnskapsfører, som er også er takstmann og har god kjennskap til prising av landbrukseiendommer i Lier. Han forklarte i retten at han brukte en forpakkingskontrakt fra Bondelaget som mal, og han mente leien på kr 330.000 var innenfor rammen for markedspris da den ble satt opp. Dette belyste han ved å opplyse varierende leienivåer for jordbrukseiendommer og kaltlager i Lier. Staten har henvist til en leiekontrakt for eiendomi Lier på kr 130.000. Retten kjenner ikke til hva den omfatter, eiendommens størrelse, tilstand m.v., og finner ikke at det kan tillegges stor betydning. Leiekontrakten her gjelder mer enn bare jordarealet. Ut fra det som kom frem finner retten at leien på kr 330.000 var markedsleie da kontrakten ble satt opp. Det har også ligningskontoret lagt til grunn i sin forberedelse av saken. Staten kan da ikke høres med at Renskaug har betalt leie for ferdig utbygget eiendom fra 2006. Retten finner det ikke unaturlig at Renskaug betalte leie i hele perioden. Renskaug hadde drift på eiendommen i hele utbyggingsperioden, og var da forpliktet til å betale leie. Regnskapsføreren opplyste også at pkt. 5 i kontrakten var vanlig klausul i landbruket, ut fra hensynet til at utleier ikke skulle bli belastet med en stor kostnad ved opphør av leieavtalen.

Partene er uenige om hvilken leiekontrakt som skal legges til grunn for den skattemessige vurderingen. Leiekontrakten av 31.03.2006 er erstattet med en ny leiekontrakt av 22.10.2011, ikraft fra 01.11.2011. I tillegg til lengre varighet, er pkt. 5 i kontrakten endret. Bestemmelsen om at leietaker ikke skulle kompenseres ved leieforholdets opphør gjaldt da kostnadene ble pådratt og fradragsført, og staten mener det er avgjørende. Retten registrerer statens syn, men finner ikke

å kunne se bort fra at partene i ettertid har endret dette. Det kan partene fritt gjøre. Endringen skjedde før Skatteklagenemndas vedtak, uten at dette ble hensyntatt. Faktum er at utleier skal kompensere leietaker for eventuell merverdi som følge av investeringene som tilfaller utleier ved opphør av leieforholdet. Retten mener det må legges til grunn for vurderingen. Kontrakten bekrefter også utleiers og leietakers langsiktige perspektiv på leieforholdet ved forlengelsen i tid. Begge kontraktens varighet på 10 år av gangen skyldes konsesjonsreglene, og utleier bekreftet at den vil bli forlenget så lenge leietaker ønsker det.

Det nye driftskonseptet krevde andre fasiliteter enn det som var på eiendommen. Etter leiekontrakten skal leietaker dekke investeringer og ombygginger for å tilpasse lokalene til leietakers behov. Renskaug har hatt store kostnader til ombyggingen. Staten mener at Renskaugs motiv for å dekke disse kostnadene utelukkende skyldes interessefellesskapet, dvs. fordi Narjord eier selskapet og Bergflødt eier eiendommen. Retten er ikke enig i det. Beslutningen om driftsomlegging ble fattet etter grundige vurderinger. Driftskonseptet var omfattende utredet med forretningsplaner, markedsanalyse m.m, utarbeidet i samarbeid med Fram/Agro. Selskapet var i en presset økonomisk situasjon da beslutningen ble fattet, og måtte gjøre noe for å sikre videre drift. Beslutningen ble etter rettens syn fattet på forretningsmessig grunnlag. Ombyggingen var tvingende nødvendig for det nye driftskonseptet. Ombyggingen ble gjort over tid, samtidig som drift ble opprettholdt i de delene som var ferdige.

Selv om kostnadene var høye, var det nødvendige leietakertilpasninger for å sikre videre drift. Selskapet gikk med underskudd de første årene, delvis pga. vanskeligheter med å opprettholde tilstrekkelig drift i byggeperioden, men har nå overskudd. Det viser at ombyggingen var forretningsmessig forsvarlig. I leieforhold mellom uavhengige parter er det etter rettens syn ikke uvanlig at leietaker foretar tilpasninger på leide lokaler, og får fradragsrett for kostnadene. Tvert imot er det vanlig å leie ut rålokaler i moderne forretningsbygg. Leietaker innreder da lokalene etter sine behov og for egen kostnad etter at de har overtatt lokalene og betaler husleie. Selv om kostnadene i denne saken er høye og det er gjort omfattende arbeid, kan ikke retten se at det endrer på prinsippet om at det er leietakertilpasninger som er utført. Utleier hadde en funksjonell jordbrukseiendom som ble leid ut, selskapet ønsket å endre driften for å overleve. Formålet med kostnaden var å sikre fremtidig inntekt. Kostnaden er en «oppofrelse» i skattelovens forstand, og oppofrelsen har skjedd for å sikre skattepliktig inntekt (tilknytningskriteriet). De har da fradragsrett for kostnadene som er pådratt. Personalboligen var en nødvendig del av det nye konseptet, i og med at det ble stilt krav om døgnkontinuerlig brannvakt. Den kan ikke leies ut eller disponeres til andre formål enn vaktpersonell.

På bakgrunn av overnevnte kan retten ikke se at interessefellesskapet var motiverende for de disposisjonene som ble foretatt. Renskaug har ikke fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen foreligger da ikke. Det tredje vilkåret i skatteloven § 13-1 er ikke oppfylt, og det er ikke hjemmel for å skjønnsligne Renskaug etter skatteloven § 13-1. Skatteklagenemndas vedtak blir da å oppheve.

Skatteklagenemndas vedtak for Narjord.

Spørsmålet om det skal foretas utbyttebeskatning av Narjord skal vurderes etter skatteloven § 10-11 som fastsetter: «*Utbytte fra selskapersom omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier*

fra selskap til aksjonær. ... Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle ... » Retten må da vurdere om ombyggingskostnadene innebærer en vederlagsfri overføring fra Renskaug til Narjord gjennom ombyggingen på eiendommen tilhørende Narjords ektefelle. Dersom selskapet har tatt en kostnad på vegne av aksjonæren, omfattes det av utbyttebegrepet. Skatteklagenemnda har brukt skatteloven § 13-1 og fastslått interessefellesskap som grunnlag for å utbyttebeskatte Narjord. Det er tilstrekkelig å bruke skatteloven § 10-11.

Retten har ovenfor lagt til grunn at Skatteklagenemnda har bygget på feil faktum angående hvilken leiekontrakt som kommer til anvendelse ved vurderingen og hvorvidt den fastsatte leien er markedsleie. Skatteklagenemnda har lagt til grunn samme faktum overfor Narjord som de gjorde for Renskaug, følgelig foreligger det også feil faktum for avgjørelsen overfor Narjord. Retten har kommet frem til at ombyggingskostnadene var leietakertilpasninger basert på forretningsmessige vurderinger hos Renskaug, og at kostnadsdekningen ikke skyldtes interessefellesskapet. Renskaugs kostnadsdekning kan da ikke anses som utbytte for Narjord.

Retten kan ikke se at Narjord/Bergflødt har fått overført en fordel ved ombyggingen. Retten legger til grunn at Bergflødt blir eier at leietakertilpasningene ved leiekontraktens utløp, som kan ligge langt frem i tid dersom den forlenges ut over 2021. Den verdien leietakertilpasningene da har for Bergflødt, skal hun betale til Renskaug. Ut fra det som fremkom under hovedforhandlingen, mener retten at det er vanskelig å fastslå at leietakertilpasningene har tilført Bergflødt en fordel. Retten legger til grunn at fordelene for Bergflødt ikke automatisk er lik ombyggingskostnadene. Bygningene har utvilsomt høyere teknisk verdi enn markedsverdi. Dette bygger retten på at bruken av eiendommen er regulert, og eventuell bruk til dagens formål er avhengig av dispensasjon. Videre viser retten til takstmann Langelands forklaring i retten vedrørende eiendommens verdi og begrensede salgspotensielle.

På bakgrunn av overnevnte oppheves Skatteklagenemndas vedtak overfor Narjord.

Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift for Renskaug.

Klagenemnda for merverdiavgift har fattet sitt vedtak med hjemmel i merverdiavgiftsloven av 1969 § 55 nr. 2, som hjemler skjønnsfastsettelse av avgiften når omsetningsoppgave finnes å være uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som finnes å ikke være ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning. Som selskapets revisor påpekte i sin innberetning, var det mangler ved dokumentasjonen slik at det ble vanskelig å kontrollere at kostnadene var ført riktig. Under hovedforhandlingen opplyste revisor at han ikke hadde grunnlag for å si at regnskapet var feil, men han hadde tatt forbehold fordi mangelfull dokumentasjon medførte at han ikke kunne kontrollere at regnskapsføringen var riktig. Narjord erkjente at revisors bemerkning var berettiget. Det var en periode med samtidig drift og ombygging, og det var blitt litt for mye å følge opp.

Ny lov om merverdiavgift trådte i kraft 01.01.2010, dvs. etter at kostnaden ble pådratt og inngående avgift ble fradragsført i denne saken. Det er derfor loven av 1969 som gjelder. Etter merverdiavgiftsloven § 21 har en næringsdrivende fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten. De avgiftspliktige varene og tjenestene må således være «til bruk i virksomheten», dvs. relevant for virksomheten (relevanskriteriet) og gjelde egen avgiftspliktig virksomhet (tilordningskriteriet). Retten kan fullt ut prøve om relevanskriteriet og

tilordningskriteriet er oppfylt, men prøvingen av den skønsmessige fordelingen av avgiftsfradraget er begrenset. Det skattemessige skillet mellom påkostning og vedlikehold har ikke betydning etter avgiftsvurderingen, det avgjørende er om utgiftene fremstår som reelle for Renskaug, og ikke bare et utlegg på vegne av Narjord/Bergflødt.

Rettens vurdering gjelder kun tilbakeføring av merverdiavgift for halvparten av påkostningene på driftsbygningen. Partene er enige om tilbakeføring for personalboligen. Det må vurderes om de avgiftspliktige kostnadene som Renskaug har hatt, var til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet. Staten mener at kostnadene var relevante både for Renskaug og for utleier, og at de derfor skal tilordnes både Renskaug og utleier. Dette fordi ombyggingen har tilført utleier en verdi som styrker inntekspotensialet på sikt. Retten er i tvil om ombyggingen styrker inntekspotensialet for utleier på sikt. Eiendommen er nå leid ut til Renskaug til 2021, og leiekontrakten blir forlenget om Renskaug ønsker det. Eiendommen er tilpasset kurs/konferansedrift, men nye leietagere kan ikke fortsette driften uten dispensasjon. Ved en eventuell dispensasjon vil det bli stilt krav om drift av jordveien. Det gir et svært begrenset leietakermarked.

Driftsbygningen brukes i dag i sin helhet til den avgiftspliktige virksomheten som Renskaug driver. Retten har ovenfor kommet frem til at Renskaugs beslutning om ombygging var en forretningsmessig avgjørelse i Renskaugs egen interesse, basert på grundige analyser og markedsundersøkelser. Kostnadene var nødvendige for at Renskaug skulle kunne realisere sitt nye forretningskonsept. De var en nødvendig innsatsfaktor til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Retten mener derfor at kostnadene i sin helhet skal tilordnes Renskaug, og at Renskaug har full fradragsrett for inngående merverdiavgift. Med det resultatet retten har kommet frem til, skal det ikke ilegges tilleggsavgift. Vedtaket i Klagenemnda for merverdiavgift blir da å oppheve.

Saksomkostninger.

Etter tvistel. § 20-2 har en part som har vunnet saken krav på full erstatning for sine saksomkostninger. Renskaug og Narjord har fått fullt medhold i sine påstander. Adv.flm. Reiten har lagt frem en kostnadsoppgave kr 178.030 for Renskaug og kr 85.736 for Narjord. Kostnadene inkluderer rettsgebyr, alle utgifter med saken og mva. Saken har vært omfattende og arbeidskrevende, og kostnadene anses nødvendige. Retten legger saksomkostningsoppgaven til grunn og tilkjenner saksomkostninger til Renskaug med kr 178.030 og til Narjord med kr 85.736.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.*
- 2. Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsavgift for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.*
- 3. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.*

4. Skatteklagenemndas vedtak om ileggelse av tilleggsskatt for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
5. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift av 15. juni 2012 om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift for 2008 med kr 190.000 samt påløpte renter oppheves.
6. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om ileggelse av tilleggsavgift oppheves.
7. Skatt Sør skal innen 2 - to - uker betale saksomkostninger til Renskaug AS med 178.030 - ethundreogsyttiåttetusenogtredve - kroner.
8. Skatt Sør skal innen 2 - to - uker betale saksomkostninger til Øystein Narjord med 85.736 - åttifemtusensyvhundreogtrettiseks - kroner.

SkN 15-050 Privat bruk av selskapets hytte og biler

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

Kristiansand tingrett: Dom av 24. oktober 2014, sak nr.: TKISA-2014-86904

Dommer: Dommerfullmektig Bernt Olav Bryge.

Parter: A (advokat Truls Lie) mot Staten v/Skatt Sør (advokat Erik Bruusgaard).

Sammendrag: Saken gjaldt blant annet utbyttebeskatning for privat bruk av hytte og fordelsbeskatning for privat bruk av to biler. Skattyter eide A Eiendom AS som igjen eide Tømmerbygg AS. A Eiendom AS kjøpte i 2008 en hytte under oppføring i Kristiansand. Skattemyndighetene mente skattyter skulle utbyttebeskattes for privat bruk av hytta. Videre mente de at han skulle fordelsbeskattes for privat bruk av to biler eid av Tømmerbygg AS. Retten var på disse punktene enige med skattemyndighetene: Hytta hadde i liten grad vært utleid, og det var sannsynlig at skattyter selv hadde benyttet den. Når retten opprettholdt ligningen på dette punkt ble det lagt avgjørende vekt på at det store gapet mellom inntekter og kostnader fremstod som lite forretningsmessig og et klart tap for selskapet. Det ble videre lagt vekt på svært beskjedne forsøk på å skaffe leieinntekter fra selskapets side, samtidig som retten la til grunn at hytte hadde vært faktisk og rettslig disponert av eier i hele perioden. Etter rettens syn hadde det ikke avgjørende betydning at eiendommen var ervervet i tråd med selskapets formål, eller at investeringen ble vurdert som god på ervervstidspunktet, fordi det etter rettens syn forelå sannsynlighetsovervekt for at det var As private interesser som hadde vært motiverende for disposisjonen. Retten kom videre til at det var overveiende sannsunlig at de to bilene hadde vært benyttet av A privat. Tilleggsskatt for ovenstående ble fastholdt.

Saken gjelder endring av ligning for saksøker, A, (A) for inntektsårene 2009 og 2010, nærmere bestemt utbyttebeskatning for privat bruk av hytter, fordelsbeskatning for bruk av arbeidsgivers bil samt ileggelse av tilleggsskatt. Saksøkte er Staten v/ Skatt sør, heretter benevnt Skatt sør, skatteklagenemnda eller skattekontoret.

I 2011 ble det foretatt bokettersyn i selskapene A Eiendom AS (AE) og Tømmerbygg AS (TB). A var eneeier av AE, som igjen eide 100 % av TB. Den 30. november 2011 ble A varslet om endring av ligningen for 2009 og 2010. Skattekontoret mente A skulle utbyttebeskattes for privat

bruk av en hytte i Skudeviga i Kristiansand eid av AE og at han skulle utbyttebeskattes for kjøp samme hytte av AE til underpris i 2010. Videre at han skulle utbyttebeskattes for bruk av hytte eid av AE på Hovden og fordelsbeskattes for privat bruk av biler eid av TB, som han var ansatt i. Det ble varslet om endring i formuesligning som følge av at hytta i Skudeviga ikke var ført i selvangivelsen for 2010. Det ble også varslet om vurdering av illeggelse av 30 % tilleggsskatt for samtlige forhold.

I brev av 29. februar 2012 aksepterte A formuesbeskatning for hytta i Skudeviga for 2010, men bestred øvrige punkter. Den 25. september 2012 ble utkast til vedtak forelagt for A, samsvarende med varselet av 30. november 2011 med unntak av at anførsel om kjøp av hytta i Skudeviga til underpris. I brev av 11. oktober 2012 fastholdt A tidligere anførsler. Ytterligere merknader ble oversendt skattekontoret den 18. oktober 2012. Skattekontoret fattet vedtak den 20. november 2012. Vedtaket er samsvarende med utkastet til vedtak, med unntak at utbyttebeskatningen for hytta i Skudeviga ble redusert med NOK 60 000.

Den 17. januar 2013 ble skattekontorets vedtak påklaget til Skatteklagenemnda, som den 25. november 2013 opprettholdt skattekontorets vedtak. Skatteklagenemndas vedtak innebar at A ble utbyttebeskattet med NOK 150 000 for 2009 og NOK 238 000 for 2010 for bruk av hytta i Skudeviga. Han ble videre utbyttebeskattet med NOK 540 000 for både 2009 og 2010 for privat bruk av hytta på Hovden. Videre ble A skattlagt med NOK 217 810 for 2009 og NOK 182 253 for 2010 for bruk av arbeidsgivers bil. Endelig ble A ilagt tilleggsskatt med 30 % på de ovennevnte beløp.

A varslet Skatt Sør om rettslig overprøving av Skatteklagenemndas vedtak den 6. mai 2014. I brev av 12. mai 2014 fant Skatt sør ikke grunnlag for å endre ligningen etter mottatt prosessvarsel. Stevning ble tatt ut den 23. mai 2014. Tilsvare forelå den 7. juli 2014. Hovedforhandling ble holdt i Kristiansand tingrett den 7. og 8. oktober 2014. I tillegg til partsforklaring fra A, mottok retten forklaring fra 5 vitner.

Når det gjelder dokumentbevis fremstår saken på tidspunktet for hovedforhandling lik som på tidspunktet for skatteklagenemndas vedtak, med unntak av at det er fremlagt en leieavtale for hytta i Skudeviga. Det vises for øvrig til rettsboken. Når det gjelder påstand og påstandsgrunnlag fremstår saken ved avsluttet hovedforhandling noe annerledes enn da Skatteklagenemnda fattet sitt vedtak og under saksforberedelsen for tingretten. Skatt Sør frafalt under forhandlingene den del av vedtaket som omfatter utbyttebeskatning for bruk av hytta på Hovden og har lagt ned påstand om opphevelse på dette punktet. Dette innebærer også at punktet om tilleggsskatt reduseres tilsvarende. Retten går i det følgende ikke inn på anførsler rundt bruken av hytta på Hovden utover det som er nødvendig for å belyse øvrige punkter.

A har i det vesentlige anført:

A anfører at han ikke har benyttet hytta i Skudeviga privat i 2009 og 2010. Hytta ble kjøpt som investerings- og utleieobjekt av AE i tråd med det vedtektsfestede selskapsformålet. AE overtok hytta sent sommeren 2009 og hadde redusert utleiesesong 2009. Det var videre nødvendig å opparbeide uteområder og hage på tomten. I 2010 var hovedgrunnen til at hytta ikke ble leid ut at det ble lagt inn vann og kloakk til en naboeiendom, hvilket medførte at gårdsplassen var gravd opp for en lengre periode.

Investeringen i Skudeviga stod heller ikke til de forventningene AE og andre investorer hadde, og leiemarkedet i Skudeviga var svært magert i 2009 og 2010. Investeringen må bedømmes ut fra de forutsetninger som forelå da hytta ble ervervet av AE. Det var videre slik at AE hadde forutsatt at selskapet kunne få mva. fradrag for utleie, hvilket også gjorde at investeringen fremstod som mer attraktiv på investeringsstidspunktet. Ovenstående sannsynliggjør at hvorfor hytta ikke ble utleid. Familien A hadde dessuten privat bosted og feriested både i 2009 og 2010 med umiddelbar nærhet til sjøen.

Skatteklagenemnda har benyttet selskapets inntektstap som fastsettelsesgrunnlag jf. Rt-2003-536. Forholdene i denne saken er imidlertid annerledes fordi hytta er ervervet i tråd med selskapsformålet og det forelå forretningsmessige motiver bak investeringen. Prinsippene i Rt-2003-536 er derfor ikke anvendelige i denne saken. En eventuell utbyttebeskatning må baseres på omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-2 fremfor selskapets inntektstap.

A anfører videre at han ikke har benyttet arbeidsgivers biler privat, og at all kjøring i relasjon til Hovden og Skudeviga har skjedd i jobbsammenheng. Når bruken av hyttene har vært i jobbsammenheng, er den naturlige konsekvens at kjøring til disse ikke er privat. A har hatt tilgang på andre biler i den aktuelle perioden, og dermed ikke hatt behov for å benytte arbeidsgivers biler. A har vært permittert, men har prioritert kundebesøk fremfor administrative oppgaver under permitteringen, hvilket forklarer hvorfor drivstofforbruket har vært tilsvarende som når han har vært i full jobb. At drivstoffylling og bompasseringer har vært gjort i helger må tilskrives As prosjektbaserte arbeidsmåte der tilstedeværelse i helgene særlig har vært viktig på Hovden.

Skatteklagenemndas vedtak bygger på uriktig bevisbedømmelse. A anfører at hans forklaringer fremstår som både naturlige og det mest sannsynlige faktum og som dermed skulle vært lagt til grunn av skatteklagenemnda. Det gjøres videre gjeldende at vedtaket er uriktig når det gjelder bevisbyrdereglene. Det er ligningsmyndighetene som må bevise at det foreligger grunnlag for å endre ligningen, ikke A som må bevise at det ikke foreligger privat bruk av hyttene og arbeidsgivers bil.

A bestrider videre at han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattekontoret slik at vilkårene for å ilegge tillegsskatt ikke er oppfylt. Det vises til de forklaringer som er gitt under de forskjellige postene. Skattekontoret har ved varsel om endring av ligning den 30. november 2011 gitt varsel som ikke tilfredsstiller de krav som er stilt i EMK og rettspraksis. Selv om formriktig varsel er sendt senere, har skattekontorets saksbehandling vært mangelfull og feilen kan ha påvirket skattekontorets som skatteklagenemnda har opprettholdt.

A har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2013 kjennes ugyldig.
2. A tilkjennes erstatning fra Staten v/ Skatt sør for sine sakskostnader.

Staten v/ Skatt sør har i det vesentlige anført:

Det følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 og rettspraksis at ligningsmyndighetene skal legge til grunn det mest sannsynlige faktum på bakgrunn av fri bevisbedømmelse.

Skatt sør anfører at A har benyttet eller disponert AE sin hytte i Skudeviga på en slik måte at han skal utbyttebeskattes som aksjonær. Uttak i form av bruk og disposisjonsrett over hytta har tilfalt A som eneaksjonær vederlagsfritt. Det foreligger interessefellesskap mellom A og AE sine disposisjoner i denne saken. Utbyttet fastsettes basert på selskapets inntektsbortfall som i denne saken utgifter ved erverv og manglende leieinntekter, jf. prinsippene i Rt-2003-536 med fradrag for inntekter og driftskostnader.

Foruten en kort periode i 2009 har hytta ikke vært utleid. Det er heller ikke gjort forsøk på å leie ut hytta verken i 2009 eller 2010 utover denne perioden. Selskapet har ikke hatt andre inntekter fra hytta, men har hatt betydelige utgifter knyttet til investeringen og drift. Det foreligger dermed et inntektstap for AE. Det er sannsynliggjort at inntektstapet skyldes at hytta har vært disponert av A og hans familie. Ingen andre har disponert hytta i den aktuelle perioden. De forklaringer A har gitt om manglende utleie for fremstår ikke som det mest sannsynlige faktum. Anførselen om at fordel må beregnes etter omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-2 i stedet for etter selskapets inntektstap er et nytt påstandsgrunnlag som først er fremsatt under forhandlingene i retten, og må følgelig avvises jf. tvisteloven § 9-16.

Privat bruk av arbeidsgivers bil er å anse som skattepliktig fordel vunnet ved arbeid jf. skatteloven § 5-1 (1) jf. § 5-10 a. Det kreves at skattyter har brukt bilen privat utover rent sporadisk bruk. A har hatt omfattende adgang til å benytte arbeidsgivers bil og det er sannsynliggjort at han har benyttet seg av denne og skal følgelig inntektsbeskattes for fordelene.

Det skal ilegges tilleggsskatt der skattyter har gitt mangelfulle eller uriktige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt jf. Rt-2008-1409. I denne saken har A ikke opplyst om adgangen til å benytte hytta i Skudeviga. Når det gjelder bruk av arbeidsgivers bil har opplysningene vært mangelfulle og ufullstendige. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for det faktum skatteklagenemnda har lagt til grunn, og det skal derfor ilegges tilleggsskatt.

Det foreligger ikke saksbehandlingsfeil som følge av at skattekontorets varsel om tilleggsskatt ikke tilfredstilte de krav som følger av EMK. Feilen ble rettet ved at nytt varsel forelå før vedtaket ble fattet av skattekontoret, og feilen har uansett ikke virket inn på vedtakets innhold.

Staten v/ Skatt sør har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2013 oppheves for så vidt gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av Hovden Alpine Lodge.
2. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Sør
3. Staten v/ Skatt Sør tilkjennes sakens omkostninger.

Rettens vurdering

1. Hytta i Skudeviga

Retten tar først stilling til om vilkårene for utbyttebeskatning for bruk av hytta i Skudeviga foreligger. I vedtaket av Skatteklagenemnda er A utbyttebeskattet med NOK 150 000 for 2009 og med NOK 238 000 for 2010.

Det følger av skatteloven § 5-2 og § 10-11 at fordel ved uttak av formuesgjenstand, vare eller tjeneste til eget bruk og der uttaket tilfaller aksjonær vederlagsfritt, utløser skatteplikt for aksjonæren basert på markedsverdi for ytelsen. Det følger videre av skatteloven § 13-1 og Rt-2003-536 at dersom det foreligger interessefellesskap, det vil si der selskapets disposisjon er sammenfallende med aksjonærens interesser, kan fordelene fastsettes ved skjønn dersom selskapets inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet. Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen interesse, jf. også Rt-2014-614.

Under forhandlingene oppstod spørsmålet om fordelene for A kunne eller skulle vært beskattet etter omsetningsverdien etter skatteloven § 5-2. Retten oppfatter dette som et subsidiært påstandsgrunnlag dersom retten skulle komme til at det foreligger grunnlag for utbytteskatt. Synspunkt baserer seg slik retten forstår det på at leieinntekter grunnet svakt leiemarked i Skudeviga ville ligget lavere enn det skatteklagenemnda har lagt til grunn som selskapets tap. Skatt Sør v/ advokat Brusgaard motsatte seg dette og anførte at det var å anse som et nytt påstandsgrunnlag i saken jf. tvisteloven § 19-16 nr. 1 som var for sent fremsatt. Retten bemerker at saken har vært gjenstand for administrativ behandling i to omganger uten at dette har vært påberopt og det er heller ikke anført under saksforberedelsen for tingretten. Retten står imidlertid fritt i sin rettsanvendelse ved overprøving av ligningsvedtak jf. Rt-2009-105, selv om prøvingsretten er begrenset til den privatrettslige disposisjon som ligningsvedtaket er basert på jf. Rt-2010-999. I denne saken er ligningsvedtaket basert på privat bruk av hytta, og retten må dermed stå fritt til å kunne ta stilling til om vedtaket er ugyldig fordi det skulle ha bygget på omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-2 fremfor skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 5-2 jf. § 13-1.

Retten legger til grunn at AE kjøpte en kontraktsposisjon da hytta var under oppføring våren 2008 og overtok hytta sommeren 2009. Kjøpesummen var ca. NOK 3 400 000, og det ble foretatt tilleggsinvesteringer og påkostninger slik at eiendommen er bokført med en verdi på NOK 3 988 411 ved utgangen av 2009. Hytta har eneboligstandard, og kan dermed leies ut på helårsbasis. Det er uomtvistet at hytta ble ervervet i tråd med selskapets vedtektsfestede formål. Hytteområdet i Skudeviga var regulert til næringsvirksomhet, hvilket innebar et krav i henhold til kjøpekontrakt og reguleringsplan om at hytta skulle leies ut for minst 42 uker i året.

I det alt vesentlige bygger Skatteklagenemndas vedtak på at manglende utleie av hytta medfører at den har stått til faktisk og rettslig disposisjon for A fra overtagelsen i 2009 og frem til hytta ble solgt til A privat i 2010, med unntak av en kort leieperiode i 2009. Hytta har stått tilgjengelig for A med familie for privat bruk i tiden den har vært i selskapets eiendom. Retten legger til grunn manglende utleie kan tilsi privat bruk, uten at dette nødvendigvis medfører en klar årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet for selskapet. Den manglende utleien må vurderes opp mot øvrige forhold i saken, slik også Skatteklagenemnda har gjort.

AE har foruten en inntekt på NOK 32 914 i juli 2009, ikke hatt leieinntekter på hytta i Skudeviga. De beregnede kostnader er i samme periode på ca. NOK 390 000. Retten legger til grunn at dette

innebærer et sannsynliggjort inntektstap for AE. Retten legger til grunn at den betydelige differansen mellom faktiske utgifter og inntekter er egnet til å stille spørsmål ved om ervervet av hytta var forretningsmessig begrunnet eller i As egen interesse. De betydelige tilleggsinvesteringer og påkostninger som er foretatt fremstår som lite forretningsmessig begrunnet styrker etter rettens syn sannsynligheten for privat bruk.

Det legges til grunn på bakgrunn av As forklaring at AE ikke har skaffet leietagere til hytta selv, eller på selvstendig grunnlag har annonsert eller på annen måte forsøkt å skaffe leietakere til hytta i 2009 og 2010. AE overtok hytta med en kontraktsforpliktelse der selskapet Norgesferie skulle formidle leietagere til hytta. Avtalen gir ingen begrensninger for at AE selv kan skaffe leietagere. Den inneholder ingen konkrete krav til Norgesferie når det gjelder å skaffe leietagere. A har forklart at avtalen ble sagt opp i 2010 grunnet manglende leieoppdrag. Utleieformidlingen ble deretter overtatt av driftsselskapet i Skudeviga. Det foreligger ingen skriftlig avtale rundt dette, og det legges til grunn at heller ikke denne avtalen ga noen leietagere for AE. Sett i sammenheng med de betydelige kostnader hytta hadde for selskapet, fremstår det som påfallende at det ikke har vært gjort mer i regi av AE for å sikre eller forsøke å sikre leieinntekter til selskapet. Dette momentet taler for at hytta har vært benyttet privat av A.

Retten legger til grunn at alt det vesentlige av innvendige arbeider var utført før AE overtok hytta i juni 2009, hvilket også følger av den fremlagte bokettersynsrapporten. Det legges til grunn ikke ubetydelig innsats av ekteparet A i form av opparbeidelse av tomt og uteområder i 2009 for å gjøre hytta mer attraktiv som utleieobjekt. Slik opparbeidelse kan vanskelig forklare at hytta ikke vært utleid utover den korte perioden i juli 2009. Når det gjelder 2010 har ekteparet A forklart at det pågikk gravearbeider på tomten for tilkobling til vann, kloakk og internettforbindelse for nabo. På bakgrunn av vitnet Sevlands forklaring for retten, legges til grunn at disse arbeidene vedvarte ca. 1,5 til 2 måneder sommeren 2010. Som motytelse besørget Sevland for å legge belegningsstein på tomten til AE. Det bemerkes at det fremkom en ikke ubetydelig differanse når det gjelder verdsettelse av arbeidet som vitnet Sevland forklarte at han hadde utført på eiendommen, hvilket er egnet til å så en viss tvil om arbeidets omfang og varighet. Den tilførte verdi fremgår heller ikke av AE sine regnskaper for 2010. Sett på bakgrunn av at hytta hadde eneboligstandard, finner retten at gravearbeidene ikke er egnet til å forklare hvorfor hytta ikke har vært utleid i 2010. Etter rettens syn taler dette for at hytta har vært benyttet privat av A.

Det legges til grunn, basert på ekteparet A og Sevlands forklaringer samt øvrige beviser, at investorene i Skudeviga ikke fikk den avkastning i form av leieinntekter og/eller prisstigning på hyttene som opprinnelig var lagt til grunn og at Skudeviga heller ikke fikk et så attraktivt nærmiljø som opprinnelig forutsatt. Vitnet Sevland forklarte seg om et vanskelig utleiemarked og at han leide ut en leilighet på årsbasis der Kristiansand kommune betaler husleien. At AE ikke fikk fradrag for inngående mva. har nok gjort at investeringen ble mindre lukrativ enn den fremstod, men dette kan ikke forklare manglende utleie. Det blir for retten vanskelig å se bort fra at det foreligger et tilnærmet rent tap for AE, og det ikke er gjort noe for å dekke eller begrense dette tapet. Dette taler også for at hytta har vært benyttet av A i privat sammenheng.

Familiens bolig i Bergstien 12 a Kristiansand ble solgt i juli 2010 familien har ettdet dette bodd i sjønære omgivelser i Løvika 46 og har leid en sjøbod på Kroodden som også er benyttet. Retten finner ikke å kunne legge til grunn at A har benyttet hytta som fast bopel etter salget i juli 2010, men finner det sannsynliggjort at den faktiske bruken av hytta også har vært av privat karakter

både i 2009 og 2010. Både A og B forklart at de ikke har benyttet hytta i privat sammenheng, men har vært på eiendommen for opparbeidelse av tomten og uteområde. Dessuten har tomten og andre egnede lokaler i Skudeviga vært benyttet som lagringsplass for TB. Innleverte bilskjema for TB for 2010 viser at bilene som tilhørte TB og som A benyttet var parkert utenfor hytta hhv. 20 % og 30 % utenfor arbeidstid. Sett i sammenheng med de øvrige omstendigheter i saken fremstår ikke ekteparet As forklaringer sammenholdt med den manglende utleie og de betydelige kostnader som har vært pådratt som det mest sannsynlige alternativet.

Retten er dermed, i likhet med skatteklagenemnda, kommet til at det er grunnlag for å beskatte A etter skatteloven § 5-2, jf. § 10-11 jf. § 13-1. Det legges avgjørende vekt på at en inntekt for selskapet på NOK 33 914 og kostnader på NOK 390 000 over en periode på nærmere 2 år som fremstår som lite forretningsmessig og et klart tap for selskapet. Det legges videre vekt på svært beskjedne forsøk på å skaffe leieinntekter fra selskapets side, samtidig som retten legger til grunn at hytta har vært faktisk og rettslig disponert av A i hele perioden. Etter rettens syn har det ikke avgjørende betydning at eiendommen er ervervet i tråd med selskapets formål, eller at investeringen ble vurdert som god på ervervstidspunktet, fordi det etter rettens syn foreligger sannsynlighetsovervekt for at det er As private interesser som har vært motiverende for disposisjonen. Det er heller ikke tvilsomt at prinsippene i Rt-2003-536 kan anvendes overfor aksjonær jf. Rt-2014-614.

Når det gjelder anførselen om at beregningen kunne eller skulle vært gjort etter omsetningsverdi, finner retten at den ikke er av betydning for resultatet i denne saken. Skatteklagenemndas vedtak stadfester skattekontoret sin skjønnsfastsettelse som etter rettens syn er fastsatt basert på markedsleie, hvilket fremgår av skattekontorets vedtak nederst på s. 6 og s. 7. Retten legger dermed til grunn at skjønnsfastsettelsen dermed er lik omsetningsverdien i denne saken.

Retten kan ikke se at det har vært gjort feil av skatteklagenemnda når det gjelder anvendelsen av bevisbyrdereglene. Det følger av skatteklagenemndas vedtak at det er det mest sannsynlige faktum som er lagt til grunn, hvilket følger av skatteloven § 8-1 nr. 1 [skal vel være ligningsloven § 8-1 nr. 1, Lovdatas anm.] og det er tilstrekkelig grunnlagt hvorfor dette faktum er lagt til grunn. At A har fremlagt et alternativ faktum, som Skatteklagenemnda har vurdert men ikke funnet å være mest sannsynlig, innebærer ikke bevisbyrden er snudd eller noen annen uriktig anvendelse av bevisbyrdereglene.

Utover dette er det konkrete skjønn i skatteklagenemndas vedtak ikke angrepet. Vedtaket er dermed gyldig når det gjelder utbyttebeskatningen av hytta i Skudeviga.

2. Fordelsbeskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil

Retten må så ta stilling til om vilkårene for skattlegging av A for privat bruk av biler eid av TB.

I Skatteklagenemndas vedtak er A skattlagt med NOK 217 810 for 2009 og NOK 182 253 for 2010 for bruk av TB sine biler.

Det følger av skatteloven § 5-1 (1) jf. § 5-10 a at privat bruk av arbeidsgivers bil er fordel vunnet ved arbeid som er skattepliktig. Fordelen skal fastsettes i henhold til skatteloven § 5-13 og forskrift av 19.11.1999 nr. 1158 (FSFIN) § 5-13. Dersom bilen benyttes mellom bolig og fast arbeidssted eller mellom bolig og fast arbeidssted via et ikke-fast arbeidssted, regnes begge disse

former som arbeidsreise jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a jf. § 6-44-14 og anses som privat bruk av bilen.

Hvorvidt bilen faktisk er brukt privat eller ikke er et bevissspørsmål, og det kreves sannsynlighetsovervekt. Det legges særlig vekt på hvor bilen er parkert utenfor arbeidstid, antall førerkort i familien, type og antall biler til disposisjon, privatbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den type virksomhet hvor bilen brukes, familiesammensetning, privatboligens beliggenhet og yrkesbilens egnethet til privatkjøring.

Retten er, i likhet med skatteklagenemnda, kommet til at det er overveiende sannsynlig at bilene PP 75400 og PP 90869 har vært benyttet av A privat og legger til grunn at A har benyttet bilene i forbindelse med arbeidsreise både fra bolig i Bergstien 12 A, Løvika 46 og fra Skudeviga til Hovden, jf. FSFIN § 6-44-11 nr. 1 bokstav a jf. § 6-44-12 bokstav a. Det alt vesentlige av TB sin virksomhet har foregått på Hovden, og det legges derfor til grunn at A som arbeidstaker har hatt sitt faste arbeidssted der. A har forklart at han har benyttet privatbil fra bosted, enten i Bergstien 12 A eller i Løvika 46 til Skudeviga, der han så har byttet til PP 75400 eller PP 90869 før avreise til Hovden og motsatt ved retur. Dette fremstår etter rettens syn som lite sannsynlig. En slik ordning ville medføre en vesentlig forlenget reisetid til og fra Hovden både om reisen startet i Bergstien 12 A eller Løvika 46, som for retten fremstår som lite hensiktsmessig og derav mindre sannsynlig.

Retten finner videre at det er sannsynliggjort at A har benyttet TB sine biler privat utover arbeidsreiser til Hovden. Begge bilene er godt egnet til privatkjøring. At bilene i betydelig grad har vært parkert utenfor privat bolig og hytta i Skudeviga, slik det fremgår av bilskjema for 2010 og dermed vært tilgjengelig for privat bruk tilsier at bilene har vært benyttet privat. For 2009 er det ikke levert bilskjema. Retten finner i likhet med skatteklagenemnda at det er påfallende at drivstofforbruket er gjennomgående like høyt i de perioder A har vært permittert 50 % som når han har jobbet fulltid. Etter rettens syn fremstår det ikke som mest sannsynlig at dette skyldes at A har opprettholdt kundebesøk og kun kuttet i det administrative, men at A har benyttet bilene privat og har fortsatt å bruke bilene privat i de perioder han har vært permittert. At familien har hatt en BMW Z4 til disposisjon frem til september 2010 og at A i følge egen forklaring har benyttet diverse biler tilknyttet farens importfirma er ikke egnet til å endre at det er overveiende sannsynlig at A har benyttet TB sine biler privat.

Retten kan ikke se at skatteklagenemnda har anvendt bevisbyrdereglene uriktig i sitt vedtak. Det følger av skatteklagenemndas vedtak at det mest sannsynlige faktum er lagt til grunn, noe som også følger av skatteloven § 8-1 nr. 1 [skal vel være ligningsloven § 8-1, Lovdatas anm.]. At A har anført et alternativt faktum som skatteklagenemnda etter en konkret vurdering ikke har lagt til grunn, medfører ikke at A er gitt bevisbyrden. Det konkrete skjønnet i skatteklagenemndas vedtak er ikke angrepet. Vedtaket er dermed gyldig når det gjelder fordelsbeskatning ved bruk av privatbil.

3. Tilleggsskatt

Hjemmel for tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2 første ledd. Etter bestemmelsen skal det ilegges tilleggsskatt dersom skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og dette har ført til eller kunne ha ført til for lav skatt. Det følger av ordlyden at opplysninger som skulle vært gitt er utelatt helt eller delvis. Beviskravet er klar

sannsynlighetsovervekt jf. Rt-2008-1409. Retten legger til grunn som ubestridt at de gunstigste reglene for tilleggsskatt er benyttet.

Retten er, i likhet med skatteklagenemnda, kommet til at A i selvangivelser for 2009 og 2010 har gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger ved at han ikke har opplyst om privat bruk av hytta i Skudeviga og at det er gitt mangelfulle opplysninger knyttet til bruk av arbeidsgivers bil. I det aller vesentlige vises det til det som er sagt over under pkt. 1 og 2. A har ikke varslet skattemyndighetene om privat bruk av hytta i Skudeviga eller privat bruk av TB sine biler. Retten finner at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette har medført skattemessige fordeler for han.

Retten kan ikke se at skatteklagenemndas anvendelse av bevisbyrdereglene er uriktig. Det følger av skatteklagenemndas vedtak at det er det mest sannsynlige faktum som er lagt til grunn, hvilket følger av skatteloven § 8-1 [skal vel være ligningsloven § 8-1] og de alminnelige regler om bevis i sivilprosessen. At A har fremlagt et alternativ faktum, som skatteklagenemnda har vurdert, men ikke funnet å være mest sannsynlig, innebærer ikke at skattyter har fått bevisbyrden for at det ikke har foregått privat bruk av hytta, eller noen annen uriktig anvendelse av bevisbyrdereglene. Retten kan heller ikke se at når skatteklagenemnda basert på det foreliggende faktum har kommet til at det foreligger kvalifisert sannsynlighetsovervekt, har anvendt bevisbyrdereglene feil.

Retten kan heller ikke se at det er av betydning at skattekontoret sitt første varsel om tilleggsskatt av 30. november 2011 ikke tilfredsstiller de krav som følger av EMK og rettspraksis. Det ble gitt et nytt varsel den 25. september 2012, før Skattekontoret fattet vedtaket, og retten legger til grunn at feilen dermed er reparert. Det fremgår helt klart av varselet av 25. september 2012 og senere vedtak hvilke faktiske forhold og hvilke rettsregler som er anvendt på de faktiske forhold som skattekontoret som legger til grunn. A har videre anført at da det første varselet var mangelfullt er dette egnet til å så tvil om skattekontorets senere vedtak om tilleggsskatt er fattet på riktig grunnlag. En slik anførsel kan retten ikke se at det er holdepunkter for, og viser til det som er sagt over.

Unntaksbestemmelsene i skatteloven § 10-3 [skal vel være ligningsloven § 10-3] er ikke påberopt av A, og får heller ikke anvendelse. Etter dette finner retten at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt foreligger. Det følger av ligningsloven § 10-4 nr. 1 at tilleggsskatt skal beregnes med 30 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt, slik skatteklagenemnda har lagt til grunn i sitt vedtak.

Skatt sør har frafalt den delen av vedtaket som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av hytta på Hovden, og vilkårene for tilleggsskatt er følgelig ikke oppfylt for denne delen av vedtaket. Vedtaket oppheves for denne delen. For øvrig er vedtaket gyldig.

Sakskostnader:

Ettersom Skatt sør har frafalt den delen av vedtaket som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av hytta på Hovden og tilleggsskatt tilknyttet dette, legger retten til grunn at A har vunnet saken på dette punktet. For øvrig finner retten at vedtaket er gyldig, slik at Skatt sør ellers har fått medhold fullt ut. For As del betyr dette at han i realiteten får redusert sin ligningsmessige inntekt for 2009 og 2010 med i overkant av 1,4 millioner iberegnet 30 % tilleggsskatt sammenlignet med skatteklagenemndas vedtak. Samtidig blir hans skatten hans for 2009 og 2010 økt med noe over 1 million iberegnet 30 % tilleggsskatt.

Retten legger til grunn at dette innebærer at saken er dels vunnet, dels tapt for begge parter, og finner at hver av partene bærer egne omkostninger. Unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 nr. 3, § 20-3 eller § 20-4 får ikke anvendelse.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2013 oppheves for så vidt gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av Hovden Alpine Lodge og tilleggsskatt tilknyttet utbyttebeskatning for privat bruk av Hovden Alpine Lodge.*
- 2. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Sør*
- 3. Hver av partene bærer sine egne omkostninger.*

SKN 15-051 Gevinst ved salg av aksjer

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 og § 10-31.

Sandefjord tingrett: Dom av 2. februar 2015, **sak nr.:** TSAFO-2014-33305

Dommer: Tingrettsdommer Cathrine Løken Bergheim.

Parter: Stein Matre mot Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

Sammendrag: Skattyter ble skattlagt for en gevinst på omtrent 4 millioner kroner etter overdragelse av aksjer. Aksjene var stilt som sikkerhet for utlån til selskapet MTU. Da MTU ikke kunne innfri lånet, ble aksjene overtatt av långiver. Aksjene som var stilt som sikkerhet hadde en verdi på 5 millioner kroner, og retten la til grunn at skattyter ved overdragelsen oppebar en inntekt på 5 millioner ved at hans kausjonsansvar ble redusert med dette beløp. Fratrullet skattyters inngangsverdi utgjorde skattepliktig inntekt omtrent 4 millioner kroner. Skattyter anførte at det tidligere hadde funnet sted en vederlagsfri overføring av aksjene til MTU, og at han derfor ikke kunne skattlegges for gevinsten. Retten fant dette ikke sannsynliggjort - det forelå ikke noen sluttseddel for salget og aksjeeierboken viste at saksøker fortsatt stod som eier av aksjene da långiver fikk de overført til seg. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder

Overprøving av skatteklagenemndas vedtak.

Framstilling av saken

Ved låneavtale inngått høsten 2008 mellom BT Invest AS (BT Invest) og MTU Gruppen AS (heretter MTU, selv om selskapet senere også byttet navn til «Kjedekontoret AS») ble 67 % av aksjene i selskapet Wenma Tele og data AS (Wenma), som da var eid av saksøker, stilt til disposisjon for MTU som sikkerhet for et lån gitt av BT Invest. Lånet hadde en løpetid på ett år.

MTU begjærte oppbud omkring årsskiftet 2008/ 2009.

Det ble inngått flere avtaler mellom BT Invest og saksøkte i etterkant av konkursen. Det er ikke nødvendig for retten nå å gå nærmere inn på disse avtalene her.

Ved sluttseddel dater 26. februar 2010 ble aksjene i Wenma overført fra saksøker til BT Invest. Sluttseddelen viser at aksjene var verdsatt til 5 millioner. Det er noe uenighet om når denne sluttseddelen formelt ble undertegnet men retten legger til grunn at dette uansett skjedde i 2010.

Saksøkte fikk tilsendt oppgave over aksjer og egenkapitalbevis for 2010 i mars 2011. Der var det oppgitt en gevinst ved realisasjon av aksjene i Wenma på 4 198 640s. Denne gevinsten ble ikke overført til saksøkers selvangivelse og således ikke lagt til grunn for ligningen for 2010.

I slutten av 2011 ble saksøker varslet av skattemyndighetene om at gevinsten ved salget av aksjene ikke var tatt med i ligningen og varslet om at det ble vurdert å ilegge tilleggsskatt.

Det var en del korrespondanse mellom saksøker og skattemyndigheten knyttet til dette.

Skattekontoret fattet vedtak i saken den 11.7.2012. Gevinsten ble tillagt saksøkers inntekt og han ble ilagt tilleggsskatt.

Dette vedtaket ble påklaget og saken oversendt skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda fastholdt at gevinsten på 4 198 640 skulle tillegges saksøkers inntekt. Det ble ikke tillagt tilleggsskatt.

Stevning i saken kom inn til Sandefjord tingrett den 20. februar 2014. Saksforberedelsen har tatt noe tid da stevningen blant annet måtte rettes. Tilsvaret ble inngitt rettidig og det har vært utvekslet prosesskrift mellom partene.

Rettsmøte til behandling av saken ble avholdt i Sandefjord tingrett den 15.1.2015. Matre møtte og Staten ved skatt sør møtte med partsrepresentant og prosessfullmektig. Det ble avhørt et vitne og ellers foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Hans selvangivelser ble tidligere ført av revisor. Dette er det ikke anledning til lenger. Hans selvangivelser har derfor ikke blitt levert inn på rett måte. Hans ligning for 2010 inneholder en rekke fradragsposter, som han heller ikke har ført opp, i tillegg til at gevinsten på aksjer ikke var tatt med. Saksøker er av den oppfatning at han ikke var eier av Wenma-aksjene da de ble solgt i 2010, og at det derfor ikke oppstod noen gevinst på hans hånd.

Wenma-aksjene ble overdratt til MTU som sikkerhet for en mellomfinansiering i forbindelse med mobilnettfinansieringen. BT Invest mellomfinansierte om lag 30 millioner kroner, fordi MTU ikke hadde fått fullt oppgjør etter overdragelse av et selskap. Denne mellomfinansieringen hadde en løpetid på ett år, og BT Invest krevde sikkerhet. Saksøker forklarte at MTU ikke hadde mye

midler eller muligheter for å stille sikkerheter så «man tok det man hadde» og aksjer saksøker eide privat ble stilt som sikkerhet, blant annet aksjene i Wenma.

Staten gjorde om sine lisensbetingelser og MTU, måtte begjære oppbud. Dette skjedde i overgangen 2008/2009.

Saksøker fremholder at aksjene i Wenmas skulle stilles som sikkerhet for den mellomfinansieringen nevnt ovenfor. Om selskapet måtte bruke sikkerheten var aksjene en gave til selskapet verdsatt til en krone. Saksøkte mener han ikke ville fått noe ut av disse aksjene uansett.

Saksøker er av den oppfatning at det ble skrevet en sluttseddel for overdragelsen fra ham til MTU. Den har hans signatur på begge sider, da han tegnet både for seg selv og for MTU. Det er en muntlig avtale som ligger til grunn for overdragelsen. Det var realisasjon for en krone, ikke 5 000 000. Han kan ikke fremlegge denne sluttseddelen.

Da MTU begjærte oppbud fikk man kort tid til å flytte ut. Papirer fra driften av MTU, som kan bevise overdragelsen, ligger trolig i en garasje.

Da avtale om pantsettelse og sikkerhetstillelse, samt overdragelsen til BT Invest ble gjennomført i 2010 var saksøker i kontakt med bostyrer for MTUs konkursbo for å avklare om dette hadde noen interesse i Wenma- aksjene. Det hadde boet ikke og det var derfor de ble med i avtalen om pantsettelse og senere overdratt til BT Invest.

BT Invest gikk brutalt frem for å få realisert sikkerhetene og både huset og hytta var på et tidspunkt pantsatt til fordel for BT Invest. Dette skal behandles i en annen sak.

Saksøkerens påstand

1. Saksøkte endrer ligningen for 2010 slik at ilignet inntekt på kr 4 198.639,- settes til kr 0,-.
2. Saksøkte dekker saksøktes saksomkostninger med kroner 90,- for porto og telefonutgifter samt eventuelle rettsgebyrer.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Skatteklagenemnda har korrekt lagt til grunn at saksøker er reell selger av aksjer og hans kausjonsansvar ble redusert ved realisasjonen av aksjene.

Som følge av konkursen i MTU ble kausjonen reell. I 2010 ble aksjene solgt.

Saksøker har ikke gitt opplysninger til skattemyndighetene om realisasjon av aksjer slik han er pliktig til.

Avtalene viser at saksøker stilte personlig garanti for lån gitt til MTU.

Det er dokumentene i denne saken som må være avgjørende. Saksøkers forklaring støttes ikke av dokumentene.

Aksjeeierbok fra 2008 viser pantsettelsen. Det er aksjeeierboken som gir rettsvernet.

Aksjene ble ikke forut for 2010 overdratt til MTU.

I 2010 ble aksjene i Wenma solgt fra saksøker til BT Invest. Sluttseddelen bekreftet aksjesalg og oppgjør for aksjene. Det er sluttseddelen som utløser salget. Det ble ikke utbetalt kontanter, men kausjonsansvar ble redusert. Saksøker oppnår med dette en skattbar gevinst. Det er ingen opplysninger fra tiden forut for salget som tilser at Wenma-aksjene var eid av noen andre enn saksøker.

Realisasjonen skjedde i 2010. Dato for realisasjonen er ikke av betydning. Saksøker skal skattlegges for gevinsten ved realisasjon innenfor dette året.

Saksøker kan ikke høres med at han solgte aksjer som tilhørte MTU. Arnesens vitneprov bekrefter ikke dette, snarere det motsatte. Man kan ikke se at Matre har hatt noen formell kontakt med MUTs konkursbo. Om det var slik at aksjene tilhørte MTU hadde ikke saksøker noen rett til å disponere over dem etter at selskapet var konkurs.

Det er ikke fremlagt noen sluttseddel for overdragelse fra Matre til MTU. Retten kan ikke legge til grunn saksøkers forklaring rundt tidligere overdragelser.

Skatteklagenemnda har lagt det mest sannsynlige faktum til grunn.

Saksøktes påstand

1. Staten v/skatt sør frifinnes.
2. Staten v/ skatt sør tilkjennes sakens omkostninger.

Rettens vurdering

Retten skal ta stilling til om vedtak fra skatteklagenemnda av 27.8.2013 hvor gevinst etter overdragelse av aksjer i Wenma på til sammen 4 198 640 kroner tillegges saksøker inntekt som gevinst skal gjøres om eller stadfestes.

Det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn for fastsettelse av skattbar gevinst.

Som skattepliktig inntekt ansees gevinst ved realisasjon av formuesobjekt jf. skattelovens § 5-1:

- (1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, samt pensjon, føderåd og livrente.*
- (2) Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning av skatteplikten etter forrige punktum.*

Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som inntekt jf. skattelovens § 10-31:

- (1) *Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20, 5-30 og kapittel 9. Ubenyttet skjerming, jf. § 10-12, kan føres til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke være større enn gevinsten ved realisasjon av aksjen.*
- (2) *Tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters inntekt, jf. § 6-2 og kapittel 9.*
- (3) *Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.*

Da det ikke er uenighet om lovforståelsen i saken går retten ikke nærmere inn på fortolkningen av reglene ut over at det presiseres at reduksjon av et gjeldsansvar vil være å anse som skattbar inntekt.

Det sentrale for retten å avgjøre er hvem som avhendet aksjene. Vederlagets størrelse er ikke bestridt. Det er heller ikke påberopt andre feil ved vedtaket som ble fattet av skatteklagenemnda.

Vederlaget var en verdi på fem millioner, som gikk til nedregulering av kausjonsansvar som på tidspunktet for relaksasjonen var et gjeldsansvar overfor BT Invest.

Matre hevder at det har vært gjennomført et betinget salg av aksjene til MTU ved pantsettelse av aksjene til fordel for BT Invest i 2008. Han mener at det ble utferdiget en sluttseddel mellom ham og MTU med verdi på kroner 1, som han ikke kan fremlegge. Han tegnet for både seg selv og for MTU i henhold til firmaattest.

I 2008 ble det inngått en låneavtale mellom BT Invest og MTU. Fra denne siteres punktet som omhandler sikkerheter.

I tillegg til pant i vedlagte Omsetningsgjeldsbrev fra ComHouse AS innrømmes som sikkerhet også pant i 3.164.300 aksjer i ComHouse AS 81,74%) samt pant i 100% av aksjene i Phonzo AS org nr. 987 210 052, tilhørende MTU Nett AS. I tillegg stikker selskapets hovedeier, stein Matre, seg som solidarisk garantist bak kravet inntil full innfrielse har funnet sted.

I denne avtalen nevnes det ikke noe om pantsettelse av aksjene i Wenma. Hadde man ment å benytte disse som sikkerhet er det naturlig at de var nevnt i avtalen på samme måte som man gjorde med aksjene MTU eide i Phonzo AS.

Aksjeboken for Wenma datert den 13. oktober 2008 har følgende notering om pantsettelse.

« Aksje nr. 1- 67 000, tilhørende Stein Matre AS er pantsatt til fordel for BT Invest AS og ligger som sikkerhet for låneforholdet mellom BT Invest AS og tein Matre MTU gruppen AS. Pantet blir stående til alle låneforhold inklusive renter mellom partene er gjort opp.»

Det er ikke notert noe overdragelse i aksjeeierboken - ei heller et betinget salg.

Matre har hevdet at aksjene i 2010 var eid av MTU gruppen - eller da rettere dens konkursbo. Av årsinnberetning fra april 2013 utarbeidet av advokatfirmaet Kvale finner man ikke spor av at MTU skulle ha noe eierskap i aksjene i Wenma.

Videre viser en pantsettelsesavtale undertegnet av Matre i februar 2010 også den samme pantsettelsen som er registrert i aksjeeierboken fra 2008.

Av denne avtalen fremgår det at Matre er ansvarlig som kontraktspart eller selvskyldnerkausionist for fullstendig innfrielse av krav blant annet under låneavtalen som det er sitert fra ovenfor.

Det fremgår av pantsettelsesavtalen at Matre har som sikkerhet for engasjementene har stilt følgende **personlig eide** (min uthevning) sikkerheter:

1. *Pant i 67 000 aksjer i Wenma Tele og Data AS.*

Advokat Arnesen har forklart at han var engasjert av BT Invest i forbindelse med flere engasjementer mellom saksøker og BT Invest etter konkursen i MTU.

Fra 2009 hadde man en avtale om at BT Invest hadde en passiv rolle i forhold til frivillig realisasjon av pantsatte objekter. Det viste seg at det var vanskelig å få realisert blant annet de pantsatte aksjene i Wenma. Arnesen forklarte at det etter hvert ble nødvendig for BT Invest å ta sterkere grep om de sikkerhetene man hadde.

Det ble som følge av dette utferdiget sluttseddel som følge av pantsettelsen den 26. februar 2010. Arnesen mener at sluttseddelen ble signert den 27. februar 2010.

Dette underbygger han med at det den 2. mars ble det sendt en e-post om at man har fått underskrifter på sluttseddel.

Dokumentet ble liggende i depo hos Arnesen fordi man ikke fikk underskrifter fra medaksjonærer. De varslet ikke i hvilken grad de hadde til hensikt å gjøre en forkjøpsrett de hadde til aksjene gjeldende.

Den 30. juni 2010 foreligger det ytterligere korrespondanse knyttet til overdragelse av aksjene. Man hadde ikke fått frafall av forkjøpsretten fra andre aksjonærer. Sluttseddelen skulle da etter avtale mellom Matre og BT Invest gir uttrykk for endelig oppgjør mellom partene.

Den 2. juli 2010 ble det gitt melding til Wenma tele og data AS - om at BT Invest hadde overtatt aksjene. BT Invest har utøvd aksjeeierrettigheter siden 2010.

Advokat Arnesen sier han er ukjent med at det var en annen som eide aksjene enn Matre da transaksjonen ble gjennomført.

MTU ble slått konkurs i 2009 og var under konkursbehandling i 2010.

Matre hadde ikke fullmakt til å tegne selskapet mens det var under konkursbehandling.

Retten kan ikke på bakgrunn av de bevisene som er lagt frem se at det er sannsynliggjort at det ble gjennomført en overdragelse av aksjene til MTU i 2008.

Det foreligger ikke noen sluttseddel for dette salget og aksjeeierboken fra 13. oktober 2008, hvilket retten legger til grunn er etter at avtalen mellom MTU gruppen og BT Invest as ble inngått, viser at Matre fortsatt stod som eier av aksjene. Da rett nok med en påtegning om at aksjene var pantsatt.

Videre vises det til avtalene fra 2010 og de forklaringene som ble gitt rundt utformingen av disse. Det er åpenbart at Matre ikke kunne tegne for aksjer som eventuelt tilhørte et selskap som var konkurs.

På denne bakgrunn legger retten til grunn at vedtaket fra skatteklagenemnden har lagt korrekt faktum til grunn.

Dette innebærer at Matre har hatt en gevinst da kausjonsansvaret ble redusert som fremkommer ved at man tar vederlaget (reduksjonen i kausjonsansvar) kroner 5 000 000,-, fratrasket inngangsverdi bestående av; kostpris for aksjene på 33 500 kroner, RISK 689 095 kroner, skjerming 78 765 kroner, hvilket gir en gevinst på kroner 4 198 640.

Staten ved Skatt sør blir etter dette å frifinne.

Saksomkostninger

Staten har vunnet saken og har krav på å få sine omkostninger erstattet etter tvistelovens § 20-2. Retten kan ikke se at det i denne saken er grunn for å redusere Matres ansvar for å erstatte statens kostnader. Det er fremlagt kostnadsoppgave, som Matre er gitt mulighet til å kommentere. Kommentarer har ikke kommet innen den frist retten har satt. Oppgaven fra advokat Borgen legges således til grunn. Kravet er på totalt 75 185 kroner.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er rettens arbeidsmengde og sykdom.

Domsslutning

1. *Staten v/ Skatt sør frifinnes.*
2. *Stein Matre betaler innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse saksomkostninger til Staten ved Skatt sør med 75 185 - syttifemtusenettthundreogåttifem – kroner.*

SkN 15-052 Aksjonærs bruk av selskapets båt og omklassifisering av lån til utbytte

Lovstoff: Skatteloven § 13-1. Ligningsloven § 9-6.

Oslo tingrett: Dom av 29. januar 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-80055 - TOSLO-2014-81557

Dommer: Tingrettsdommer Hanne Signe Nymoen

Parter: A og Storeggen AS (for begge: advokat Bjørn-Olav Johansen v/advokatfullmektig Oddmund Nos Håkenstad) mot Staten v/Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om det var grunnlag for å omklassifisere lån til utbytte og om det var grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær for hans bruk av selskapets båt (med korresponderende uttaksbeskatning av selskapet). Retten fant at vedtaket om omklassifisering av lån til utbytte måtte oppheves. Dersom lånet måtte anses innfridd ved motregning før ligningsmyndighetenes kontrolltidspunkt, tilsa dette at lånet var reelt. På grunn av usikkerhet omkring de faktiske forhold ved motregningen (om det faktisk forelå en fordring å motregne mot), ble ligningen henvist til ny behandling på dette punkt. Utbytte- og uttaksbeskatningen for aksjonærs bruk av selskapets båt ble opprettholdt.

Saken gjelder gyldigheten av deler av to vedtak 5. desember 2013 fra Skatteklagenemnda for Skatt sør. Vedtakene er rettet mot henholdsvis A (A) personlig og selskapet Storeggen AS (heretter også bare Storeggen).

Spørsmålene retten skal ta stilling til gjelder vedtaket om utbyttebeskatning av A etter at lån og mellomværende mellom ham og selskapet Storeggen for årene 2001, 2004 og 2005-2007 ble omklassifisert fra lån til utbytte. Tilhørende problemstilling for Storeggen gjelder ilagt korreksjonsinntekt for inntektsåret 2001.

Videre skal retten ta stilling til vedtaket om å uttaksbeskatte Storeggen for årene 2002-2007 for aksjonærs private bruk av selskapets båt. Tilsvarende problemstilling gjelder fordelsbeskatning som utbytte for A for bruk av den samme båten.

Sakens bakgrunn

Basert på saksfremstilling fra sakens dokumenter, legger retten til grunn at Storeggen AS ble stiftet i 1961 og at det i selskapets årsberetning fremgår at virksomhetsområdet er å drive forretning i egen regi eller ved lån til andre, samt å delta i andre selskaper med lokalisering i Larvik. Aksjene i selskapet var pr. 31.12.01 eid med 100 % av A, som også var daglig leder og styreleder i selskapet. Etter omstruktureringer i henhold til overgangsregel E var aksjene i Storeggen pr. 31.12.05 eid med 80 % av Pealos Invest AS og med 10 % hver av selskapene Casa Invest AS og Alos Invest AS. Aksjene i Pealos Invest AS var eid med med 99,14 % av A, mens aksjene i Casa Invest AS og Alos Invest AS var eid med 100 % av As datter og barnebarn. Det er ikke opplyst at eierforholdene senere skal være endret.

Idet bare deler av ligningsvedtakene står til behandling for retten, begrenses fremstillingene nedenfor til de relevante temaene.

Ad mellomværende/lån mellom Storeggen og A

Det er i Storeggens regnskaper tre ulike konti som er benyttet for å føre mellomværende/lån mellom A og selskapet. Dette gjelder konto 1370, 2220 og 1385. I bokettersynsrapporten fra 21. mai 2010 er det gitt følgende fremstilling av mellomværendekonto 1370 for årene 2005-2007:

6.3.2 Mellomværende

Det foreligger en mellomregningskonto, konto 1370, i regnskapet med aksjonær og styreleder A. Mellomregningskontoen er debittert en rekke kontantuttak fra selskapets bankkonto, betaling av regninger fra Europay Norge AS, telefonutgifter, strømudgifter osv. Mottaker av regningene fra Europay Norge AS er Storeggen AS. Regningene viser at kredittkortet er benyttet til betalinger av flybilletter for A og en rekke andre personer, betaling av hotellregninger både i Norge og utenlands, restaurantregninger, kjøp av varer, uttak av kontanter i minibank osv. Mellomregningskontoen blir kreditert hver måned med lønnstrekk foretatt av selskapet. Kontoen blir også kreditert med bankinnskudd overført fra As bankkonto, samt utlegg han har hatt for virksomheten.

Ved årsoppgjøret hvert år foreligger en rekke samlebilag med fakturaer og kvitteringer hvor regninger som gjelder «virksomhetsutøvelsen» i Storeggen AS krediteres mellomregningskontoen og debiteres ulike kostnadskontoer. Drivstoff og bilutgifter krediteres mellomregningskonto og debiteres konto 7002 - Bilkostnader. Utgifter til reparasjon av båt krediteres mellomregningskonto og debiteres konto 7005 - Reparasjon og vedlikehold av båt. Parkeringsutgifter, flyreiser, hotellutgifter og leiebil utgifter krediteres mellomregningskontoen og debiteres konto 7130 - Reise og opphold. Ved utgangen av årene 2005 - 2007 gjenstår følgende saldoer på mellomregningskontoen som verken er belastet kostnadskonto, lønnsinnberettet eller behandlet som utbytte på A:

2005: Utgående saldo pr 31.12.05 kr 1 081 137

2006: Utgående saldo pr 31.12.06 kr 7 252 911

2007: Utgående saldo pr 31.12.07 før årsoppgjørdisposisjoner kr 12 066 338

Det fremgår av oversikt fra Storeggens revisor at saldo på konto 1370 på et tidligere tidspunkt var i As favør. I årene frem til og med 2004 ble saldo på konto 1370 ved hvert årsslutt bokføringsmessig overført til konto 2220, slik at konto 1370 ble satt til 0. Etter 2004 ble saldo ved årsslutt stående på konto 1370.

Vedrørende konto 1385 heter det i bokettersynsrapporten:

6.3.3 Fordring

I tillegg til overnevnte mellomværende viser regnskapets konto 1385 - Fordring A - at selskapet har en fordring på A med følgende beløp:

2005: Utgående saldo pr 31.12.05 kr 404000

2006: Utgående saldo pr 31.12.06 kr 389000

2007: Utgående saldo pr 31.12.07 før årsoppgjørdisposisjoner kr 389000

Under ettersynet ble selskapet v/Deloitte Advokatfirma AS bedt om å redegjøre for i hvilken anledning lånet var gitt, hvilke nedbetalingsplaner som foreligger for lånet samt at låneavtale ble fremlagt.

I svarbrev fra Deloitte Advokatfirma AS av 20.10.09 følger vedlagt en kopi av avtale om midlertidig lån fra Storeggen AS til aksjonær A , datert 30.12.04, se rapportens vedlegg nr 12, pkt.6, og dennes vedlegg nr 8. Av avtalen fremgår det at Storeggen AS i 2004 ga et midlertidig lån til aksjonær A på et beløp på inntil kr 2000000 i forbindelse med utlegg aksjonær måtte forvente å få som følge av støtte for utsatte leieinntekter fra Grand Hotell. I henhold til låneavtalen skulle lånet gjøres opp etter status mellomværende innen utgangen av 2005 slik at det ble innfridd i sin helhet. Det fremgår også av avtalen at aksjonær, i løpet av 2005, vil motta utbytter fra andre selskaper som overstiger lånebeløpet. Disse utbytter var planlagt brukt til aksjonærens midlertidige støtte av selskapet. Det framgår videre at det ikke beregnes rente av utlegget siden det ikke har blitt beregnet tidligere ved tilsvarende midlertidige mellomværende i aksjonærens favør.

Vedrørende konto 2220 heter det i bokettersynsrapporten:

6.3.4 Lån

I tillegg til mellomværende og fordring nevnt ovenfor viser konto 2220 - Lån fra aksjonær A, at det foreligger ytterligere et låneforhold mellom selskapet og A.

Følgende fremgår av regnskapet:

2005: Utgående saldo pr 31.12.05 kr 3081038

2006: Utgående saldo pr 31.12.06 kr 3081038

2007: Utgående saldo pr 31.12.07 før årsoppgjørdisposisjoner kr 3081038

Det er selskapet som har en fordring på A og ikke omvendt slik kontobetegnelsen gir inntrykk av.

I brev fra Deloitte Advokatfirma AS av 20.10.09 fremgår det at dette låneforholdet oppsto i 2001. Vedlagte kopi av låneavtale, datert 30.07.01 viser at Storeggen AS ga aksjonær A et midlertidig lån på inntil kr 4 000 000 i forbindelse med hans kjøp av andel av Neuberggt. 20 i Oslo. Se rapportens vedlegg nr 12, pkt. 6, og dennes vedlegg nr 7. I henhold til avtalen skulle lånet innfris i sin helhet ved gjennomføring av planlagte salg av Bryggeparken AS og Kokeriet AS. Dette salget var antatt å finne sted i siste halvdel av 2002. Det fremgår videre av låneavtalen at det ikke beregnes renter av utlegget siden det ikke har blitt beregnet tidligere ved tilsvarende midlertidig mellomværende i aksjonærens favør.

Bokettersynsrapporten gir følgende oppsummering av mellomværende/lån:

6.3.5 Sammenfatning mellomværende, fordring og lån

6.3.5.1 Regnskapet viser:

Pr 31.12.07 har Storeggen AS følgende fordringer på A , jfr. pkt 6.3.2,6.3.3 og 6.3.4:

2001: Utbetalt midlertidig lån inntil kr 4 000 000 – gjenstår	kr 3 081 038
2004: Utbetalt midlertidig lån inntil kr 2 000 000 – gjenstår	kr 389 000
2005: Utbetalt i henhold til mellomværendekonto	kr 1 081 137
2006: Utbetalt i henhold til mellomværendekonto	kr 6 171 744
2007: Utbetalt i henhold til mellomværendekonto	<u>kr 4 813 427</u>
	<u>kr 15 536 346</u>

ingen del av utbetalingene via mellomregningskonto, fordring eller lån er innberettet som lønn eller behandlet som utbytte på A disse årene.

I hele perioden 2000 - 2007 har det samlede gjeldsforholdet mellom A og Storeggen variert på følgende måte nå man ser konto 1370 (mellomværende) og de to lånekontoene 1385 og 2220 samlet:

Pr 13.12.2000: kr 2 207 074,
pr 31.12.2001: kr 3 709 950,-,
pr 31.12.2002: kr 5 318 770,-,
pr 31.12.2003: kr 3 802 291,
pr 31.12.2004: kr 5 081 032,
pr 31.12.2005: kr 4 566 175,
pr 31.12.2006: kr 10 722 949
pr 31.12.2007: kr 12 066 336 før årsoppgjørdisposisjonene,

Ved årsoppgjørdisposisjonene for 2007 ble As gjeld til Storeggen nedskrevet til kr 2 386 346. Dette skjedde dels ved oppgjør etter eiendomssalg (kr 2 650 000,-), dels ved at et uspesifisert utlegg på kr 500 000,- ble godskrevet A, og dels ved at avsatt utbytte for Pealos Invest AS (som på dette tidspunktet eide Storeggen) ble overført til As mellomregningskonto med kr 10 000 000,-. Denne regnskapsmessige transaksjonen førte til at deler av As gjeld til Storeggen ble overført fra Storeggen til Pealos Invest AS. A har anført at han på dette tidspunktet hadde penger til gode fra Pealos Invest AS, og at det i realiteten skjedde en motregning. Disposisjonen og konsekvensene av den er omtvistet mellom partene.

Restgjelden på kr 2 386 346 ble oppgjort pr 31.12.2008. I oversikt fra Storeggens revisor (faktisk utdrag s 634) til ligningsmyndighetene fremgår det at dette skjedde ved en overføring av mellomværende mellom Storeggen og Pealos Invest AS

Ad privat bruk av selskapets båt:

Storeggen AS anskaffet i 2000 en båt av typen Sunseeker 60 Predator (motoryacht). Prisen for båten var kr 11 124 474. I selskapets næringsoppgave ble det oppgitt at selskapet eide skip, rigger m.v. I forbindelse med ligningen av Storeggen for 2001, stilte Larvik ligningskontor i brev 3. oktober 2002 spørsmål til denne posten i næringsoppgaven. Det ble bedt om opplysninger om anleggsmidlets benyttelse i virksomheten, oversikt over kostnader og inntekter, kopi av kjøpekontrakt og eventuelle utleieavtaler.

I brev fra selskapets revisor 24. oktober 2002 ble det opplyst at posten gjaldt anskaffelse av en båt, Sunseeker 60, og at denne var blitt anskaffet med tanke på utleie/chartertrafikk i

Middelhavet. Inntektene for år 2001 ble angitt til kr 0, og skattemessig kostnad til kr 1 451 698. Kjøpekontrakt for båten ble fremlagt 30. oktober 2002. Samtidig ble det fremlagt «Leieavtale skip» mellom Storeggen og selskapet Barala Ltd, Isle of Man, som driftsoperatør av skipet. Avtalen er datert 20. juli 2000, og det fremgår at leieavtalen gjelder fra 2000 - 2007, hvor de to første årene anses som en innkjøringsperiode, og med gjensidig rett til oppsigelse i 2 år. Leiesummen ble satt til 250 000 pund for hele perioden, med fritak for leiebetaling de to første årene. Avtalen var undertegnet av A for Storeggen og Elin Hobæk for Barala Ltd. Videre ble det fremlagt en oppsigelse av leieforholdet, undertegnet på Palma, Mallorca 27. mai 2002 av Elin Hobæk for Barala Ltd.

Skattekontoret gjennomførte i perioden mai 2009 til mai 2010 bokettersyn hos Storeggen for kontrollperioden 2005-2007. I sluttkonferansen med skattekontoret i forbindelse med bokettersynet opplyste A at båten ble benyttet privat av ham i perioden etter 2002. Det ble presisert at ikke all bruk var feriebruk, men også påkrevet ettersyn av båten. Opplysningene om privat bruk var ikke tidligere meddelt ligningsmyndighetene, verken fra selskapet eller A.

Rapport fra bokettersynet ble ferdigstilt 21. mai 2010.

Den ligningsmessige behandlingen av Storeggen AS:

Storeggen ble i brev 21. mai 2010 varslet om bokettersynets foreslåtte ligningsmessige endringer for inntektsårene 2001-2007. Endringsforslagene gjaldt en rekke ulike forhold, hvorav bare deler står til behandling for retten.

Det ble mottatt tilsvarende svar til varslede endringer i brev fra Deloitte Advokatfirma av 2. september 2010, 10. september 2010 og 7. oktober 2010. Skattekontoret traff vedtak i saken 11. september 2012. Av relevans for saken her er følgende endringer i ligningen for Storeggen:

Omklassifisering av mellomværende og lån - Mellomværendet ble behandlet som ulovlig utbytte (for A) for inntektsårene 2005-2007 med henholdsvis kr 1 081 137, kr 6 171 444 og kr 2 163 427. Tilsvarende ble lån ansett som ulovlig utbytte med henholdsvis kr 3 081 038 og kr 389 000 for inntektsårene 2001 og 2004. For selskapet fikk dette betydning ved at beløpene inngikk i grunnlaget for beregning av selskapets korreksjonsinntekt.

Uttaksbeskatning for aksjonærs bruk av selskapets båt - Selskapet ble uttaksbeskattet med kr 750 000 for hvert av inntektsårene 2002 - 2007.

Tilleggsskatt - Det ble lagt til grunn at selskapet hadde gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger ved ligningen for årene 2001 - 2007, bl.a. vedrørende båten. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Vedtaket ble påklaget til Skatteklagenemnda 9. november 2012. Skattekontorets vedtak ble fastholdt av Skatteklagenemnda i vedtak 5. desember 2013. Vedtaket ble på enkelte punkter truffet med dissens 3-2. Av relevans for saken her er at det var dissens vedrørende spørsmålet om omklassifiseringen av mellomværende/lån.

Den ligningsmessige behandlingen av A:

Ved brev 8. juli 2010 ble A opplyst om at ligningsmyndighetene mente at det var skjedd fordelsoverføringer fra Storeggen til ham som aksjonær, og han ble varslet om endring av ligningen for inntektsårene 2001-2007. Tilsvarende som for Storeggen, gjaldt endringsforslagene flere forhold enn de som står til behandling for retten.

I tilsvaret til varslede endringer i brev fra Deloitte Advokatfirma av 2. september 2010, 10. september 2010 og 7. oktober 2010 vedrørende Storeggen, var det også materielle innsigelser til de varslede endringene vedrørende utbyttebeskatning for A. Det ble gitt ytterligere merknader i brev 26. juni 2012. Skattekontoret traff vedtak i saken 11. september 2012 der det ble besluttet å ta opp As ligninger for årene 2001-2007 til endring. Av relevans for saken her er følgende vedtatte endringer:

Omklassifisering av mellomværende og lån - Mellomværendet ble behandlet som ulovlig utbytte for inntektsårene 2005-2007 med henholdsvis kr 1 081 137, kr 6 171 444 og kr 2 163 427. Tilsvarende ble lån ansett som ulovlig utbytte med henholdsvis kr 3 081 038 og kr 389 000 for inntektsårene 2001 og 2004.

Uttaksbeskatning for aksjonærs bruk av selskapets båt - A ble beskattet for ulovlig utbytte med kr 750 000 for hver av inntektsårene 2002 - 2007.

Tilleggsskatt - Det ble lagt til grunn at A hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ved ligningen for årene 2001 - 2007, bl.a. vedrørende båten. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Vedtaket ble påklaget til Skatteklagenemnda 9. november 2012. Skattekontorets vedtak ble fastholdt av Skatteklagenemnda i vedtak 5. desember 2013. Vedtaket ble truffet med dissens 3-2 vedrørende spørsmålet om omklassifiseringen av mellomværende/lån til utbytte for skattyter.

Den rettslige behandlingen

Spørsmål om vedtakenes gyldighet på enkelte punkter ble brakt inn for Oslo tingrett gjennom to søksmål innkommet tingretten 13. mai 2014. Det ble besluttet forening til felles behandling av de to sakene, jf. tvisteloven § 15-6. Ett av de skatterettslige spørsmålene som stod mellom Staten v/Skatt sør og Storeggen AS ble det inngått forlik om kort tid før hovedforhandlingen.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tingrett 8., 9. og 12. januar 2015. A møtte sammen med sin og selskapets prosessfullmektig, og avga forklaring. Staten v/Skatt sør var representert ved seniorskattejurist Jan Lian, som møtte sammen med statens prosessfullmektig. Rådgiver i Skatt sør, Inger Marie Rimstad, ble tillatt å være til stede under hovedforhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6. Hun forklarte seg som vitne. For øvrig ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

1. Omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A

Prinsipalt anføres det at skattemyndighetene ikke kan endre As ligning til ugunst mer enn to år etter utløpet av inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a). Toårs-fristen utløp ved utgangen av 2009, før det i 2010 ble gitt varsel om endring av ligning. A har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Av ligningspapirene for de aktuelle

årene er det oppgitt at det har vært mellomværende mellom partene. Ligningsmyndighetene har ikke stilt ytterligere spørsmål til dette, selv om andre forhold ble tatt opp. Når skattemyndighetene valgte å ikke ilegge tilleggsskatt for de samme årene, tyder det på at skattemyndighetene selv ikke mente at vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger var oppfylt. Det er tale om det samme grunnvilkåret i bestemmelsen om tilleggsskatt som i § 9-6 nr. 3 bokstav a).

Subsidiært, dersom toårs-fristen ikke er utløpt, anføres det at vilkårene for skattepliktig utbytte ikke er oppfylt for noen av årene 2001, 2004 og 2005-2007 hvor skattemyndighetene har omklassifisert mellomværende til utbytte overfor A. Det er ikke tale om en vederlagsfri overføring av verdier fra Storeggen AS til A, som er en forutsetning for at det skal bli snakk om skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-11 (2). Alt av mellomværende mellom A og Storeggen AS var gjort opp dem i mellom pr. 31.12.2008. Det var før ligningsmyndighetene startet sin kontroll i mai 2009. At fordringene ble oppgjort før kontrolltidspunktet viser at det hele tiden har vært tale om reelle lån med en tilbakebetalingsforpliktelse for A. Også før kontrolltidspunktet har størrelsen på mellomværendet mellom partene svingt i begge retninger, dvs at A også tidligere har foretatt nedbetalinger av mellomværendet. Ligningsmyndighetenes oppfatning, slik den er kommet til uttrykk i prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet 10. oktober 2014 viser at et skjæringstidspunkt for utestående saldo er kontrolltidspunktet. At det selskapsrettslig ikke var adgang til å yte et lån i den størrelsesorden som ble gitt, eller at det ikke er krevd renter eller stilt sikkerhet, samt at det dels ikke foreligger skriftlig dokumentasjon på låneforholdet, er av underordnet betydning. Beløpet på kr 10 mnok fra Pealos Invest AS til Storeggen AS i 2007 må hensyntas. Prinsippet om kreditorskifte må aksepteres ved at Pealos Invest AS gjør opp på vegne av A mot en korrigering av mellomværendet mellom de to.

Atter subsidiært anføres det at vedtaket om omklassifisering til utbytte av mellomværende og lån mellom A og Storeggen AS må oppheves på grunn av uklarhetene knyttet til beløpet på 10 mill kr gjort opp av Storeggen AS' holdingselskap, Pealos Invest AS. Oppgjøret er skjedd ved motregning/kreditorskifte. Det er eventuelt skattemyndighetene som må sannsynliggjøre at det ikke er noen realitet i betalingen av 10 mnok. Eventuelle uklarheter her må føre til opphevelse av vedtaket.

Atter, etter subsidiært anføres det at omklassifiseringen av lånet fra 2001 til utbytte først kan skje fra og med 2003, eventuelt 2002, etter at lånet ikke ble nedbetalt i sin helhet. Periodiseringen til 2001 er feil. Dette er reflektert i den etter subsidiære påstanden under pkt 1 for A.

Korreksjonsinntekt for Storeggen AS

Det er enighet mellom partene om at dersom retten opphever vedtaket om omklassifisering til utbytte for A av mellomværende/lån, vil den beregnede korreksjonsinntekten for Storeggen AS for inntektsåret 2001 med kr 4 695 886 måtte reduseres til kr 416.666,-. Endring av korreksjonsinntekt vil bli en konsekvens av eventuell endring av lån og mellomværende. Dersom vedtaket for A blir stående, vil korreksjonsinntekten også bli stående.

Uttaks- og utbyttebeskatning vedrørende båten for Storeggen AS og A

Prinsipalt anføres det at skattemyndighetene ikke kunne endre ligningen til ugunst for A og Storeggen AS vedrørende båten fordi toårs-fristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a) var utløpt da ligningsspørsmålet ble tatt opp.

Det bestrides at A eller Storeggen har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende båten. Det vises til at skattemyndighetene i 2002 stilte spørsmål til Storeggen om anskaffelsen og bruken av båten. I den forbindelse ble det fremlagt dokumentasjon for kjøp av båten, for utleieavtalen som var inngått med Barala Ltd., samt oppsigelsen av avtalen. Skattemyndighetene var derfor kjent med at leieforholdet var opphørt, uten at det ble foretatt noen endring av ligningen for 2001, verken for Storeggen AS eller A.

Skattemyndighetene kan ikke med virkning for ligningen ta opp igjen, og vurdere det samme faktum annerledes uten at det foreligger nye faktiske opplysninger. Toårs-fristen for endring var utløpt da varselet om endring av ligningen ble sendt.

Subsidiært, dersom retten kommer til at det var adgang til å ta ligningen opp til ny behandling, skal det fastsettes et utbytte for A og en uttaksverdi for Storeggen. Det anføres at verdien av uttak/utbytte skal fastsettes til omsetningsverdi etter hovedregelen i skatteloven § 5-2 første ledd siste setning. Markedsverdi for fire ukers bruk av båten tilsvarer om lag kr 100 000,- pr år, dvs en mye lavere verdi enn skattemyndighetene har lagt til grunn.

Det bestrides at det er adgang til å fastsette verdien av uttaket etter de skjønnsmessige reglene i skatteloven § 13-1. Kjøpet av båten var ikke en selskapsfremmed disposisjon for Storeggen AS. Ved vurderingen må det tas hensyn til at Storeggen AS opprinnelig var et rederi, som drev med skipsfart frem til 1980-tallet. Barala Ltd ble opprettet i 2000, og Storeggen forsøkte ved båtkjøpet å gjenoppta sin tidligere virksomhet. Saken skiller seg fra Storhaugen Invest-dommen.

Selv om retten kommer til at kjøpet av båten er en selskapsfremmed disposisjon, bestrides det at ligningsmyndighetenes skjønn knyttet til verdifastsettelsen kan være riktig. Det er ikke tilstrekkelig dokumentert at selskapet har hatt slike kostnader som ligningsmyndighetene har lagt til grunn. I henhold til As forklaring og fremlagte dokumenter kan det synes som A i realiteten har dekket kostnader som er bokført i selskapet. Dette må hensyntas ved skjønnnet.

Det aksepteres at det i praksis er lagt til grunn at selskapet og aksjonæren blir beskattet på samme måte og med samme årlige sum.

Tilleggsskatt for A og Storeggen AS

Ilagt tilleggsskatt, både for A og Storeggen AS i forbindelse med As bruk av selskapets båt må bortfalle, da det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyternes side. Vilklårene i ligningsloven § 10-2 flg. er ikke oppfylt.

Saksøkerens påstand

Påstand i sak nr. 14-080055 TVI-OTIR/05 (A mot Staten v/Skatt sør):

1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsårene 2001, 2004 og 2005 til 2007, oppheves.

Subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsårene 2001, 2004 og 2005 til 2007, oppheves, og henvises til ny ligning hvor det blir hensyntatt et beløp på kr 10 millioner som Pealos Invest AS gjorde opp overfor Storeggen AS i 2007 på vegne av A.

Atter subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsåret 2001, oppheves.

2. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende utbyttebeskatning ved fordel av fri båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.

Subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende størrelsen på utbyttebeskatningen ved fordel av fri båt, settes ned fra kr 750000 til et lavere beløp fastsatt etter rettens skjønn for hvert av inntektsårene 2002 til 2007.

3. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende ilagt tilleggsskatt med 30 % for fordel av fri båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.
4. Staten v/Skatt sør dømmes til å betale A sine saksomkostninger.

Påstand i sak nr. 14-081557TVI-OTIR/05 (Storeggen AS mot Staten v/Skatt sør)

1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende uttaksbeskatning for aksjonærs bruk av selskapets båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.

Subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende størrelsen på uttaksbeskatningen ved aksjonærs bruk av båten, settes ned fra kr 750 000 til et beløp fastsatt etter rettens skjønn for hvert av inntektsårene 2002 til 2007.

2. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende ilagt tilleggsskatt med 30 % for aksjonærs bruk av selskapets båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.
3. Ilagt korreksjonsinntekt med kr 4 695 886 for Storeggen AS for inntektsåret 2001, reduseres til kr 416 666.
4. Staten v/Skatt sør dømmes til å betale Storeggen AS sine saksomkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A

Ligningsmyndighetene har en frist på 10 år for å ta opp ligningen for A (og selskapet). To-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a) som A har påberopt, kommer ikke til anvendelse, idet A har gitt uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om mellomværendet/lånet. Opplysningsplikten må ses i lys av plikten til å opptre aktsomt og lojalt, og at det skal gis supplerende opplysninger dersom noe er uklart. A burde ha opplyst om at lånene delvis var uten låneavtale, at det ikke forelå noen fastlagt skriftlig tilbakebetalingsplikt, samt at selskapet i henhold til aksjelovens regler ikke hadde adgang til å gi kreditt i denne størrelsesorden eller utbetale utbytte. Det er ikke tilstrekkelig at det til ligningsmyndighetene for de aktuelle årene er oppgitt at det har vært mellomværender mellom partene.

Det fastholdes at det er adgang til omklassifisering til utbytte, både av de mellomværendene som knytter seg til de to lånekontiene (2220 og 1385) og til det mellomværendet som er bokført på konto 1370. Ingen av mellomværendene kan vurderes som reelle lån, idet det ikke har foreligget en reell tilbakebetalingsplikt for A. Det må tillegges vekt ved vurderingen at den samlede kreditten fra selskapet til aksjonæren overskrider rammen av de midler som selskapet kan benytte til utdeling av utbytte, jf. aksjelovens § 8-7.

Når det gjelder lånene fra 2001 og 2004 (konto 2220 og 1385), er det klart at A i henhold til låneavtalene er forpliktet til å betale disse tilbake. Avtalene er imidlertid vage når det gjelder tilbakebetalingstidspunkt, og fristen for tilbakebetaling var uansett utløpt lenge før 2007. De tidligere innbetalinger fra A til Storeggen kan ikke vurderes som en nedbetaling av disse to lånene, idet bokføringen viser noe annet.

Når det gjelder mellomværendet på konto 1370, foreligger det ingen skriftlige avtaler om lån, ikke noe om lånets størrelse eller noen tilbakebetalingsbetingelser. Det er ikke klart hva avtalen går ut på, og det er ikke tale om noe kortsiktig lån til et konkret formål.

Selv om lånene/mellomværendet ble oppgjort/nedskrevet før skattemyndighetene startet sin kontroll, vil gjelden kunne beskattes som ulovlig utbytte. Det sentrale poenget er hvilken likviditetsmessig betydning dette har hatt, herunder når utbyttet som følge av låneforholdene kan anses som innvunnet, jf. Hovden-dommen i LB-2002-1095 (UTV-2002-1213).

Under enhver omstendighet er det uklarheter knyttet til de 10 000 000 som As mellomværende ble nedskrevet med i 2007 i forbindelse med årsoppgjørdisposisjoner. Bokføringsmessig fremstår dette som en nedskriving, ingen tilbakebetaling. Det er videre usikkerhet knyttet til om As gjeld er blitt endelig oppgjort ved dette. Ved nedskrivingen ble kr 10 000 000 av As gjeld til Storeggen flyttet til holdingselskapet Pealos Invest AS. Det er tvil om det er foretatt et endelig oppgjør mellom A og Pealos Invest AS i ettertid, jf. uttalelse fra revisor i 2008 om at det fortsatt er uklart hvordan forholdet er mellom disse. Denne uklarheten gjør at retten ikke kan legge til grunn at det er foretatt et oppgjør med kr 10 000 000,-.

Korreksjonsinntekt for Storeggen AS

Det er enighet mellom partene om hvordan korreksjonsinntekten for Storeggen skal behandles dersom retten opphever vedtaket om omklassifiseringen av mellomværende/lån til utbytte for A. Det vises til saksøkers anførsler på dette punktet.

Uttaks- og utbyttebeskatning vedrørende båten for Storeggen AS og A

Ligningsmyndighetene har en frist på 10 år for å ta opp igjen ligningen for Storeggen AS og A. Toårs-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a) kommer ikke til anvendelse, idet det både fra selskapet og fra A er gitt uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om bruken av båten.

Det er ikke tilstrekkelig at A/Storeggen i 2002 fremla dokumentasjon for kjøp, utleieavtale og oppsigelse av utleiekontrakten. A og Storeggen holdt tilbake opplysninger om at avtalen om utleie til Barala Ltd var en konstruksjon, og at avtalen aldri hadde noen realitet. Etter 2002 ble det videre holdt tilbake opplysninger om at båten fra og med dette tidspunktet bare ble brukt av A privat, og at det ikke skjedde noen utleie overhodet. Dette forholdet har betydning for hvordan ligningsmyndighetene ser på bruken av båten og uttaks/utbyttebeskatning.

As bruk av båten skal uttaks/fordelsbeskattes. Skattelovens utgangspunkt om at det skattepliktige utbyttet/uttaket skal verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2(1) må fravikes på grunn av interessefellesskap mellom A og Storeggen, jf. skatteloven § 13-1. Fordelsberegningen skal foretas etter skjønn, og inntekten skal fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jf. skatteloven § 13-1 (3). Ved vurderingen av hvor mye fordelen skal fastsettes til, må retten ta utgangspunkt i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest-dommen). Det anføres at anskaffelsen av båten var en selskapsfremmed disposisjon for Storeggen. Selskapet har aldri hatt som formål å drive personbefordring til sjøs. Avtalen med Barala Ltd var kun en formalitet, ingen realitet. Det har aldri blitt foretatt noen egentlig markedsføring av båten som charterbåt, og båten er fra 2002 og de fem påfølgende årene kun benyttet privat. Storeggen har, med unntak av en innbyttebåt, finansiert kjøpet av båten. Dette må anses som en dårlig fundert investering av ca 11 mnok. Det har aldri vært As vurdering at båten ville stige i verdi, jf. hans forklaring i retten.

Når det er tale om en selskapsfremmed disposisjon, skal både uttaks- og utbyttebeskatning ta utgangspunkt i hva som ville vært den alternative avkastningen av pengene dersom de var investert til normal rente. I tillegg må det ses hen til hvilke driftskostnader selskapet har hatt, og som er knyttet til båten. Prinsippet følger av Storhaugen Invest-dommen. Utbyttebeskatningen av aksjonær skal tilsvare uttaksbeskatningen for selskapet, jf. LB-2012-197639 (UTV-2013-1668).

Ligningsmyndighetenes skjønn på kr 750 000,- bygger på et korrekt faktisk grunnlag, og er forsvarlig. Det er ikke tatt utenforliggende hensyn. Retten kan ikke prøve den konkrete skjønnsutøvelsen, idet dette ligger til ligningsmyndighetenes frie forvaltningsskjønn.

Tilleggsskatt for A og Storeggen AS

Beviskravene for illeggelse av tilleggsskatt knyttet til manglende opplysninger om båten er oppfylt. Når vilkårene er oppfylt, skal det ilegges tilleggsskatt.

Saksøktes påstander

Påstand i sak nr. 14-080055 TVI-OTIR/05 (A mot Staten v/Skatt sør):

1. Staten v/Skatt sør frifinnes
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger

Påstand i sak nr. 14-081557TVI-OTIR/05 (Storeggen AS mot Staten v/Skatt sør)

1. Staten v/Skatt sør frifinnes
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger

Rettens vurdering

1. Uttaks- og utbyttebeskatning vedrørende båten for Storeggen AS og A

a) Om skattemyndighetene hadde adgang til å endre ligningen

Hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 er at spørsmålet om eventuell endring av en ligning må tas opp senest ti år etter inntektsåret. Det er på det rene at tiårs-fristen ikke var utløpt da A og Storeggens ligning knyttet til båten ble tatt opp til ny behandling. Spørsmålet for retten er om den toårs-fristen for endring av ligningen som følger av ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a) kommer til anvendelse. To-årsfristen var utløpt da A og Storeggens ligninger ble tatt opp til ny behandling. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a har følgende ordlyd:

3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
 - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over

Toårs-fristen gjelder bare når skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har betydning for den skatterettslige riktige vurderingen av skattyterens forhold. Det er nye faktiske opplysninger som er relevante.

Bestemmelsen ble foreslått av Stortingets finanskomité, og Stortingets intensjon ved innføringen av toårsfristen var å beskytte de skattytere som lojalt oppfylte sin opplysningsplikt mot å bli utsatt for senere endringer av ligningen. Avgjørende for om toårs-fristen kommer til anvendelse er derfor om skattyter har gitt de faktiske opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene selv kan foreta den skatterettslige vurdering av skattyters forhold, eller har fått tilstrekkelig opplysninger til at det foreligger grunnlag for å be om ytterligere opplysninger for bedømmelsen av forholdet, jf. Ligningsloven, Kommentirutgave 6. utgave s 422-423.

Hva som skal til for at toårs-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a kommer til anvendelse, er bl.a. behandlet av Høyesterett i Loffland-dommen i Rt-1992-1558, som med utgangspunkt i forarbeidene uttalte:

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

Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst

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

Dommen gir imidlertid få holdepunkter for å si noe sikkert om hvilke opplysninger det kreves at skattyteren gir av eget tiltak.

Retten viser til fremstillingen *Norsk bedriftsskatterett [2012] kap 41.7.* om at det å ikke oppfylle kravene til fremleggelse av opplysninger på en lojal og aktsom måte kan bli å regne som ufullstendig opplysning i forhold til fristregelen i Lignl § 9-6 nr 3 a. Vurderingen må, som nevnt i Vryebloed-dommen foretas i lys av kravene i ligningsloven kapittel 4 om skattyters alminnelige opplysningsplikt. Det kan være noe tvil om hvor langt skattyters opplysningsplikt går, sammenholdt med ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Retten legger imidlertid til grunn at skattyterens opplysningsplikt som hovedregel går foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering av hvorvidt skattyter burde forstått at han av eget initiativ pliktet å legge frem opplysningene, jf Rt-2000-1981.

Som det er redegjort for under sakens bakgrunn, er faktum i saken her at Storeggen i næringsoppgaven for 2000 opplyste at selskapet eide skip m.v. På denne bakgrunn ba Larvik skattekontor i 2002 om opplysninger om driftsmidlet. Storeggen fremla kjøpekontrakt for båten, leieavtale mellom Storeggen og Barala Ltd og oppsigelse av leiekontrakten. Saksøkerne har anført at man med dette hadde gitt tilstrekkelige opplysninger til at skattemyndighetene eventuelt kunne stilt ytterligere spørsmål til bruken av båten, og at det derfor ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Retten er ikke enig i denne betraktningen.

Rettens vurdering er at det allerede i 2002, da Storeggen fremla leiekontrakten mellom Storeggen og Barala Ltd og oppsigelsen av den samme kontrakten, i alle fall ble gitt misvisende eller ufullstendige opplysninger. I følge As forklaring i retten ble Barala Ltd opprettet av Storeggen, og det var Storeggen som kontrollerte Barala. A har i retten forklart at Barala var en formell «konstruksjon» som måtte være på plass for å få lov til å drive personbefordring i Middelhavet, og at det var Storeggen selv som i realiteten skulle drive personbefordring under den formelle leiekontrakten. Den som har undertegnet for Barala Ltd, viste seg å være Storeggens sekretær. Det ble aldri overfor skattemyndighetene redegjort for disse, noe spesielle, forholdene knyttet til leiekontrakten. Opplysningene innebærer at leiekontrakten fremstår som misvisende sammenlignet med sakens realitet. En nærmere redegjørelse om bakgrunnen for leiekontrakten mellom Storeggen og Barala Ltd burde etter rettens oppfatning vært gitt til ligningsmyndighetene da kontraktsdokumentene ble fremlagt.

Under enhver omstendighet finner retten det klart at A og Storeggen ikke overholdt sin opplysningsplikt da skattemyndighetene aldri ble orientert om at båten etter år 2002 kun ble brukt av aksjonæren privat. Retten viser her til sammenligning til «Dillerud-saken» i Rt-2006-1573, der Høyesterett fastslo at det var en ufullstendig opplysning at skattyteren ikke hadde opplyst at han hadde arbeidet i sitt eget ANS. Både A og Storeggen måtte etter rettens syn forstå at den private bruken av båten var en sentral opplysning for skattemyndighetene for å kunne vurdere de skatterettslige spørsmålene knyttet til båten på en korrekt måte. Det er rettens vurdering at skattyternes opplysningsplikt i et slikt tilfelle klart går foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.

Rettens konklusjon er at både Storeggen og A har gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om forhold knyttet til båten, og at disse forholdene hadde skatterettslig betydning. Toårs-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a) kommer derfor ikke til anvendelse, og ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta opp ligningen til ny vurdering.

b) Verdifastsettelsen av As private bruk av båten - markedsverdi eller skjønn

Partene er enige om at dersom ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta ligningen for A og Storeggen opp til ny vurdering, vil As private bruk av båten være uttak fra selskapet etter skatteloven § 5-2. Det er ikke omtvistet at As private bruk av en formuesgjenstand (båten) som var i selskapets besittelse, er en fordel som anses som skattepliktig inntekt etter § 5-2 (1). Partene er uenige om hvilken verdi dette uttaket skal verdsettes til.

Spørsmålet for retten er om hovedregelen i skatteloven § 5-2 (1) i.f. om at fordelen skal settes til omsetningsverdi kommer til anvendelse, eller om verdien skal fastsettes skjønnsmessig, jf skatteloven § 13-1.

De relevante delene av skatteloven § 13-1 lyder slik:

§ 13-1 Interessefellesskap

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning

...

- (3) Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

For at bestemmelsen skal komme til anvendelse må det for det første foreligge et interessefellesskap mellom skattyteren og selskapet. Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon på selskapets hånd. I tillegg kreves det at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den inntekts- eller formuesreduksjonen som har skjedd hos selskapet. Kravet til årsakssammenheng er ikke oppfylt hvis inntektsreduksjonen skyldes noe annet enn interessefellesskapet, og det er det mest sannsynlige årsaksforholdet som skal legges til grunn

I saken her er det ikke omtvistet at det er et interessefellesskap mellom A og Storeggen. Det er heller ikke tvil om at investeringen i båten har medført en inntektsreduksjon for selskapet, idet det for selskapet har påløpt driftskostnader for båten uten at disse kostnadene er dekket inn ved tilsvarende inntekter. Selskapet har heller ikke fått noen avkastning på kapitalinnskuddet, jf. til sammenligning avsnitt 51 i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest).

Det omtvistede spørsmålet er om kravet til årsakssammenheng er oppfylt. Spørsmålet kan formuleres som et spørsmål om Storeggen, ut fra rene forretningsmessige betraktninger, ville ha investert i båten dersom interessefellesskapet med A tenkes borte. Dette kan også formuleres som et spørsmål om investeringen var «selskapsfremmed» og begrunnet i As interesser, jf. avsnitt 54 i Storhaugen Invest-dommen.

Retten har kommet til at vilkårene for å anvende skatteloven § 13-1 om skjønnsmessig fastsettelse av uttaksverdien er oppfylt.

Ved vurderingen har retten sett hen til at investering i en motoryacht i Middelhavet med tanke på chartervirksomhet synes å ligge utenfor Storeggens normale virksomhet. Som nevnt er selskapets formål «å drive forretning i egen regi eller ved lån til andre, samt delta i andre selskaper med lokalisering i Larvik». Selskapets hovedvirksomhet skal i flere år ha vært å være eier av Grandbygningen i Larvik. Selskapet skal aldri tidligere ha hatt befatning med chartertrafikk eller lignende. Det forhold at Storeggen opprinnelig, frem til 1980-tallet, var et rederi som drev med større frakteskip, har etter rettens oppfatning liten betydning for denne vurderingen, idet denne tidligere virksomheten er fjernt fra utleie av en motoryacht i Middelhavet.

Retten har videre funnet det sannsynlig at As personlige interesser hadde stor betydning for anskaffelsen av båten. A har forklart i retten at han selv, forut for Storeggens anskaffelse av «Sunseeker 60 Predator», eide en 54 fots Sunseeker som han hadde hatt liggende i en havn ved Middelhavet. Han har forklart at båten utelukkende ble brukt privat av ham selv. Han har videre forklart at båtselgeren, Sunseeker, ved salget av 60-fots-båten til Storeggen, tok As personlig eide 54-fots-båt i innbytte. Dette viser etter rettens oppfatning at det var en nær sammenheng mellom anskaffelsen av båten og As private interesser knyttet til å ha en båt ved Middelhavet. Retten vurderer at det er sannsynlighetsovervekt for at det allerede ved anskaffelsen av båten var tanken at båten, i alle fall delvis skulle brukes privat av A.

Ved denne vurderingen har retten videre lagt vekt på at anskaffelsen av båten synes å ha vært en meget tvilsom forretningsmessig investering for Storeggen. I retten har A forklart - i motstrid til det som er forklart til ligningsmyndighetene - at han aldri hadde hatt noen tanker om at båten kunne stige i verdi. Han har imidlertid forklart at han mente at Storeggen kunne tjene penger på chartervirksomhet ved utleie av båten. Investeringen i en båt til en verdi av over 11 millioner NOK synes imidlertid gjort uten noen nærmere analyse av leiemarkedet, uten kunnskaper eller erfaring fra chartervirksomhet, uten budsjetter for virksomheten, og uten å ha foretatt noen dokumenterte markedsføringsfremstøt. Den såkalte utleien av båten til Barala Ltd var uten realitet, idet Barala kun var opprettet av formelle grunner og var kontrollert av Storeggen, noe som først kom frem under behandlingen i retten. Barala Ltd betalte aldri leie til Storeggen, og dette synes heller aldri å ha vært meningen, idet det i realiteten var Storeggen selv som i tilfelle skulle drive chartervirksomhet. Storeggen eide båten gjennom to sommersesonger før 9. september 2001, da markedet i følge As forklaring skal ha forsvunnet. I denne perioden er det

ikke godtgjort at det ble gjort seriøse forsøk på utleievirksomhet. Hendelsene 9. september 2001 endrer ikke rettens syn på at investeringen i en motoryacht må betraktes som selskapsfremmed for Storeggen da den ble gjort i 2000.

Endelig har retten lagt vekt på at båten kun har vært benyttet av A privat, og at det ikke synes å ha vært gjort noen forsøk på å leie ut båten etter 2001 eller selge den for å redusere tapet for Storeggen.

Etter en samlet vurdering, der det mest sannsynlige årsaksforholdet legges til grunn, har retten kommet til at inntektsreduksjonen hos Storeggen på grunn av investeringen i en Sunseeker 60 Predator står i direkte årsakssammenheng med interessefellesskapet med A. Retten finner det usannsynlig at investeringen i denne båten ville skjedd dersom interessefellesskapet tenkes borte. Det er derfor grunnlag for beskatning av både Storeggen og A etter skjønn, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd.

c) Ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse - skatteloven § 13-1 (3)

Som en atter subsidiær påstand har saksøkerne anført at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse er feil, og må settes til side av retten.

Skjønnnet bygger på den verdsettelsesmetoden som fremgår av Storhaugen Invest-dommen, der driftskostnader knyttet til formuesgjenstanden legges sammen med stipulert tap avkastning på egenkapitalinnskuddet, og der rentefoten minst skal tilsvare rentefot for rimelige lån i arbeidsforhold. Partene er ikke uenige om at dette er den riktige måten å bygge opp et slikt skjønn.

Saksøkerne har heller ikke anført at verdsettelsen skal være ulik for selskapet og aksjonær. Partene er enige om at praksis etter skatteloven medfører at verdsettelsen skal være tilsvarende for selskapet og for aksjonæren, for henholdsvis skattepliktig uttaksverdi og skattepliktig utbytte.

Spørsmålet for retten er derfor begrenset til om retten skal sette skattemyndighetenes konkrete skjønn til side.

I tråd med det Høyesterett uttalte i Rt-2012-1025, må retten legge til grunn at rettens overprøving av det verdsettelsesskjønnet som ligningsmyndighetene har foretatt, er begrenset til den prøvingsretten som følger av reglene om fritt forvaltningsskjønn. Dette innebærer at retten kan prøve om det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om de rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf. avsnitt 68 i den nevnte dommen.

Av skatteklagenemndas vedtak 3. desember 2013 fremgår det at det årlige uttaket er beregnet på følgende måte:

«Det årlige uttaket sktl. § 5-2 beregnet slik:	
Vinteropplag oktober - april: skjønn 7 mnd a ca kr 13 000	kr 91 000
Reparasjon og vedlikehold av båt, motor: skjønn	kr 100 000
Forsikring	<u>kr 109 000</u>
=	<u>kr 300 000</u>

Rentefot for rimelige lån i arbeidsforhold i perioden 2002 - 2007 utgjør i gjennomsnitt 4,3 %.	
Gjennomsnittlige driftomkostninger pr år – skjønn	kr 300 000
+ Tapt avkastning på egenkapitalinnskudd / lån kr 11 124474 x 4,3 %	<u>kr 478 352</u>
= Fordel =	<u>kr 778 352</u>

Fordel /uttak ved privat bruk av selskapets båt i perioden 2002 - 2007 anses skjønnsmessig å utgjøre kr 750 000 pr år. Tilsvarende beløp vurderes som ulovlig utbytte etter sktl. § 10-2.

Konklusjon:

Det innstilles således med at skattekontoret vedtak fastholdes på dette punkt slik at selskapets alminnelig inntekt for inntektsårene 2002 - 2007 økes med kr 750000 for det hvert inntektsår.»

Tilsvarende beregning er lagt til grunn for beregningen av As utbytte.

Skjønnnet knyttet til driftsutgifter for båten på kr 100 000,- pr år, bygger på Storeggens bokførte utgifter til reparasjon og vedlikehold for årene 2005-2007, jf. bokettersynsrapporten side 28. Det er foretatt en årlig gjennomsnittsberegning for de tre årene. I saksøkernes tilsva 10. september 2010 til varsel om endring av ligningen, ble det laget en tabell som viste driftsutgiftene som er bokført i selskapet for hele perioden 2000 - 2007. Etter Storeggens egne opplysninger beløper samlede driftsutgifter for de åtte årene seg til kr 1 370 599,-, dvs et snitt på kr 171 324,- pr år, noe som er betydelig over skattemyndighetenes anslag.

Dette viser etter rettens oppfatning at skillet for denne delen av vedtaket verken kan anses å være bygget på feil faktum, er vilkårlig eller grovt urimelig. At A i den samme perioden skal ha dekket betydelige driftsutgifter selv, anslått i tilsvaret til varselet til kr 3 700 000, er etter rettens oppfatning helt uten betydning for skillet, som er knyttet til selskapets driftsutgifter.

Den delen av skillet som gjelder årlige utgifter til forsikring av båten, bygger på følgende redegjørelse i bokettersynsrapporten (s 28):

«Forsikringskostnader i regnskapet er bokført på grunnlag av betalingsbidrag. Dvs at det i innlevert regnskapsmateriale ikke foreligger spesifiserte regninger på forsikringer. Ved kontroll av PC Tower 1 ble det funnet et excel-dokument med oversikt over selskapets forsikringer i 2005. Bilaget viser at båten dette året er forsikret for kr 11 000 000. Forsikringspremien i 2005 utgjør kr 108 956.»

Disse opplysningene synes ikke å være bestridt. Basert på redegjørelsen i bokettersynsrapporten kan ikke retten se at skillet knyttet til årlige forsikringsutgifter bygger på feil faktisk grunnlag, er vilkårlig eller grovt urimelig. Det faktiske grunnlaget for skillet fremstår tvert imot som godt forankret i de faktiske forholdene i saken.

Når det gjelder den årlige kapitaliseringsrenten, er partene for retten enige om at satsen på 4,3 % er for høy, og at denne skal være 3,9 %. Dette får imidlertid ikke betydning for resultatet, idet kr 750 000,- per år uansett er rundet nedover.

Retten kan etter dette ikke se at det foreligger slike feil ved skjønnet i saken her at det kan settes til side av retten.

Staten v/Skatt sør blir etter dette å frifinne for påstanden knyttet til ligningen vedrørende båten.

2. Tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2

Det følger at ligningsloven § 10-2 nr 1 at når en skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, skal det ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Retten har under punkt 1, kommet til at A og Storeggen har gitt ufullstendige opplysninger når det gjaldt selskapets båt og bruken av denne. Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, og partene synes heller ikke å være uenige om dette.

Retten kan ikke se at skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er ugyldig, og staten blir å frifinne på dette punktet.

3. Spørsmålet om omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A og korreksjonsinntekt for Storeggen AS

a) Om skattemyndighetene hadde adgang til å endre ligningen

Også når det gjelder omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A, (og korreksjonsinntekt for Storeggen for 2001), er det anført fra saksøkerne at toårs-fristen for endring av ligningen som følger av ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a) kommer til anvendelse. Saksøkerne mener derfor at ligningen må oppheves fordi skattemyndighetene ikke hadde adgang til å endre ligningen etter utløpet av toårs-fristen. Som ovenfor er spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningen de enkelte årene.

Retten viser til fremstillingen ovenfor under 1 a) om de rettslige utgangspunktene for vurderingen etter § 9-6 nr 3 bokstav a).

Når det gjelder mellomværende/lån mellom A og Storeggen, er det de opplysningene A har gitt i sin ligning som er relevant for vurderingen. Det er i As ligning det er foretatt en omklassifisering fra lån/mellomværende til utbytte. Endringene i korreksjonsinntekten for 2001 for selskapet Storeggen synes å være en teknisk konsekvens av at ligningen er endret for A. Hvilke opplysninger Storeggen har gitt i sin ligning, anses derfor å være uten betydning for spørsmålet om As ligning kan tas opp til ny behandling etter toårs-fristen.

I As ligning ble det i alle årene fra 2001 til 2007 opplyst om at han hadde gjeld til Storeggen AS. De beløpene som er oppgitt til ligningsmyndighetene synes i all hovedsak å samsvare med de tallene som fremkommer i bokettersynsrapporten. For år 2002 og 2003 er det mindre vesentlige differanser mellom de oppgitte størrelsene må mellomværendet og de tallene som fremkommer i bokettersynsrapporten.

Staten har anført at A har gitt uriktige opplysninger for 2002 og 2003, basert på disse mindre differansene. Det sentrale i statens anførsler er imidlertid at A (og Storeggen) ikke har opplyst til skattemyndighetene om at det for store deler av mellomværendet mellom ham og selskapet mangler formelle låneavtaler, at det ikke forelå noen fastlagt skriftlig tilbakebetalingsplikt samt at kreditten var utenfor den kreditten det var adgang til å gi etter aksjeloven § 8-7. Etter statens syn er det ikke tilstrekkelig at A til ligningsmyndighetene alle årene oppga at det har vært mellomværender mellom partene.

Som nevnt ovenfor må begrepet «ufullstendige» opplysninger knyttes til de opplysningskravene som følger av ligningsloven kapittel 4. Dette fremgår av Loffland-dommen i Rt-1992-1588, jf. sitatet ovenfor. I boken Norsk bedriftsskatterett (2012), pkt 41.7.4 er uttalelsene i Loffland-dommen tolket på følgende måte:

«Høyesterett må forstås slik at en skattyter har som utgangspunkt gitt ufullstendige opplysninger hvis hun ikke oppfyller de opplysningskrav som følger av lignl kap 4. Hun er da ikke beskyttet av to års-fristen for endring av ligning og kan også risikere tilleggsskatt etter Lignl § 10-2.

Å forankre tolkningen av ufullstendige opplysninger i lignl § 4-1 og § 4-3 kan føre til et skille mellom opplysninger til skattyters gunst eller ugunst. I Utv 1998 s 359 URD mente retten det ikke kunne anses som en ufullstendig opplysning at en låneavtale mellom selskap og aksjonær ikke ble fremlagt. Dette var en dokumentasjon som ville støtte skattyterens påstand om at det dreiet seg om et utbytteuttak. Ut fra lojalitets- og aktsomhetskravet i Lignl § 4-1 må det i hvert fall ansees som en ufullstendig opplysning hvis avtalen hadde vært i skattyters disfavør.»

Opplysningene om at det for en stor del manglet formelle låneavtaler i mellomværendene mellom Storeggen og A, at de låneavtalene som fantes ikke hadde konkrete tilbakebetalingstidspunkter og at tilbakebetalingsfrister ble brutt, samt at reglene i aksjeloven § 8-7 om grenser for kreditt til aksjonærer var overskredet, var opplysninger som skatterettslig var i As disfavør. Dersom disse opplysningene var blitt fremlagt for skattemyndighetene, er det rettens oppfatning at låneforholdene ville ha blitt vurdert som ikke reelle lån. Retten viser her til gjennomgangen nedenfor om rettspraksis knyttet til når et lån blir ansett som et reelt lån. Manglende opplysninger om et eller flere av disse forholdene innebærer etter rettens oppfatning at A ga ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Toårs-fristen i skatteloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer derfor ikke til anvendelse, og ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta A (og Storeggens) ligning opp til ny vurdering.

Var det tale om reelle lån?

Det rettslige utgangspunktet for å vurdere overføringen til A er skatteloven § 5-1 første ledd, som fastslår at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet [...]» anses som skattepliktig inntekt. Etter skatteloven § 10-11 første og annet ledd skal vederlagsfrie overføringer til aksjonær behandles som utbytte og regnes som skattepliktig inntekt.

I aksjeselskap kan det bare gis kreditt til en aksjonær innenfor rammen av de midler som selskapet kan benytte til utdeling av utbytte, og bare når det stilles betryggende sikkerhet, jf.

aksjeloven § 8-7 til § 8-9. Brudd på regelen i aksjeloven får ingen umiddelbare konsekvenser skatterettslig, men er, som det vil fremgå nedenfor, et moment i vurderingen av om kredittforholdet er reelt.

Dersom det er gitt lån i selskapsforhold, kan lånet etter juridisk litteratur, ligningspraksis og rettspraksis omklassifiseres til utbytte. Avgjørende for om det skal foretas omklassifisering er etter rettspraksis hvorvidt lånet er reelt, jf. Vrybloed-dommen i Rt-1998-383. Dersom det foreligger klar tilbakebetalingsplikt, er utgangspunktet at lånet ikke kan omklassifiseres skattemessig. Dersom lånet ikke oppfyller kravet til å kunne anses som et reelt lån, skal utbetalt beløp anses som utbytte, jf. skatteloven § 10-11.

Omklassifiseringsvedtaket i saken her bygger på at skattemyndighetene anser at det mellomværendet som til enhver tid eksisterte mellom Storeggen og A i årene 2001, 2004 og 2005-2007, ikke var reelle lån, og at A skal skattlegges som om beløpene hadde vært tatt ut som utbytte. Retten skal ta stilling til om det var tale om reelle låneforpliktelser som A hadde en rettslig forpliktelse til å gjøre opp overfor selskapet.

Det er i juridisk litteratur, ligningspraksis og rettspraksis oppstilt en rekke bevismomenter, momenter det er relevant å vektlegge ved vurderingen av hvorvidt selskapets lån til en aksjonær er reelt eller ikke.

Etter praksis vil det være et moment av betydning hvorvidt det er gitt opplysninger om mellomværendet til skattemyndighetene. Som gjengitt ovenfor, har A for alle de aktuelle årene gitt opplysninger til skattemyndighetene om at han har hatt til dels betydelige lån hos Storeggen, selv om det er mindre uoverenstemmelser i beløpene for to av årene. Momentet trekker isolert sett i retning av at det er tale om reelle låneforhold.

Dersom lånet er gitt i strid med reglene i aksjeloven § 8-7, er dette et moment som taler for at tilbakebetalingsforpliktelsen ikke er reell. I saken her er lånet/mellomværende for mange av de aktuelle årene gitt i strid med reglene om kreditt i aksjeloven § 8-7, idet lånene overskrider utbyttegrunnlaget. Dette fremgår av revisors merknader til selskapets selvangivelser, og er ikke bestridt. Momentet taler mot at det er tale om reelle låneforhold.

Et av de svært sentrale bevismomentene for hvorvidt det foreligger et reelt lån mellom selskap og aksjonær, er videre hvorvidt det foreligger låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for lånet. Om dette uttaler Høyesterett i Vrybloed-dommen Rt-1998-383 på side 392:

Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før ligningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.»

Også andre momenter har etter praksis vært tillagt vekt ved vurderingen, f.eks. om utbetalingen av midlene har skjedd i en samlet sum, eller ved økning i låntakerens mellomregningskonto i selskapet, og om lånebeløpet stadig er økt over en periode.

I A/Storeggens tilfelle foreligger det skriftlige låneavtaler for de to mellomværendene som er knyttet til konto 2220 og 1385. For konto 2220 heter det i låneavtalen at lånet skal innfris i sin helhet ved gjennomføring av det planlagte salget av Bryggeparken AS og Kokeriet AS i Sandefjord. Salget skal ha skjedd i siste halvdel av 2002. For låneavtalen knyttet til konto 1385 er det sagt at lånet skal gjøres opp «etter status mellomværende innen utgangen av 2005». Det fremgår av låneavtalene at ingen av lånene skal renteberegnes, og det er heller ikke stilt sikkerhet.

A og Storeggen har anført at lånet knyttet til konto 2220 var nedbetalt i sin helhet av A i løpet av 2003. Selskapets regnskap viser imidlertid at lånesaldo for konto 2220 gjenstod med kr 3 081 038 som utgående lånesaldo i 2005-2007. As innbetalinger til Storeggen disse årene er ikke ført mot konto 2220, men er innbetalt til mellomregningskonto 1370. Basert på disse bokføringsmessige bevisene, kan retten ikke se at A har sannsynliggjort at lånet knyttet til konto 2220 ble nedbetalt i 2003. Det er på det rene at saldo på konto 2220 i årene 2005-2007 i så tilfelle er uten dokumentasjon eller skriftlig avtale.

Når det gjelder låneforholdet på konto 1385 fremgår det av selskapets regnskaper at utestående pr 31.12.06 var kr 389 000,-. Lånet var derfor ikke nedbetalt innen fristen i låneavtalen. Det er generelt sett vanskelig å se noen klar sammenheng mellom låneavtalene og bestemmelser om nedbetaling og de faktiske innbetalingene som har skjedd.

Når det gjelder mellomværendekontoen - konto 1370, foreligger det ingen skriftlige avtaler om hvem som er forpliktet, når lånene skal tilbakebetales eller rentebetingelser. Kontoen har variert over årene, men det er tale om relativt store utestående på kontoen til enhver tid i den aktuelle perioden.

Oversikten over det samlede mellomværendet mellom partene, og som er gjengitt innledningsvis, viser at gjeldsforholdet mellom A og selskapet har variert noe over tid, og at det ikke har vært noen lineær økning i gjelden. Gjelden økte mye i 2006 og 2007, før årsoppgjørdisposisjonene. Det er i bokettersynsrapporten lagt til grunn at mellomregningskontoen er anvendt til å dekke personlig forbruk for A, noe som ikke synes bestridt.

De faktiske forholdene knyttet til de tre kontiene, synes i stor grad å trekke i retning av at låneforholdene ikke er reelle. Det er imidlertid på det rene at samlet saldo for låneforholdene har variert, og at det er foretatt visse nedbetalinger også før 2007. Dette taler i motsatt retning, jf. nærmere om dette nedenfor.

Samlet sett taler en rekke momenter isolert sett for at det ikke var tale om reelle låneforhold mellom A og Storeggen. Dersom faktum hadde vært slik at gjelden på kontrolltidspunktet fremdeles var betydelig i favør av Storeggen, ville rettens konklusjon vært at gjeldsforholdet ikke hadde vært reelt.

Retten er imidlertid kommet til at denne saken må vurderes på en annen måte, idet den på et helt sentralt punkt skiller seg fra de sakene som momentlisten bygger på. Retten viser til at det er på

det rene at det samlede mellomværendet mellom A og Storeggen regnskapsmessig var gjort opp flere måneder før skattemyndighetene iverksatte bokettersynet. Som redegjort for innledningsvis, ble størstedelen av mellomværendet oppgjort i forbindelse med årsoppgjørdisposisjoner for 2007, herunder ved overføring av oppgjør etter eiendomssalg og overføring av kr 10 000 000 fra Pealos Invest AS. Restgjelden ble gjort opp pr 31. desember 2008. Bokettersynet hos Storeggen ble først iverksatt i mai 2009, og på dette tidspunktet var det regnskapsmessig ikke lenger noe mellomværende mellom A og selskapet. Partene er uenige om hvilken betydning det har at gjelden var oppgjort ved årsoppgjørdisposisjoner for vurderingen av realiteten i låneforholdene. Retten kommer tilbake til det.

Retten har ikke klart å finne eksempler på rettsavgjørelser der gjelden mellom et selskap og en aksjonær er oppgjort mellom partene før ligningsmyndighetenes kontrolltidspunkt, og der låneforholdet likevel er blitt omklassifisert til utbytte fordi gjelden er vurdert å være ikke reell. Det normale i omklassifiseringstilfellene i rettspraksis er at det er et bestående mellomværende mellom selskap og aksjonær på det tidspunktet skattemyndighetene stiller spørsmål til ligningen. De private partene vil deretter regelmessig påstå overfor skattemyndighetene at det har vært avtalt mellom selskap og aksjonær at det foreligger en nedbetalingsplikt for aksjonæren, og at gjeldsforholdet er reelt. Det er i slike situasjoner at momentlisten knyttet til hva som anses som reelle gjeldsforhold, er utarbeidet. At gjelden eventuelt gjøres opp av aksjonæren etter at ligningsmyndighetene har begynt å stille spørsmål i saken, får naturlig nok liten vekt ved vurderingen av om det opprinnelig forelå en tilbakebetalingsplikt. Momentlisten må derfor anvendes i lys av dette.

I Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 10. oktober 2014 fremgår det for øvrig at allerede en reduksjon i mellomværende mellom partene, dvs variasjoner over årene, vil være et moment som ofte taler for at denne delen av mellomværendet var et reelt lån.

Etter rettens oppfatning vil en total innfrielse av mellomværendet mellom selskap og aksjonær før skattemyndighetene iverksetter kontrolltiltak, være et meget sterkt argument for at det er tale om reelle låneforhold med nedbetalingsplikt. Det er vanskelig å se hvorfor nedbetaling eller skulle ha skjedd. Etter rettens syn er måten gjeldsinnfrielsen har skjedd på uten betydning. Gjeldsinnfrielse kan skje gjennom årsoppgjørdisposisjoner eller ved konkrete innbetalinger fra aksjonæren. Det er imidlertid en forutsetning at innfrielsen har hatt en virkning for aksjonæren i form av en tilsvarende reduksjon i aksjonærens formue. Fiktive arrangementer vil ikke kunne aksepteres som en nedbetaling/nedskriving av gjelden.

Skattemyndighetene har i saken her lagt til grunn at nedskrivningen av gjelden med kr 500 000,- og kr 10 000 000 ved årsoppgjørdisposisjonene for 2007 ikke representerer en egentlig innfrielse av As gjeld. Det er i vedtaket lagt til grunn at nedbetaling av mellomværendet med kr 10 000 000 ikke er skjedd med As egne midler, «men med midler fra selskapet selv». Skattemyndighetene sikter til at nedskriving av As gjeld med kr 10 000 000,- skjedde ved at det tilgodehavendet Pealos AS hadde hos Storeggen ble redusert med kr 10 000 000,- på et tidspunktet A eide Storeggen gjennom holdingselskapet Pealos Invest AS.

A har på sin side fremholdt at Pealos Invest AS hadde utbytte til gode hos Storeggen, og at A hadde utbytte til gode hos Pealos Invest AS. Det er anført at oppgjøret har skjedd indirekte ved kreditorskifte og motregning.

I vedtaket synes skatteklagenemnda å ha avvist at det er adgang til en slik oppgjørsform, og at dette er et ytterligere moment som viser at gjeldsforholdet ikke var reelt.

Retten kan ikke se at skatteklagenemndas vedtak bygger på en riktig forståelse av loven. Etter rettens syn er det ikke grunnlag for å anse oppgjørsformen i seg selv som et moment som taler mot at det forelå en tilbakebetalingsplikt. Rettens syn er at dersom det underliggende forholdet er slik som A anfører, nemlig at hans tilgodehavende i form av utbytte hos Pealos AS er blitt tilsvarende redusert med kr 10 000 000,-, vil A i realiteten ha innfridd sin gjeld til Storeggen med kr 10 000 000,-, men på en indirekte måte. Denne formen for oppgjør, ved kreditorskifte og motregning må det etter rettens syn være adgang til. Dersom oppgjørsformen har en økonomisk realitet for A, vil han i realiteten ha innfridd gjelden med kr 10 000 000,-, og det kan da vanskelig legges til grunn at tilbakebetalingsplikten ikke eksisterte.

Skattemyndighetene synes imidlertid ikke å ha tatt stilling til om de underliggende forholdene mellom A og Pealos AS er slik som A har anført. Det er i vedtaket bare vist til at utestående saldo er gjort opp «med midler fra selskapet selv». Staten har i retten anført at det er usikkerhetsmomenter knyttet til om A egentlig hadde utbytte til gode hos Pealos Invest, og har vist til visse dokumenter til støtte for dette. Spørsmålet er imidlertid svært mangelfullt opplyst for retten. Det finnes ikke spor av at skattemyndighetene har tatt stilling til spørsmålet. Når retten har kommet til at skatteklagenemnda har tatt et galt rettslig utgangspunkt ved vurderingen av nedskrivningen i form av årsoppgjørdisposisjoner, må vedtaket oppheves og hjemvises til ny ligning, der skattemyndighetene tar stilling til de underliggende forholdene.

I skatteklagenemndas vedtak er det for øvrig lagt til grunn at As oppgjør av gjelden med kr 500 000,- er skjedd med udokumenterte utgifter, og at denne delen ikke kan anses innfridd. A har ikke bestridt dette, og det har ikke vært tema under rettens behandling av saken. Retten legger til grunn at saksøkers subsidiære påstand innebærer at denne delen av vedtaket ikke er omtvistet, og at det ved ny ligning må legges til grunn at det for denne delen av oppgjøret skal skje en omklassifisering til utbytte.

Rettens konklusjon er etter dette at vedtaket om omklassifisering av lån/mellomværendet til utbytte for A for årene 2001, 2004 og 2005-2007 blir å oppheve. Ilagt korreksjonsinntekt for Storeggen AS for inntektsåret 2001 faller dermed også bort. Skatteklagenemndas vedtak oppheves på disse to punktene og hjemvises til ny ligning.

4. Sakskostnader

Sakene er forent til felles behandling etter tvisteloven § 15-6. Bestemmelsen i tvisteloven § 20-6 kommer ikke til anvendelse, idet denne bare gjelder ved subjektiv kumulasjon etter § 15-2. Sakskostnadsspørsmålet må derfor avgjøres særskilt for hver sak.

I saken A mot Staten v/Skatt sør (14-080055TVI):

Etter det resultatet retten har kommet frem til, har ingen av partene vunnet saken, idet partene har fått medhold på hvert sitt punkt. Begge parter må anses å ha fått medhold av betydning, jf. tvisteloven § 20-3. Retten kan imidlertid ikke se at det foreligger slike tungtveiende grunner at noen av partene helt eller delvis skal tilkjennes sakskostnader av motparten.

I saken Storeggen mot Staten v/Skatt sør (14-081557TVI)

Etter det resultatet retten har kommet til, har ingen av partene vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2. Retten viser til at staten har fått medhold i spørsmålet som gjelder skattlegging av aksjonærs bruk av selskapets båt og straffeskatt. Storeggen har fått medhold i spørsmålet som gjelder korreksjonsinntekt. Retten har ingen opplysninger om det forliket som ble inngått mellom partene kort tid før hovedforhandlingen, og som gjaldt et annet punkt i ligningen av Storeggen. Ingen av partene har anført at denne delen av saken, som opprinnelig var omfattet av søksmålet, skal tillegges betydning ved vurderingen av sakskostnadsspørsmålet.

Retten ser det videre slik at staten v/Skatt sør, i motsetning til Storeggen, har fått medhold av betydning, jf. tvisteloven § 20-3. Retten viser til at spørsmålet om korreksjonsinntekt har hatt svært liten betydning for saken mellom Storeggen og staten, idet partene hele tiden har vært enige om at korreksjonsinntekten er en teknisk følge av et eventuelt nytt vedtak for A i spørsmål om omklassifisering av mellomværende/lån. Når A fikk medhold i at vedtaket måtte oppheves for hans del på dette punktet, fulgte det automatisk at også vedtaket om korreksjonsinntekt for Storeggen måtte oppheves. Andelen av sakskostnader som har knyttet seg til denne delen av saken har dessuten vært helt underordnet. Retten har kommet til at det foreligger slike tungtveiende grunner at staten bør få dekket deler av sakskostnadene, jf. tvisteloven § 20-3. Det vises til at det spørsmålet der Storeggen har vunnet frem, har hatt en svært liten betydning i saken, både beløpsmessig og tidsmessig.

Advokat Borgen har innlevert omkostningsoppgave for denne saken, pålydende kr 170685,- inkludert mva. Det er fakturert ulikt timetall i forberedelsen av de to sakene, og retten legger til grunn at arbeidet i sakskostnadsoppgaven knytter seg til denne konkrete saken. For hovedforhandlingen og etterarbeid er det fakturert 28 timer. Hovedforhandlingen varte i til sammen 20 timer for begge sakene, og timetallet for denne delen av saken synes derfor å knytte seg til begge sakene, noe som får betydning ved utmålingen. Skjønnsmessig tilkjennes staten sakskostnader med kr 70.000,-, inkludert mva, noe som utgjør om lag halvparten av de sakskostnadene som er knyttet til denne saken.

Domsslutning

Sak 14-080055 TVI-OTIR/05 (A mot Staten v/Skatt sør):

- 1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsårene 2001, 2004 og 2005 til 2007 oppheves og henvises til ny ligning.*
- 2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt sør*
- 3. Partene bærer sine egne sakskostnader.*

Sak nr. 14-081557TVI-OTIR/05 (Storeggen AS mot Staten v/Skatt sør)

- 1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende korreksjonsinntekt for inntektsåret 2001 oppheves og henvises til ny ligning.*
- 2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt sør*

3. Storeggen AS dømmes til å betale 70000 - syttitusen- kroner 00/100 i sakskostnader til staten v/Skatt sør.

SkN 15-053 Skattlegging av pokergevinster

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 og § 5-50.

Stavanger tingrett: Dom av 17. april 2015, sak nr.: 14-060870TVI-STAV

Dommer: Tingrettsdommer Mette Thorsen

Parter: A (advokat Hege Merete Oftedal v/advokatfullmektig Arild Haaland) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Arne Haavind)

Sammendrag: Saken gjelder skattlegging av inntekter innvunnet ved pokerspill. A vant i 2005 en premie på omtrent 3 millioner kroner i en pokerturnering. De neste årene vant han flere premier, men gikk totalt sett i minus. Skattekontoret varslet A om at de ville skattlegge han som næringsdrivende for årene 2005 til 2008, med et samlet skattepliktig overskudd fra poker på omtrent 2 millioner kroner. A påklaget vedtaket, og en ny oversikt over kostnader og inntekter viste at han samlet sett gikk med underskudd i perioden. Skatteklagenemnda la til grunn at han, på grunn av underskuddet, ikke kunne anses som næringsdrivende, men at han var skattepliktig for alle enkeltgevinster over 10.000 kroner. Retten fant at det ikke var hjemmel til å skattlegge enkeltgevinstene, fordi retten mente at skatteloven § 5-50 ikke kunne brukes som skattehjemmel for forhold som etter sin art kunne være gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1. Den virksomhet som skattyter bedrev i forbindelse med turneringene var etter sin art virksomhet som kunne vurderes som næring, noe den faktisk også ble. Ligningen ble opphevet.

Saken gjelder prøving av skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013 vedrørende ligning for inntektsårene 2005-2008. Saken gjelder skattlegging av inntekter innvunnet ved pokerspill.

1. Framstilling av saken

A startet tidlig i 2004 å spille poker i et relativt stort omfang. Han hadde spilt poker også før dette, men da langt mindre, og først og fremst på internett. Fra 2004 spilte han fortsatt mye på internett, men i tillegg deltok han i såkalte cash garnes og turneringer. Han vant første premie i en turnering i Amsterdam i november 2005. Premien var på kr 3 061 334. Før dette hadde han kun vunnet mindre premier. Han hadde inngått en avtale om deling av premien med en annen spiller, slik at As andel var på kr 2 083 159.

I selvangivelsen for 2005 oppga A å ha mottatt en gevinst på kr 978 175 i utenlandsk pokerturnering. Han har i ettertid erkjent å ha oppgitt et for lavt beløp. Da han mottok skatteoppgjøret for 2005, var pokerinntekten ikke blitt skattlagt. (I det påklagede vedtaket er det lagt til grunn at det ikke var endringsadgang for den delen av gevinsten som var oppført på selvangivelsen for 2005.)

De to neste årene etter Amsterdam-premien, deltok A i mange store turneringer i og utenfor Europa. Han fikk enkelte gevinster, men totalt sett gikk han i minus. I selvangivelsene for 2006-2008 ga han ingen opplysninger om pokerinntekter.

Den 2.10.2009 sendte skatteetaten v/Skatt nord varsel om kontroll av inntekter til A for inntektsårene 2005 til 2008. Varselet medførte korrespondanse mellom skattekontoret og A, herunder fremleggelse av oversikt og dokumentasjon for inntekter og utgifter knyttet til pokerspill. Den 7.10.2010 sendte skattekontoret så varsel om endring av ligningen for 2006-2008. A besvarte dette den 11.11.2010. Deretter varslet skattekontoret den 29.11.2010 om kontroll av inntektsårene 2005-2008, noe som resulterte i en rapport datert den 13.1.2012 og varsel om endring den 16.3.2012. Det fremgår av varselet at skattekontoret ville skattlegge A som næringsdrivende for årene 2005 til 2008, med et samlet skattepliktig overskudd fra poker på kr 1 995 175. Den 31.5.2012 fattet skattekontoret vedtak om endring i samsvar med varselet. Det er enighet om at vedtaket ble fattet før tilsvaret datert 30.5.2012 var mottatt på skattekontoret.

A påklaget vedtaket den 2.7.2012. Sammen med klagen ble en oversikt over kostnader knyttet til pokeraktiviteten fremlagt. Oversikten viste at den samlede pokeraktiviteten i den angjeldende perioden hadde gitt et underskudd. (Oversikten er, så vidt retten oppfattet det, i forbindelse med rettssaken akseptert innholdsmessig av skattemyndighetene.)

Den 15.2.2013 sendte skattekontoret sin innstilling til skatteklagenemnda, hvor det ble funnet at A ikke kunne regnes som næringsdrivende på grunnlag av sin pokervirksomhet, men at han var skattepliktig etter ligningsloven § 5-50 for alle enkeltgevinster over kr 10 000.

Skatteklagenemnda fattet sitt vedtak den 23.9.2013 i tråd med innstillingen. De skattepliktige nettoinntektene (summen av gevinster som hver oversteg kr 10 000 minus kostnader knyttet til hver gevinst) ble fastsatt som følger:

Inntektsår	Skattepliktig nettoinntekt	Ikke oppgitt i selvangivelse
2005	1 985 036	1 006 860
2006	21 281	21 281
2007	86 329	86 329
2008	204 359	204 359

Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. På grunn av skatt betalt i USA, er det ikke utlignet skatt og tilleggsskatt for inntektene i 2007. Vedtaket (inklusive tilleggsskatten) innebærer ca. kr 480 000 i skatt.

Stevning fra A v/advokat Hege Oftedal v/advokatfullmektig Arild Haaland ble tatt ut for Stavanger tingrett den 4.4.2013. Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tinghus den 5. og 6.2.2015. Partene møtte med sine prosessfullmektiger. For saksøkte møtte Frank Robert Christiansen. Forhandlingene foregikk for øvrig som det fremgår av rettsboken.

2. Saksøkerens påstandsgrunnlag

2.1 Prinsipalt: Skatteloven § 5-50

Utgangspunktet for skatteplikt for inntekter er skatteloven § 5-1 første ledd. Skatteloven § 6-1 gir i samsvar med symmetriprinsippet fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Pokerspill er en aktivitet som i utgangspunktet regnes som hobby, og som ikke er skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Skattekontoret mener likevel at det foreligger to ulike hjemmelsgrunnlag for å skattelegge pokerinntekt; enten som virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-1 eller som en tilfeldig gevinst etter skatteloven § 5-50. I inneværende sak er det enighet om at As pokerspill ikke oppfyller vilkårene for næring etter skatteloven § 5-1. Spørsmålet er følgelig om skatteloven § 5-50 gir skattehjemmel. Hvis ikke, blir resultatet skattefrihet for disse gevinstene.

Det er ikke tvilsomt at noen pokergevinster omfattes av skatteloven § 5-50. Spørsmålet er om alle pokergevinster omfattes, eller om det finnes unntak.

Ordlyden i bestemmelsen er at gevinstene er *«tilfeldige»*. Det følger av Lignings-ABC 2005 at *«gevinst som i all hovedsak beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet vil normalt ikke anses som tilfeldig, ...»* Pokerturneringer av minst en dags varighet er et ferdighetsspill. Kunnskap er nødvendig for å kunne vinne over tid. Tilfeldighetene viskes ut jo lengre man spiller. Det at pokerspill kan oppfattes som næring, viser at det må vurderes som et ferdighetsspill.

As aktivitet har vært av en slik karakter at gevinstene ikke kan anses som tilfeldige. Det er dokumentert en stor pokeraktivitet i 2004 til 2008. Han deltok på hele 48 turneringer i 2006, og svært mange også de øvrige årene. Han har vist en stor målrettet innsats for å tjene penger på dette.

Det er samstemmighet i juridisk teori om at bestemmelsen krever at en tilfeldig begivenhet slår inn i forkant av gevinsten. Med tilfeldig begivenhet menes en begivenhet som ikke oppstår etter målrettet innsats.

Tilsvarende følger det av forarbeidene 1878 til tidligere by- og landskattelovene av 1882 at det avgjørende for skatteplikten var hvorvidt det var lagt ned en bevisst økonomisk innsats. Tilfeldige gevinster var gevinster hvor ikke en bevisst økonomisk virksomhet lå til grunn for gevinsten. Dette var skattefritt etter denne loven. Det avgjørende for om det ble skatteplikt var altså aktiviteten i forkant av gevinsten. Dette skillet mellom alminnelig inntekt og tilfeldig gevinst ble fulgt opp i forarbeidene til skatteloven av 1911. Nåværende lov medførte ingen endring i forhold til skatteloven av 1911.

I og med at skatteloven § 5-50 er innført for å fange opp de forhold som ikke dekkes av skatteloven § 5-1, kan man ikke benytte seg av begge beskatningshjemler for samme forhold. Et forhold vil etter sin art være gjenstand for beskatning kun etter den ene bestemmelsen. Kommer bestemmelsen ikke til anvendelse, er det ikke skatteplikt. Skatteklagenemnda har imidlertid i As sak endret vurderingen av gevinstene fra skatteloven § 5-1 til § 5-50 uten at art eller karakter er endret. Den eneste endringen er at overskudd er blitt til underskudd. Det skattekontoret har gjort er å tolke skatteloven § 5-1 innskrenkende og skatteloven § 5-50 utvidende. Dette er til sterk ugunst for saksøker, og med bruttobeskatning som resultat. Det er videre ut fra ordlyd ulogisk at samme aktivitet og omfang kan være både næring og tilfeldig.

Rettspraksis (Vister-dommen Rt. 1965 side 1159) og andre sentrale hensyn (skatteevneprinsippet og symmetriprinsippet) tilsier samme tolkning. Den forvaltningspraksis som finnes vedrørende pokerspill er relativt ny; fra etter 2006. Den forståelse som forvaltningspraksis har lagt til grunn har ingen bakgrunn i lov eller forskriftsendring, og heller ikke i rettspraksis. Den bryter videre sterkt med alvorlige skatterettslige prinsipper, og kan derfor ikke tillegges særlig vekt.

Skattekontoret har derfor ikke hjemmel for å skattlegge saksøkers pokergevinst da ordlyden i § 5-50 ikke gir hjemmel for å skattlegge den aktiviteten som har foregått.

Ligningen må oppheves.

2.2 Subsidiært: Skattleggingen er i strid med EMK

EMK med tilleggsprotokoller er bindende som lov i Norge. Tilleggsprotokoll artikkel 1 lovfester den private eiendomsrett. Skattlegging i henhold til lov og folkerettens alminnelige prinsipper er ikke i strid med EMK. Det er imidlertid krav om proporsjonalitet; en rimelig balanse mellom samfunnets generelle behov og behovet for å beskytte individets fundamentale rettigheter. Det kan derfor være brudd med EMK dersom man legger en for stor byrde på den person det angår, eller fundamentalt griper inn i hans finansielle stilling.

A er skattlagt med inntektsskatt selv om han ikke har inntekt fra poker i 2006. Å skrive ut inntektsskatt på personer uten inntekt er reelt sett ekspropriasjon av privat eiendom. Skattleggingen er videre i strid med sentrale hensyn. Følgelig er EMK tilleggsprotokoll artikkel 1 brutt, og ligningen må oppheves - i det minste for 2006.

Saksøkerens påstand:

1. *Skatteklagenemndas vedtak av 23. september 2013 i sak 20121521066 oppheves.*
2. *Staten ved Skatt Nord tilpliktes å betale A sakens omkostninger med tillegg av den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.*

3. Saksøktes påstandsgrunnlag

Pokerspill faller inn under ordlyden i skatteloven § 5-50 første ledd, og ingen av unntakene i annet ledd kommer til anvendelse.

Gyldendals rettsdatas kommentarer til bestemmelsen nevner uttrykkelig «*gevinst i pokerspill*». Den type pokerspill som saken omhandler, faller inn under bestemmelsen. Det finnes tre relativt nye tingrettsavgjørelser som trekker i den retning. Tilfeldigheten er et vesentlig element i pokerspill, og har større betydning enn anført av A.

I forhold til skatteloven § 5-1, er det enighet om at bestemmelsen kommer til anvendelse hvis det foreligger en økonomisk aktivitet av et visst omfang og varighet, og den er egnet til å gå med overskudd. Hvis et av vilkårene mangler - som i innværende sak, hvor overskuddskravet mangler - er man over i hobby. Dette er ikke et strengt avgrenset skatterettslig begrep. Dersom man driver med hobby, er mindre inntekter som dukker opp underveis skattefrie. Selv om man er

i «hobbyland», er man imidlertid ikke uten videre fritatt for enhver inntekt som denne hobby genererer. Skatteloven § 5-50 kommer til anvendelse på hobbyutøvere.

Det er lite å hente i rettspraksis om dette spørsmålet. Det er heller ikke den samstemmighet i litteraturen som motparten hevder at det er. Tvert i mot gir Zimmer uttrykk for at forståelsen ikke er sikker.

Forvaltningspraksis i seg selv er ingen tungtveiende rettskilde før den har vart en stund og blitt praktisert med et visst omfang. Men når den forståelse som forvaltningspraksis gir uttrykk for er den riktige forståelse av loven, spiller tidsperspektivet ingen rolle.

Spørsmålet om tilfeldige gevinster er første gang synbart i LigningsABC 2005. Det gis her ikke uttrykk for en endring av praksis, men for hvordan en ny type virksomhet skal behandles. Dette fordi det først er på dette tidspunkt at spørsmålet har dukket opp i praksis. Det vises til «*tilfeldigheter i større eller mindre grad*» - altså må det ha vært noen tilfeldigheter. Det står ikke noe eksplisitt om poker i 2005. Det kommer i LigningsABC 2006. De endringene som står her er ingen realitetsendring, men noe nytt i samfunnet, som skattemyndighetene har måttet forholde seg til. Man har altså ikke endret syn på innholdet av skatteloven § 5-50.

I et brev av 8.3.2006 gir Skattedirektoratet uttrykk for at gevinst ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, men at det ikke kan utelukkes at man i det enkelte tilfelle kan stå overfor næring. Her kan ferdigheter betyr noe - typisk at man har ferdigheter som gjør at man over tid har overskudd.

Det avgjørende er en konkret vurdering. Hvis man bare vinner innimellom, er det ikke ferdighetene som avgjør om man vinner, men tilfeldighetene - og da er man i skatteloven § 5-50.

Når det gjelder As sak, har han selv i et brev til skattemyndighetene uttalt at poker ikke er lykkespill, men at det kreves ferdigheter, samt at han en gang har overprestert og ellers tapt. Oversikten over inntekter og utgifter viser at det nok er tilfeldigheter mer enn ferdigheter som har vært avgjørende i hans tilfelle. Da mener staten at man står overfor gevinster som faller inn under § 5-50 første ledd.

Beskatning etter skatteloven § 5-50 er ikke bruttobeskatning. Dette fordi det gis fradrag for utgifter knyttet til hver gevinst. Bestemmelsen gjelder kun skatteplikt for enkeltstående gevinster. Hvis det gis fradrag utover det som gis i dag, vil man få fradrag også for utgifter som ikke har bidratt til inntekten. Det er det ingen grunn til. Dette er heller ikke strid med skatteevneprinsippet. Hadde han ikke fått gevinst, hadde han kun hatt utgiftene. Skatteevnen ligger i den gevinsten han fikk. At han har gått med underskudd i andre turneringer, betyr ikke det at man bryter prinsippet. Det er heller ikke brudd med symmetriprinsippet da hjemmelen kun rammer en enkelt inntekt og han får fradrag i tilknytning til denne inntekten.

Det foreligger videre ingen urimelighet ved beskatning etter skatteloven § 5-50. Det blir galt å trekke inn underskuddene i andre turneringer i forhold til urimelighetsvurderingen. Hva er urimeligheten med å skattlegge en gevinst når den samlede aktiviteten ikke er næringsvirksomhet? Hvis man bare spiller av og til, er det enighet om at en gevinst er tilfeldig og

skal skattlegges med mindre det er turnering. I lys av dette er det ikke mer urimelig å skattlegge A, som spiller ofte, men som sjelden vinner.

Skatteloven § 5-50 er åpenbart anvendelig på forholdet. As tilfelle er i bestemmelsens kjerneområde, og skatteklagenemndas rettsanvendelse er korrekt.

Når det gjelder EMK første tilleggsprotokoll artikkel 1, så passer As situasjon ikke inn i denne bestemmelsen. Hans skattebelastning er en følge av korrekt anvendelse av en generell bestemmelse av denne type beskatning. Skattebestemmelsen rammer ikke ham spesielt, og er heller ikke mer inngripende enn den skattebelastning som legges på norske borgere i alminnelighet.

Saksøktes påstand:

Staten v/Skatt nord.frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

4. Rettens vurdering

Retten skal ta stilling til gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013 vedrørende ligning for inntektsårene 2005-2008. Konkret dreier saken seg om de gevinster A har vunnet i pokerspill i perioden skal skattlegges etter skatteloven § 5-50 eller anses som skattefrie. Det er enighet om at han ikke fyller vilkårene for å anses som næringsdrivende etter skatteloven § 5-1.

Det er ikke bestridt at A i den aktuelle perioden 2005-2008 spilte mye poker, både på nettet og fysisk, herunder cash garnes og turneringer. Den store premien han vant i 2005, satt ham i økonomisk stand til å spille i et slikt omfang og på et slikt nivå. Det er heller ikke bestridt at A gikk i minus i perioden 2006-2008. Det er dog noen uenigheter knyttet til kostnadssiden. Følgende viser en oversikt over netto inntekt (inntekter minus kostnader) totalt sett (altså også tatt med kostnader som skattekontoret mener ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 5-50 da kostnadene knytter seg til et spill uten gevinst):

Inntektsår	2005*	2006	2007	2008	SUM
Skattekontorets beregnede netto inntekt	1 540 706	-711 905	-35 227	9 694	803 268
Saksøkers beregnede netto inntekt	1 540 706	-838 587	-192 104	-61 124	448 891
Diff.	0	126 682	156 877	70 818	354 377

* 2005 beløpet inneholder de kr 978 175 som det er enighet om at det ikke det er endringsadgang for, og som følgelig ikke er skattlagt.

Hensyntatt de kr 978 175, som ikke skal skattlegges, blir sum i perioden 2005-2008 kr -529 284 basert på saksøkers tall og kr -174 908 basert på skattekontorets tall. Den skattepliktige inntekt skattekontoret har lagt til grunn for sin beregning, som vist under punkt 1 ovenfor, er totalt sett kr 1 318 829 (de kr 978 175 ikke medregnet). Retten har videre oppfattet det slik at gevinster under kr 10 000 og tilhørende utgifter, ikke er tatt med i noen av disse tallene.

Saken reiser flere vanskelige spørsmål, som, slik retten har oppfattet det, dels overlapper hverandre. Retten finner det hensiktsmessig å starte med å se på rekkevidden av § 5-50.

Ordlyden i skatteloven § 5-50 (1) er som følger:

"Som skattepliktig inntekt anses tilfældige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, ... "

Fra Gyldendal rettsdatas kommentarer ved Harald Hauge til skatteloven § 5-50 siteres:

«§5-50 første ledd må antas å omfatte gevinster som innvinnes ved tilfældige begivenheter, jf Aarbakke 1990 s. 183. Jf også Kvisli, Skatterett. Hovedreglene om inntektsansettelsen, Oslo 1957, s. 38, som legger til grunn at bestemmelsens forgjenger er en spesialbestemmelse for tilfeller hvor en tilfældig hendelse umiddelbart resulterer i en gevinst. Se på den annen side mindretallet i Rt. 1965 s. 1159, som tok avstand fra en slik forståelse. Bestemmelsen må forstås slik at den gjelder tilfeller av samme art som dem som er regnet opp. Skatteplikten omfatter bl.a. gevinst i pokerspill og i lotterier og lignende i land utenfor EØS, Jf annet ledd bokstav d.»

Hauge har altså spesifikt nevnt gevinst i pokerspill som eksempel på «tilfældige gevinster».

Hauges tolkning synes å være overensstemmende med forvaltningspraksis - i det minste slik den har blitt praktisert etter 2005. Det vises til at pokergevinst først ble uttrykkelig nevnt i LigningsABC 2006.

LigningsABC 2005 beskrev tilfældige gevinster/inntekter som der «tilfældigheter i større eller mindre grad har vært medvirkende». Videre ble følgende presisert:

"Gevinst som i all hovedsak beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet vil normalt ikke anses som tilfældig, og derfor ikke skattepliktig etter sktl. § 5-50 (1). Slik inntekt kan likevel være skattepliktig etter sktl. § 5-1 (I) som inntekt vunnet ved arbeid eller næringsvirksomhet, ...»

I LigningsABC 2006 er det ovenfor siterte flyttet fra overskriften «Tilfældige gevinster/inntekter», men finnes i sitt innhold igjen under overskriften «Fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet». I LigningsABC 2006 står det videre at pokergevinster over kr 10 000 må anses som tilfældige gevinster etter skatteloven § 5-50. I LigningsABC 2007/8 er både gevinst vunnet ved pokerturneringer og ved cash games nevnt som skattepliktig tilfældig gevinst dersom beløp overstiger kr 10 000.

I og med at premier ved kunnskapsspill fortsatt er nevnt som skattefrie i LigningsABC 2007/8, legger retten til grunn at forvaltningen mener at pokerspill ikke er et kunnskapsspill/ferdighetsspill. Dette er imidlertid verken drøftet eller uttrykt nærmere. I LigningsABC 2007/8 står det likevel om pokergevinster at «I spesielle tilfeller vil gevinsten kunne anses som vunnet ved virksomhet, jf. sktl. § 5-1 (I) og § 5-30». Det er nærliggende å tro at dette er fordi forvaltningen mener at pokerspill kan være et ferdighetsspill. I så fall må det bety at

forvaltningen mener at skatteloven § 5-50 kan anvendes subsidiært i forhold til skatteloven § 5-1. Det var også slik retten oppfattet anførselen fra Staten. Retten kommer tilbake til denne problemstillingen.

Retten kan ikke se at det foreligger noe rettspraksis innen skatteretten som direkte berører tolkingen av «*tilfeldig gevinst*» herunder anvendelsesområde for § 5-50 contra § 5-1. Det finnes imidlertid noe underrettspraksis hvor det synes forutsatt at forvaltningspraksis i forhold til at pokergevinster omfattes av skatteloven § 5-50 er korrekt. Det vises til Oslo tingretts dom av 27.3.2014 (Utv. 2014 side 1105), hvor problemstillingen var om pokervirksomhet skulle vurderes som næring eller en tilfeldig gevinst. Det ble konkludert med næring på grunn av aktiviteten og at virksomheten i forhold til den aktuelle skattyter var egnet til å gå med overskudd. Skattyter selv hadde anført at han ikke drev med næring og at gevinstene måtte anses som tilfeldige da hver gevinst isolert sett var under kr 10 000. I Bergen tingretts dom av 16.4.2014 (Utv. 2014 side 192) dreide det seg også om gevinster under kr 10 000 og spørsmålet om det var næring eller skattefritak på grunn av beløpets størrelse. Særlig i sistnevnte dom synes det underforstått fra begge sider at gevinster over kr 10 000 var skattepliktige, uten at det, som nevnt, var en tema i saken og følgelig heller ikke nærmere drøftet av retten.

I og med at ovennevnte underrettspraksis ikke berører problemstillingene, finner retten det vanskelig å legge særlig vekt på det som synes å ligge underforstått om dette i disse dommene. De er videre kun underrettsavgjørelser. Partene er uenige om forvaltningspraksisen er kortvarig, og følgelig hvilken vekt den skal tillegges som tolkningsmoment. Retten mener at svaret her avhenger av om praksis innebærer en korrekt lovforståelse eller ikke. Dette begrunnes med at pokerspill ikke var noe aktuelt tema før i 2005-6. Retten finner det derfor vanskelig å tillegge forvaltningspraksis noen avgjørende betydning.

En annen rettskilde er forarbeidene. Skatteloven § 5-50 medførte ikke en endring av tidligere rettstilstand. (Se Besl. 0. nr. 76). Det kan derfor være hensiktsmessig å se nærmere på denne bestemmelsen. Ordlyden i forgjengeren til skatteloven § 5-50; skatteloven av 1911 § 43 bokstav a), var som følger:

«Til inntekt henregnes også gevinst hvorved tilfellet i større eller mindre grad har vært medvirkende, såsom ved landslott, ved oppdagelse av ertser og mineraler ved funn etc.»

Videre hadde forgjengeren til skatteloven av 1911; skattelovene av 1892, også det samme skillet mellom skattepliktige inntekter og tilfeldige gevinster (tilfeldige formuesøkkelser), men slik at tilfeldige formuesøkkelser ikke var skattepliktig etter skattelovene av 1892. I forarbeidene til skattelovene av 1892 - Oth. Prp. No. 15 (1878) «*Om Skat paa Indtægt og Formue*» side 48 - ble følgende regnet som tilfeldig formuesforøkelse:

«... eller iallfall ikke fremtræder som udbytte av en økonomisk virksomhet fra dets individs side, hvem den nye verdi kommer til gode Men den bør formentlig ikke med rette betraktes som en del av hans inntekt, fordi den fremtræder som noe tilfeldig, ikke som frukten av en bevisst økonomisk virksomhet.»

Hva som var tilfeldig formuesforøkelse ble altså definert som noe som ikke var resultat av en bevisst økonomisk virksomhet.

De ovennevnte forarbeidene, samt forarbeidene til skatteloven av 1911 – «Indstilling fra skattelovutvalget av 1899 (1904)» er nærmere drøftet av universitetsstipendiat Axel Hærem i hans betenkning fra 1966 med tittelen «*Om beskatning av inntekter og fradrag for utgifter ved travsport.*» Det fremgår av forordet at betenkningen ble utarbeidet på oppdrag fra Norsk Hesteeierforbund foranlediget av Vister-dommen (Rt. 1965 side 1159): «*Det spørsmål som vi da også er interessert i å få belyst er om eventuelt tap ved travsporten kan fradras i inntekten eller om bestemmelsene og rettspraksis alene er slik å forstå at gevinst blir å beskatte.*» Hærem uttaler at problemstillingen «*har betydning langt ut over travsporten, og som derfor ikke kan drøftes med henblikk på travsporten alene.*»

Hærems betenkning tar altså utgangspunkt i Vister-dommen, hvor inntekt fra travsport drevet som hobby ble funnet skattepliktig. Flertallet fant hjemmel i byskatteloven § 36 første ledd (tilsvarende dagens § 5-1), mens mindretallet viste til § 37 første ledd (tilsvarende dagens § 5-50). Flertallet tok ikke stilling til om inntekten som art kunne anses som en «*gevinst, hvorved tilfellet i større eller mindre grad har vært medvirkende*». Mindretallet mente imidlertid at gevinsten var tilfeldig: «*Vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart.*» Her synes altså mindretallet å legge til grunn en fortolkning av «tilfeldig» som innebærer at bestemmelsen kommer til anvendelse hvor hell/flaks i større eller mindre grad er medvirkende. Det dreier seg imidlertid om en mindretallsuttalelse.

Om mindretallet syn, uttaler Hærem i sin betenkning fra side 86 flg.:

«Det følger av det som er sagt ovenfor under VI.a, at jeg mener flertallets subsumsjon har mer for seg enn mindretallet. De travergevinster som ble oppnådd, hadde ikke vært mulige om det ikke forut for løpene var foregått lengre tids målbevisst virksomhet. At tilfellet eller hellet også spiller en rolle, gjør ikke den bakenforliggende virksomhet mindre viktig. Inntekten av enhver virksomhet vil skyldes innsats av arbeide og kapital, og på toppen kommer som regel en større eller mindre porsjon hell, som kan være avgjørende for inntektens størrelse. Selv om inntekten skyldes alle disse faktorer, taler man allikevel om inntekt av virksomhet... Men det synes da også liten grunn til å la hellet være avgjørende for skatteplikten. Høyesterett har muligens rett i at skatteloven og dens forarbeider ikke gir noe grunnlag for å anta at inntekter av den art som det her er tale om, skal være fritatt for beskatning. Når Høyesteretts mindretall likefullt finner at alternativet 'virksomhet' i § 42.1 ikke passer, så skyldes det neppe at det mener inntektene ikke i virkeligheten er resultatet av virksomhet. Grunnen må antagelig være de konsekvenser subsumsjonen kan tenkes å ha for fradragsspørsmålet... Man har altså på grunn av særlige hensyn tolket uttrykket 'virksomhet' innskrenkende og dermed gjort et unntak fra skatteplikten. Men det synes da lite rimelig å innføre skatteplikten igjen gjennom bakveien ved å subsumere tilfellet under en bestemmelse for det ikke under andre omstendigheter ville høre naturlig hjemme.

Nu kunne man kanskje si at hvis tilfellet objektivt sett faller inn under både lskl. § 42.a og § 43.1, så berører det ikke § 43.1 om man av særlige grunner ikke finner det riktig å anvende § 42.1. Spørsmålet er imidlertid om tilfellet objektivt sett faller inn under § 43. 1.

Reglene i lskl. § 43 gjelder fordeler som var skattefri etter skattelovene av 1882, hvor det endog uttrykkelig var sagt at tilfeldige formuesforøkelser, så som ved arv eller gave, ikke skulle henregnes til inntekt. Inntekt av virksomhet var imidlertid skattbar den gang som nu. Det kan ikke godt tenkes at man efter skatteloven av 1882 ville anvende regelen om tilfeldige formuesforøkelser hvor en virksomhets inntekt istørre eller mindre grad berodde på hellet. Det fremgår klart av forarbeidene til skatteloven av 1882 at man med 'tilfældige Formuesforøgelser' bare siktet til de tilfelle hvor fordelene ikke var 'Frugten av en bevidst økonomisk Virksomhed'. Da regelen om tilfeldige gevinster i § 43.1 ble innført, var det nettopp med tanke på slike gevinster som var skattefri efter den uttrykkelige bestemmelse i den eldre lov. I motivene [Innst. Av 1904 - rettens tilføyelse] uttales det også i forbindelse med oppdagelse av ertser og mineraler, at gevinsten ikke kan betegnes som tilfeldig hvor oppdagelsen skjer ved skjerping. Heller ikke kunne bergelønn ansees som en tilfeldig inntekt. I begge de nevnte eksempler er det virksomheten eller arbeidet som er avgjørende for skatteplikten, selv om inntekten faktisk også har vært helt avhengig av hell eller tilfeldige begivenheter. I Skattelovkomiteens utkast het det 'Gevinst, hvorved tilfældet i overveiende grad har vært medvirkende, ...' I proposisjonen ble uttrykket 'i overveiende grad' skiftet ut med 'i større eller mindre grad', uten at det herved kan sees at det var meningen å la bestemmelsen oppsluke mesteparten av § 42. Det er mulig at Kvislis [Kåre H. Kvisli: Hovedreglene om inntektsansettelsen, 2. utg. (stensilert, 1963) - rettens tilføyelse] fortolkning av § 43.1 er noe for snever, og at regelen må komme til anvendelse også i en del tilfelle hvor den tilfeldige hendelse ikke umiddelbart slår ut i en gevinst. Men det er neppe riktig å fortolke den slik at den også kommer til anvendelse på de områder som normalt reguleres av den almindelige inntektsbestemmelse i § 42.1, som en slags subsidiær beskatningshjemmel. Og når bergelønn og oppdagelse av ertser ved skjerping etter forarbeidene ikke ansees som tilfeldige gevinster, synes det heller ikke noen grunn til å anse inntekter av travsport som en gevinst som går inn under § 43.1.»

Hærem synes følgelig å tolke forarbeidene slik at det sentrale ved begrepet «tilfeldig gevinst» er om det er utført virksomhet/arbeid - i det minste i et visst omfang - i forkant av gevinsten, ikke om gevinsten skyldes hell/flaks. Ved skjerping etter materialer, ligger det en god del flaks ved funn, men den sentrale begrunnelsen for at funnet ikke anses som en tilfeldig gevinst, er selve skjerpingen (arbeidet/innsatsen). Hvis det er utført virksomhet/arbeid, vil gevinsten altså ikke være «tilfeldig» og derved ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-50.

Om skatteloven § 43 første ledd skriver Magnus Aarbakke: «Skatt på inntekt», 4. utgave side 183:

«Bestemmelsen fanger nemlig ikke opp 'tilfeldige gevinster', men bare gevinster som innvinnes ved tilfelle, altså ved tilfeldige begivenheter. Den nevner selv noen eksempler: Landslott, jfr. lov 14.3.1930, oppdagelse av ertser og mineraler, jfr. lov nr. 7011972, 'fund etc'. Fra praksis kan nevnes Rt. 1954 s. 232, om skatteplikt for gevinster i et premieobligasjonslån (hvorfor øvrig hovedspørsmålet lå på en annen kant), Utv. 11s. 72 F. Bestemmelsens anvendelsesområde må begrenses tilfordeler av beslektet karakter. Men det må innrømmes at denne forståelse er diskutabel, se Utv. VI s. 62 LRD, Rt. 1964 s. 1159 (mindretallet).»

Fredrik Zimmer: «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 172 om skatteloven § 5-50 første ledd:

«Bestemmelsens rekkevidde er ikke klar. Tatt på ordet kunne den tenkes gitt et vidt anvendelsesområde. Som Aarbakke påpeker (1990 s. 183), vil en slik forståelse lede til at bestemmelsen nærmest ble lovens hovedregel om skatteplikt. Men slik er den ikke blitt oppfattet i praksis. Bestemmelsen er blitt begrenset til å gjelde tilfeller av samme art som de oppregnede, altså inntekter av 'lottogevinsttypen'. Bl.a. kan en lovendring i 1990 sies å bygge på en forutsetning om et slikt anvendelsesområde.

Men tolkningen har voldt problemer, og det har vært hevdet at bestemmelsen har en videre rekkevidde. I Rt. 1965 s. 1159 Vister, som gjaldt spørsmålet om skatteplikt for premier i travløp (se pkt. 6.3.2), mente to dommere at skatteplikt fulgte av forgjengeren til sktl. § 5-50 (flertallet bygde samme resultat på annet grunnlag og tok uttrykkelig ikke oppforholdet til bestemmelsen om tilfeldige inntekter): 'Vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart. Bl.a. vil resultatet avhenge av hvilke andre hester som deltar og i hvilken form disse andre hester er på travsdagen. Jeg kan ikke være enig med Vister i at det for anvendelsen av § 37 første ledd [= sktl. § 5-50, 1. ledd] må det kreves at en tilfeldig hendelse umiddelbart slår ut i en fordel.' Men en så vid forståelse av bestemmelsen har altså ikke fått gjennomslag. Således blir f.eks. premier ved travsport neppe skattlagt med hjemmel i denne bestemmelsen (men evt. i virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd).»

Retten leser ovennevnte til at Zimmer er nærmere Hærens fortolkning enn mindretallet i Visters fortolkning. Retten mener ovennevnte drøftelse viser at denne forståelsen har mest for seg, og den legges derfor til grunn. Ved all næringsinntekt vil det være et element av flaks - uavhengig hvor stor arbeidsinnsatsen er. Følgelig kan ikke et innslag av flaks alene være avgjørende for tolkningen av «tilfeldig». Gevinster som er et resultat av en innsats og ikke er tilfeldige av typen lottogevinst, kan derfor etter rettens syn ikke regnes som «tilfeldige gevinster» etter skatteloven § 5-50.

Det neste spørsmålet som retten må ta stilling til er om pokergevinster - og da nærmere bestemt As gevinster - er resultat av arbeid/virksomhet eller en tilfeldig begivenhet. Det er ikke omstridt at poker spilles på ulike måter og at innslaget av tilfeldighet varierer mellom de ulike typer pokerspill. Det vises til at poker spilles for eksempel i turneringsform, ofte over flere dager, sideturnering, fra to til tre timer, eller såkalte cash games. Ved turneringer vil det endelige utfall avhenge av et stort antall spill. Ved cash games avslutter man derimot når man ønsker. En annen forskjell mellom turneringer og cash games er at deltakerne ved cash games ikke nødvendigvis starter med like mange sjetonger, samt at deltakerne kan velge å øke innsatsen underveis.

A har dels spilt poker på nettet (cash games) og dels turneringer i utlandet. Han har oppgitt at de gevinster han har fått i cash games alle har vært under kr 10 000 isolert sett. De aktuelle gevinster som den omstridte skatteplikten omfatter, er innvunnet i forbindelse med turneringene i utlandet - slik retten har oppfattet det. Det er således denne pokerformen retten drøfter nærmere.

Graden av tilfeldighet i pokerspill var tema i en lagmannsrettssak innen strafferett. I Borgarting lagmannsretts dom av 26.6.2013 (RG 2013 side 861) kom lagmannsretten - riktignok under tvil - til at pokerspillet Texas Hold'em (som spilles i turneringer hvor det endelige utfallet avhenger av et stort antall spill, at alle starter med like mange sjetonger og at innsatsen ikke kan økes

underveis) ikke kunne anses som et «lykkespil» etter straffeloven § 383 jf. § 299. Lagmannsretten kom til at utfallet av spillet berodde på både dyktighet og tilfeldighet. Det avgjørende for at et spill skulle anses som «lykkespil», var om utfallet for en vesentlig del berodde på tilfeldigheten. Videre var det et vilkår om at «det må spilles om høye gevinster eller innsatser for at det 'vindesyege Øiemed' skal anses som den viktigste motivasjonsfaktor for å delta i spillet.» Saken gjaldt altså spørsmål om brudd på et straffebud, og ikke skatterett. Videre forstår retten dommen slik at det avgjørende for om forholdet falt inn under straffebestemmelsen var at det andre nevnte vilkåret ikke var oppfylt. Retten mener likevel dommen har en viss interesse i forhold til vurderingen av om gevinst i pokerspill må anses som tilfeldig gevinst. Retten finner derfor grunn til å sitere nærmere fra lagmannsrettens vurdering om en gevinst i pokerspill må tilskrives dyktighet eller tilfeldighet:

«Lagmannsretten i denne saken har i sin vurdering sett særlig hen til sakkyndige vitnet Erik Bromans forklaring. ...Braman er dosent i matematikk ved Universitet i Uppsala og har sannsynlighetsberegning som spesialfelt. ...

Braman forklarte at det foreligger en rekke studier og teorier om pokerspill, både hva gjelder litteratur for den spiller som ønsker å bedre sin pokerkompetanse, samt empiriske studier om hva som er avgjørende for utfallet av spillet. Det foreligger ingen matematiske studier på området. Bromans konklusjon er at Texas Hold'em spilt i turneringsjarm først og fremst er et dyktighetsspill. Dette begrunner han med at den enkelte spiller har stor mulighet til å benytte sine kunnskaper til å påvirke spillets utgang. Tilfeldighetene vil imidlertid ha betydning om det bare spilles en hånd, eller et mindre antall hender, anslagsvis mellom 20 til 60 hender. Men i turneringsform, hvor det spilles mellom 300 og 500 hundre hender, vil det matematiske prinsippet 'de store talls lov' slå inn, og tilfeldighetenes plass vil elimineres. Det avgjørende blir da styrkeforholdet mellom spillerne basert på kunnskapsnivå. De egenskaper som da er av betydning er blant annet matematisk kunnskap, erfaring, utholdenhet, psykologiske evner, herunder evnen til å lese motspillernes mulige trekk basert på blant annet tidligere handlingsmønster, mot og strategiske evner. Braman understreker at selv om de kort som deles ut er basert på flaks, er ikke beslutningene som tas tilfeldige.

Lagmannsretten legger til grunn av Texas Hold'em er et spill hvor dyktighet er av vesentlig betydning for utfallet av en turnering, men hvor også tilfeldighetene spiller en stor rolle.

...

Lagmannsretten mener imidlertid at vurderingen må foretas i henhold til turneringen sett under ett, slik også Högsta domstolen i Sverige har lagt til grunn. Dette på grunn av at Texas Hold'em spilt i turneringsform følger et turneringsreglement, hvor det ikke er adgang til å trekke seg ut av spillet med gevinst underveis, slik tilfellet er for blant annet cashgames. Det vil da i dette tilfellet, og slik lagmannsretten forstår det, i de fleste turneringene bli spilt et sted mellom 300 og 500 hender, og turneringen kan vare i opp til 12 timer. Ved en større mengde spilleomganger vil deltakernes ferdigheter gi tydeligere utslag, og gjennom en hel turnering legger lagmannsretten til grunn at deltakernes dyktighet være av vesentlig betydning for utfallet. Over tid i turneringen vil egenskaper som hukommelse og utholdenhet ha stor betydning, i tillegg til psykologiske, matematiske og taktiske ferdigheter. De matematiske kunnskapene som er av betydning er først og fremst sannsynlighetsberegning av hvor god egen hånd er basert på den åpne informasjonen som ligger på bordet. Under

spillet gang og gjennom de beslutningene som tas i budrundene, skjer det videre en utveksling av informasjon mellom spillerne. Den dyktige spiller vil over tid kunne avsløre motstanderens strategi og samtidig skjule sin egen.

Selv om dyktighet, erfaring og talent vil være av vesentlig betydning for utfallet i en pokerturnering, kan likevel ikke lagmannsretten se at elementet av tilfeldighet elimineres. Tatt i betraktning den store mengde skjult informasjon spillet bygger på, at utdelingen av både de skjulte og åpne kort er tilfeldig, og at det er tilfeldig hvordan spillernes kort på hånden passer med de åpne kort på bordet, må utfallet av turneringen også for en vesentlig del anses å bygge på flaks eller uflaks. Dette underbygges også av de resultatlister som lagmannsretten har fått dokumentert fra ulike norgesmesterskap i Texas Hold'em avholdt i utlandet. Det er riktignok en tendens at spillere med høye rankinger får gode plasseringer i mesterskap, men det er likevel en rekke unntak fra denne hovedregel, i den grad det kan anføres å være en hovedregel.»

Lagmannsretten viste i sin dom til en svensk høyesterettsdom, med samme resultat som lagmannsretten, og en dansk høyesterettsdom, med motsatt utfall. Både det svenske og danske straffebudet hadde annen utforming enn det norske, men vurderingen i forhold til spillets art var likevel interessant.

Svensk høyesterett kom til at Texas Hold'em spilt i turneringsform, både hovedturnering opp til tre dager, og sideturnering, to til tre timer, ikke ble rammet av det svenske straffebudet. For spillet i hovedturnering ble det lagt til grunn at tilfeldighetsmomentet hadde en underordnet betydning når turneringen ble sett under ett, og for spillet i sideturneringen ble det lagt til grunn at tilfeldighetene ikke utgjorde en vesentlig del av spillets utfall. Derimot når det gjaldt cashgames spill, kom retten til at dette ble rammet av straffebudet. Dansk høyesterett kom - med dissens 3-2 - til det motsatte resultat. Flertallet la til grunn at selv om dyktighet hadde betydning for utfallet, spilte tilfeldighetene en vesentlig rolle. Uansett måtte det legges vekt på de samfunnsmessige skadevirkningene av spillet. Mindretallet på sin side la til grunn at det var spillernes erfaring og dyktighet som hadde den avgjørende innflytelse på utfallet av turneringen.

Ut av dette mener retten at det må trekkes at både ferdigheter og tilfeldigheter har betydning for om man vinner i pokerturneringer. Jo flere runder som må spilles, jo større betydning får ferdigheter. Til syvende og sist har imidlertid flaks/uflaks også en betydning for om man ender opp med gevinst.

Basert på drøftelsene av forarbeider overfor, herunder Hærems betenkning, er det av saksøker anført at det avgjørende like fullt er at A over tid har nedlagt en betydelig innsats. Han har i perioden ned lagt betydelig med tid og ressurser i sin pokervirksomhet.

Retten er enig i at As innsats har vært omfattende. Det vises til at han bare i 2006 spilte 48 turneringer av ulik størrelse. Han reiste rundt til en rekke ulike land og deltok i store turneringer. I så måte mener retten at pokerturningsspill i stor grad må kunne sammenliknes med travsport. Også her kreves det kunnskap, ferdigheter og en betydelig innsats, i tillegg til at det er elementer av flaks inne i bildet i forhold til om man faktisk vinner. Det følger av det som er nevnt ovenfor at travgevinster enten vurderes som næringsinntekt eller unntatt skatt. Skatteloven § 5-50 anvendes ikke for slike gevinster. Se Borgarting lagmannsretts dom av 7.12.1998 (Utv. 1999 side

33) hvor flertallet kom til at hestevirksomhet ikke var næring. Travpremier var dermed skattefrie. Skatteloven § 43 var ikke tema.

Er det noen grunn til å behandle travsport og pokerspill i turneringssammenheng forskjellig i en skatterettslig sammenheng? Retten finner dette spørsmålet vanskelig. Skattemyndighetene mener selv at også pokerspill kan ha karakter av næring, tilsvarende som med travsport. I forhold til både poker og travsport, synes det avgjørende ved skattemyndighetenes vurdering å være at virksomheten i det konkrete tilfellet faktisk drives med overskudd. Ut fra en rent språklig tolkning finner retten det vanskelig å si at samme type aktivitet må vurderes som skattepliktig næring dersom den viser seg å gå med overskudd, mens inntekter fra virksomheten regnes som tilfeldige dersom tapene er større enn gevinstene. Dette er i samsvar med Hærem's konklusjon om at skatteloven § 5-50 ikke kan anvendes subsidiært i forhold til skatteloven § 5-1. Skattemyndighetene synes, som nevnt, å ha lagt en tilsvarende forståelse til grunn i forhold til travsport.

Det kan anføres at travsport er en ønsket næring, og at pokerspill ikke er det, og at det må få betydning for tolkningen av skattebestemmelsene. I Indstilling fra skattelovutvalget av 1899 side 108 uttales følgende:

«Men udenfor disse tilfælde synes der ikke at være nogen grund forhaanden til at fritage gevinster ved lotterisil fra indtægtsbeskatning ...De nødvendige udlæg, der er medgaaede til gevinstens erhvervelse, maa selvfølgelig komme tilfradrag. Derimod bør der ikke indrømmes fradrag i indtægten for lotteriindsatser naar ingen gevinst er opnaaet. Dette er vistnok ikke ganske i sin orden, hvis man ser lotterispil under synspunktet af en spekulationsforretning, men vil under enhver omstændighed tilstrækkelig kunne begrundes ved at en modsat regel vilde tjene til at befordre spillesygen.» [Rettens utheving.]

Denne uttalelsen ligger riktignok langt tilbake i tid, men retten legger til grunn at det heller ikke i dag er ønskelig med regler som oppfordre til spillavhengighet. Det vises til at det også var et tema i den ovennevnte lagmannsrettsdommen fra 2013.

Retten finner det likevel vanskelig å la slike mer politiske motiverte hensyn få særlig vekt i forhold til tolking av en skattehjemmel.

Saksøker har vist til symmetriprinsippet og skatteevneprinsippet. Retten kan ikke se at de nødvendigvis må forstås slik som saksøker har anført. Ut fra at skatteplikt etter skatteloven § 5-50 nødvendigvis må vurderes for hver isolerte gevinst, vil symmetri være oppfylt. Tilsvarende vil skattyter ha skatteevne da han jo nylig har mottatt en gevinst. Han har da penger å betale med. At han muligens helst ville bruke pengene til å dekke opp tidligere tap, alternativt spille med dem for å forsøke å dekke inn tidligere tap, endre ikke dette.

Når retten likevel - under tvil - har kommet til at det ikke er hjemmel for å skattlegge A i dette tilfellet, er det fordi retten mener at skatteloven § 5-50 ikke kan brukes som skattehjemmel for forhold som etter sin art kan være gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1. Det vil si at retten slutter seg til den argumentasjon som Hærem, med henvisninger, har. Det vises til drøftelsene ovenfor. Den virksomhet A bedrev i forbindelse med turneringene var i sin art virksomhet som kunne vurderes som næring, noe den faktisk også ble gjort.

Retten mener videre at denne konklusjonen også begrunnes ut fra legalitetsprinsippet; en skattehjemmel må være tilstrekkelig klar. I As tilfelle oppga han i selvangivelsen en pokergevinst på i underkant av 1 million kroner. Denne ble av skattemyndighetene ikke ansett som skattepliktig - hvert fall ikke i første omgang. Deretter - når skattemyndighetene oppdaget at han hadde fått en rekke gevinster - mente de at han spilte i et slikt omfang at det måtte betraktes som næring. Da det så viste seg at virksomheten gikk med underskudd, ble gevinster fra den samme aktiviteten vurdert som «tilfeldige». Retten mener at dette fremstår som vanskelig å forstå og - ikke minst - forholde seg til som skattyter. Skattehjemmelen fremstår med andre ord ikke som særlig forutsigbar. Det vises til Fredrik Zimmer: «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 49 med henvisning til Rt. 1990 side 1293.

Etter dette oppheves skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013.

A har vunnet saken fullt ut. Det følger av tvisteloven § 20-2 (1) at en part som har vunnet saken har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Retten har funnet saken svært vanskelig, men kan likevel ikke se at det foreligger grunner som skulle tilsi et annet utfall med hensyn til kostnadene, jf. tvisteloven § 20-2 (3). Retten mener at staten er nærmest til å bære kostnadene i en skattesak som har sitt utspring i det retten mener er en ikke tilstrekkelig klar hjemmel.

A har fremsatt krav på omkostninger med til sammen kr 298 440 inklusive merverdiavgift. Staten hadde ingen innvendinger til beløpets størrelse. Retten mener at sakens omfang og art tilsier at kostnadene har vært nødvendige og forsvarlige og kravet tilkjennes derfor i sin helhet, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er hovedsakelig andre beramminger og annet forefallende arbeid.

Domsslutning

1. Skatteklagenemndas vedtak av 23. september 2013 i sak 2012/521066 oppheves.
2. Staten ved Skatt Nord tilpliktes å betale A sakens omkostninger med 298 440 - tohundreognittitiåttetusenfirehundreogførti - kroner med tillegg av den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer. Forfall er 14 dager fra dommens forkynnelse.

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 15-054 Deltakerligning av norske deltakere i utenlandske selskap

Lovstoff: Skatteloven § 2-2 annet ledd.

Sammendrag: Skattedirektoratet har i et notat til Sentralskattekontoret for storbedrifter i desember 2014 uttalt seg om vilkårene for deltakerligning av norske deltakere i utenlandske selskap.

Uttalelse fra Skattedirektoratet, publisert 9. april 2015.

Ved vurderingen av hvorvidt et selskap skal ligned etter reglene om deltakerligning, er det i praksis lagt til grunn at utenlandsk selskap materielt sett må være å anse som et selskap etter selskapsloven for at sktl. § 2-2 (2) om selskaper som ikke er egne skattesubjekter skal få anvendelse.

Dette innebærer at en norsk deltaker skal deltakerlignes på bakgrunn av deltakelsen i det aktuelle selskapet, dersom det utenlandske selskapet oppfyller vilkårene i selskapsloven § 1-1, som lyder slik:

"Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser."

Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge et selskap i selskapslovens forstand:

1. Det må utøves en "økonomisk virksomhet"
2. Denne økonomiske virksomheten må utøves for to eller flere deltakeres «felles regning og risiko»
3. Minst én av deltakerne må ha et "ubegrenset personlig ansvar" for virksomhetens forpliktelser.

Spørsmålet om valg av korrekt ligningsmåte har særlig aktualisert seg for fond som driver med oppkjøp av selskaper med potensiale for verdistigning, såkalt Privat Equity fond. Disse fondene er gjerne etablert i forvalterens hjemstat (f.eks. USA eller UK) eller i en «offshore» jurisdiksjon (som Jersey, Guernsey eller Cayman Island) i tråd med stedlig lovgiving. Fondene er ofte etablert som såkalt «Limited Partnerships» som etter lovgivningen i de respektive landene er en selskapsform som har mange likhetstrekk med norsk kommandittselskap. Mens et norsk

kommandittselskap må ha en komplementar, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav f, må et Limited Partnership ha en «General Partner».

Hvorvidt et Limited Partnership oppfyller vilkårene ovenfor, vil i praksis ofte relatere seg til hvorvidt General Partner (GP) kan anses som deltaker med ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelse.

Ved den konkrete vurderingen av spørsmålet om deltakerligning, må man ta utgangspunkt i den faktiske posisjonen de ulike parter har i eller overfor selskapet iht. selskapsretten i det landet selskapet er registrert, samt hvilke posisjoner som følger av avtalen mellom partene, sml. Statoil Holding (Rt. 2012 s. 1380).

Ved vurderingen av ligningsform legges til grunn at det i utgangspunktet er tilstrekkelig for at GP skal ha et «ubegrenset personlig ansvar», at GP i henhold til selskapsavtalen og internretten i registreringslandet har ansvar for selskapets forpliktelser utad.

Hva angår spørsmålet om hvorvidt GP er deltaker for «felles regning og risiko», har det ved vurderingen særlig vært knyttet tvil til hvordan GPs posisjon i selskapet skal bedømmes i tilfeller hvor GP ikke har innskudd/ innskuddsforpliktelse («formell eierandel»).

Skatteetaten legger til grunn at GP i slike tilfeller kan anses å være deltaker for «felles regning og risiko» i selskapet, dersom GP i tillegg til ansvaret etter inngåtte avtaler også har en rett på en andel av overskuddet.

I slike tilfeller er det ofte slik at det ubegrensede ansvaret gir GP plikt til å dekke residualforpliktelsen dersom fondet gjøres opp med underskudd, samtidig som GP også har en rett på en andel av overskuddet dersom selskapet kommer i en kvalifisert overskuddsposisjon. Skatteetaten legger derfor til grunn at GP i slike tilfeller kan ha en slik økonomisk interesse i selskapsforholdet at vilkårene for deltakerligning er oppfylt.

I enkelte tilfeller vil rett til inntektsstrømmer og ansvar for selskapsdriften være lagt til forskjellige juridiske subjekter, for eks. for å skjerme evt. inntektsstrømmer fra ansvaret. Dersom GP har foretatt innskudd som gir rett til overskuddsfordeling og plikt til å dekke underskudd på lik linje med andre deltakere i selskapet, vil dette også tale for at GP er deltaker for «felles regning og risiko» i selskapet. Dette gjelder i utgangspunktet også selv om innskuddet er lite.

Dersom GP på den andre siden overhodet ikke har noen økonomisk interesse i om selskapet går med over- eller underskudd, vil denne ikke være deltaker for «felles regning og risiko», sml. også Statoil Holding. Selskapet vil i slike tilfeller ikke kvalifisere for deltakerligning.

Dersom man er i tvil om klassifiseringen, kan SFS kontaktes for veiledning i spørsmålet.

SkN 15-055 Høyesteretts dom av 30. oktober 2014 (Skotheimsvik) – Skattedirektoratets domskommentar

Lovstoff: Skatteloven § 4-2 første ledd bokstav b, § 5-1, § 5-30 annet ledd, § 9-2 første ledd bokstav e.

Domskommentar fra Skattedirektoratet, publisert 25. mars 2015.

Innledning

Saken gjaldt spørsmål om det hadde skjedd en skattepliktig realisasjon av tilknyttede deltakeradganger ved overdragelser av fiskefartøy fra et enkeltpersonforetak til aksjeselskap og mellom aksjeselskap. Herunder var det spørsmål om juridiske personer kan inneha slike rettigheter, og om deltakerrettighetene er en del av formuesgrunnlaget for selskapene.

Skattekontoret la til grunn at deltakeradgangene var overdratt og verdien av disse er en del av formuesgrunnlaget for selskapene. Staten fikk medhold i skatteklagenemnda og i alle rettsinstanser. Dommen i Høyesterett var enstemmig.

Høyesteretts dom

Spørsmålet om gevinstbeskatning

Retten tok utgangspunkt i skatteloven § 5-1 sammenholdt med § 5-30 annet ledd og § 9-2 første ledd bokstav e, hvor det framgår at skattepliktig realisasjon av formuesobjekt blant annet omfatter «endelig avkall på rettighet». Forutsatt at rettighetene ble overført til selskapene, var partene enige om at det skjedde en skattepliktig realisasjon av fiskerettighetene ved at selger ga endelig avkall på disse. Forutsetningen for slik overføring var at selskaper og ikke bare fysiske personer, kan inneha slike rettigheter.

Høyesterett redegjorde for de rettighetene som er knyttet til ervervsmessig fiske. Alle som vil drive slikt fiske må ha ervervstillatelse (grunntillatelse) etter deltakerloven § 4 første ledd. Tillatelsen gis til fartøyets eier og er knyttet til et bestemt fartøy. Ervervstillatelse kan gis til selskap eller sammenslutninger på visse vilkår etter lovens § 6 andre ledd jamfør første ledd. I tillegg kan det gis spesiell tillatelse (konsesjon) for fiske med bestemte typer redskap. For fartøy uten spesiell tillatelse kan det i medhold av § 21 første ledd fastsettes årlige begrensninger for deltakelse i bestemte fiskerier. Fiskeri- og kystdepartementet fastsetter årlige forskrifter om deltakeradgang i de adgangsbegrensede fiskeriene i medhold av denne bestemmelsen. Saken gjaldt den siste typen rettighet.

Skattyterne hevdet at deltakeradgangen lå til de aktive fiskerne med aksjemajoritet og ikke til aksjeselskapene, siden bare fysiske personer kan være registrert i fiskermanntallet og dagjeldende deltakerforskrift § 2 første ledd bokstav b, satte som vilkår for å delta i de aktuelle fiskeriene at «eier av fartøyet og hovedsmann må være ført på blad B i fiskermanntallet».

Høyesteretts kom til at både direkte og indirekte eierskap var omfattet av eierbegrepet i forskriften § 2 første ledd bokstav b. Retten la vekt på blant annet ordlyden i de aktuelle forvaltningsvedtakene, sammenhengen i fiskerilovgivningen og egen praksis på lignende rettsområder. Høyesterett viste til Rt.2012 side 543 der retten la til grunn at et aksjeselskap med tildelt ervervstillatelse, også er innehaver av de rettigheter og plikter tillatelsen gir grunnlag for, herunder deltakeradgang. En presisering av eierbegrepet i deltakerforskriften i brev av 13. juli 2012 fra Fiskeri- og kystdepartementet til Fiskeridirektoratet, trakk i samme retning.

Hensynet til de aktive fiskernes interesser var etter rettens oppfatning ivaretatt gjennom kravet i deltakerloven § 6 andre ledd, samtidig som bestemmelsen innebærer at aktive fiskere skal ha rett til å organisere sin virksomhet i aksjeselskaps form.

Spørsmålet om deltakerrettighetene inngikk i formuen til selskapene.

De ankende partene mente at rettighetene omfattes av unntaket i § 4-2 første ledd bokstav b for «tidsbegrenset bruksrett», og dermed ikke inngikk i formuen til selskapene. Grunnlaget for anførselen var deltakerloven § 21 som bestemmer at det gis forskrift om vilkår for deltakeradgang «med virkning for inntil ett år av gangen».

Høyesterett viste til at grunntillatelsen ikke er tidsbegrenset og at det ikke kreves at fartøyeier skal søke og tildeles individuelle tillatelser fra år til år. Retten viste til forvaltningspraksis og påpekte at formålet med vedtakene ikke er å tidsbegrense deltakeradgangen, men å påse at nye eiere oppfyller inngangsvilkårene for å delta. Videre måtte det ha betydning at forskriften i praksis gjentas fra år til år. Det er forventningen om kontinuerlig deltakelse for fartøy som det er gitt ervervstillatelse for etter deltakerloven § 4, som gjør at deltakeradgangen har en markedsverdi. Denne verdien var det etter rettens mening grunnlag for å formuesbeskatte. Skulle deltakeradgangen bortfalle, ville det etter omstendighetene ikke lenger være grunnlag for en slik beskatning.

Høyesterett kunne ikke se at det i denne sammenhengen var reelt grunnlag for å behandle deltakeradganger på en annen måte enn spesielle tillatelser etter deltakerloven kapittel III, som partene var enige om er tidsbegrensede rettigheter. Formålet med begge regelsettene er blant annet å tilpasse fiskeflåten fangstkapasitet til ressursgrunnlaget.

Unntaket for tidsbegrensede bruksretter i skatteloven § 4-2 første ledd bokstav b fikk derfor ikke anvendelse og verdien av deltakeradgangene skulle inngå i den skattepliktige formuen til de ervervende selskapene.

Skattedirektoratets kommentar

Etter Skattedirektoratets oppfatning gir dommen viktige avklaringer som bidrar til forutsigbarhet og skattemessig likebehandling ved omsetning og innehav av fiskerirettigheter. Høyesterett avklarer to prinsipielle spørsmål i dommen.

Den første hovedproblemstillingen var om skattyterne realiserte deltakeradganger i skattemessig forstand ved salgene av fartøyene.

Høyesterett fastslår at realisasjon av fiskefartøy med tilhørende deltakeradganger skal behandles skattemessig på samme måte som realisasjon av fiskefartøy med andre typer tilhørende rettigheter. Det vil si at rettigheten skal anses overført sammen med fartøyet, uavhengig av om de kontraherende partene er fysiske eller juridiske personer. Dette gir god sammenheng i regelverket. Dommen er i samsvar med tidligere retts- og ligningspraksis, der det er det lagt til grunn at vederlag for å komme i posisjon til å overta en annens fiskerirettigheter skal anses som et skattemessig realisasjonsvederlag for selgeren. Tilsvarende skal vederlaget anses som skattemessig kostpris for kjøperen, selv om det fiskerirettslig ikke er adgang til å overføre kvoter med offentligrettslig virkning. Dette er blant annet lagt til grunn i lagmannsrettens dom inntatt i Utv. 2002 side 471 (Ytterstad). I Lignings-ABC er det anvist i en årrekke at gevinst ved oppgivelse av fiskeritillatelser er skattepliktig, og tap er fradragsberettiget, jmfør Lignings-ABC 2014/15 side 543 pkt. 8.13.

Det andre prinsipielle spørsmålet var om deltakeradganger kan anses som tidsubegrensede rettigheter som skal inngå i skattyterens formuesgrunnlag.

Høyesterett svarte bekreftende på dette idet retten ikke fant grunnlag for å anse deltakeradganger i fiskeriene som «tidsbegrensede» rettigheter. Retten behandlet ikke spørsmålet om deltakeradgang kan anses som «bruksrett» etter skatteloven § 4-2 første ledd b. I premiss 46 syntes retten å holde spørsmålet åpent. I Frøyanesdommen i Utv. 2010 s. 1645, kom Fjordane tingrett til at en annen fiskerirettighet - strukturkvoter - må anses som en «bruksrett».

Høyesteretts dom er i samsvar med det synet som er lagt til grunn i Lignings-ABC siden 1999, der deltakeradganger er nevnt som eksempel på tidsubegrensede rettigheter, og dermed skal anses som formuesskattepliktige eiendeler, jmfør Lignings-ABC 2014/15 s. 542 pkt. 6.2.

SkN 15-056 Scancem International DA - domskommentar

Lovstoff: Skatteloven § 6-2.

Sammendrag: Høyesterett avsa 12. februar 2015 dom i saken mellom Scancem International DA og staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter. Hovedspørsmålet i saken var om Scancem hadde krav på fradrag for tap etter at kundefordringer var ettergitt overfor deleid datterselskap. Staten fikk medhold i Høyesterett (dissens 4-1). Dommen stadfester etter direktoratets syn at også i nærstående forhold må normen endelig konstatert tapt praktiseres strengt, og at det samme skal gjelde også hvor det nærstående selskapet er eid med en andel lavere enn 100 prosent. Så lenge kreditor har innflytelse over debtors utbyttebeslutninger og dermed mulighet til å få dekket inn det tapte gjennom senere utbytteutdelinger, kan fordringen ikke anses endelig konstatert tapt.

Domskommentar fra Skattedirektoratet, publisert 21. april 2015.

Scancem eide 75 prosent av aksjene i det gabonske selskapet Société des Ciments du Gabon SA(Cimgabon). De øvrige 25 prosent var eid av staten Gabon.

Som følge av tiltagende økonomiske problemer i Cimgabon etterga Scancem i 2007 og 2008 fordringer på i alt 158,4 millioner kroner. Dette ble gjort for at Cimgabon skulle ha tilstrekkelig egenkapital til å drive virksomhet videre.

Scancem krevde ved ligningen fradrag for tap, noe som under ligningen ble nektet under henvisning til at tap ikke var endelig konstatert jf. skatteloven § 6-2 annet ledd.

Høyesteretts dom:

For Høyesterett hadde Scancem gjort gjeldende at spørsmål om fradrag i denne saken måtte vurderes etter skatteloven § 6-2 første ledd, og ikke etter § 6-2 annet ledd. Da en ettergivelse av fordring etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav d må anses som en realisasjon mente Scancem at dette måtte medføre at vurderingen av fradragsrett skulle foretas etter § 6-2 første ledd. Det ble hevdet at det etter første ledd ikke kunne kreves at en fordring må være "endelig konstatert tapt", slik et av vilkårene i annet ledd er.

Høyesterett slo fast at tap ved ettergivelse av fordring skal vurderes etter skatteloven § 6-2 første ledd. Imidlertid fikk dette ingen betydning for utfallet i denne saken, da Høyesterett enstemmig kom til at det også etter første ledd må innfortolkes et vilkår om at tapet må være "endelig konstatert".

Høyesterett gikk deretter over til å drøfte innholdet i begrepet "endelig konstatert tap". Etter å ha vist til tidligere rettspraksis i Rt.1990 side 1143(Norse), Rt. 1993 side 700(Selmer) og Rt. 1999 side 1663(Hydro Fertilizer) kom Høyesterett til at normen må anses streng. Det må være "helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt" for at den skal anses for endelig konstatert tapt. I konsernforhold innebærer dette at det må vurderes om det foreligger en realistisk mulighet for at kreditor kan få tilbake det tapte i egenskap av aksjonær, f.eks. som utbytte. Høyesterett fant situasjonen i denne saken relativt lik forholdene i de nevnte avgjørelsene i Norsedommen og i Hydro Fertilizerdommen, og med mindre det etter en ytterligere analyse ble funnet relevante faktiske forskjeller eller lovendringer som tilsier en annen rettstilstand i dag måtte resultatet bli som i disse to sakene.

En forskjell fra tilfellene fra tidligere rettspraksis var at Scancem International DA eide Cimgabon med 75 % i motsetning til 100 % som var tilfelle i sakene fra tidligere rettspraksis. Dette ble imidlertid ikke tillagt vekt av Høyesterett siden morselskapet her ville ha bestemmende innflytelse over utbytteutdelinger. At medaksjonær da også ville ha rett til utbytte fikk ikke betydning.

Høyesterett lot det heller ikke få betydning at det var staten Gabon som var medaksjonær. Det var anført fra Scancems side at dette forholdet førte til at medaksjonæren fikk større innflytelse enn eierandelen skulle tilsi. Dette innebar at

Scancem ikke hadde full innflytelse over f.eks. utbytte og at fordringene dermed måtte anses endelig konstatert tapt. Høyesterett kom til at den formelle eierposisjonen til Scancem på 75 % uansett måtte være avgjørende.

Scancem anførte at de aktuelle fordringene var kundefordringer, og at det skal mindre til for å anse disse for endelig konstatert tapt enn andre fordringer. Til støtte for dette ble det anført at etter FSFIN § 6-2-1(1) b skal en kundefordring anses endelig konstatert tapt dersom den ikke er innfridd etter seks måneder, og det er foretatt minst tre purringer, og utøvd slik aktivitet som forholdene tilsier. Høyesterett kom her til at denne bestemmelsen ikke kan anvendes etter sin ordlyd når det foreligger interessefellesskap, og at den uansett må fortolkes stengt. I dette tilfellet hadde ikke Scancem utøvd den aktivitet ovenfor Cimgabon som følger av bestemmelsen i FSFIN § 6-2-1(1) b.

Scancem hadde også trukket frem at kundefordringer ikke er omfattet av bestemmelsen i skatteloven § 6-2 tredje ledd, om avskjæring av tap på fordring mellom nærstående. Dette måtte, i følge Scancem, få betydning for spørsmålet om fordringene var endelig konstatert tapt. Høyesterett avviste dette med grunnlag i formålet bak bestemmelsen, som var å unngå tilpasninger til fritaksmetoden. Høyesterett kom til at dette tilsa at bestemmelsen ikke kunne ha betydning for når tap på kundefordringer skulle anses endelig konstatert.

Scancem hadde også anført at å nekte fradrag for tapene ville stride mot symmetriprinsippet siden Scancem hadde levert varene og tjenestene som dannet grunnlaget for fordringene. Vederlagskravene var inntektsført på vanlig måte og en fradragsrett ville føre til gjenoppretting. Høyesterett viste til Norsedommen hvor fordringene var tatt til inntekt, men hvor fradrag likevel ble nektet.

Høyesterett kom også til at heller ikke etterpåfølgende regelendringer, herunder innføring av fritaksmetoden, tilsa at spørsmålet om endelig konstatert tap skulle vurderes annerledes enn i Norsedommen og i Hydro Fertilizerdommen.

Skattedirektoratets kommentarer.

Høyesterett slår i dommen fast at et tap som oppstår som følge av en ettergivelse av en fordring, skal vurderes etter skatteloven § 6-2 første ledd. Også etter denne bestemmelsen foreligger det et vilkår om at tapet må være endelig konstatert før fradrag kan innrømmes. Dette er prinsipielle avklaringer i forhold til tidligere rettspraksis.

Dommen stadfester Skattedirektoratets syn på når en fordring skal anses endelig konstatert tapt og at den strenge norm som ble etablert allerede ved dommene i Norse og i Hydro Fertilizer, fremdeles gjelder.

Dommen stadfester også at i nærståendeforhold må normen endelig konstatert tapt praktiseres strengt, og at det samme skal gjelde også hvor det nærstående selskapet er eid med en andel lavere enn 100 %. Så lenge kreditor har innflytelse over debtors utbyttebeslutninger og dermed mulighet til å få dekket inn det tapte gjennom senere utbytteutdelinger, kan fordringen ikke anses endelig konstatert tapt.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 15-057 Om fusjon mellom stiftelse og heleid aksjeselskap kan gjennomføres skattefritt

Lovstoff: Skatteloven § 11-2 og ulovfestet rett.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om en stiftelse kunne fusjonere med sitt heleide datterselskap med hjemmel i skatteloven § 11-2 eller etter ulovfestet rett. Skattedirektoratet kom til at stiftelsen ikke var likestilt med et aksje- og allmennaksjeselskap i skatteloven § 10-1, og at fusjonen dermed ikke kunne gjennomføres skattefritt, verken etter skatteloven eller etter ulovfestet rett.

Bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 28. januar 2015, publisert 16. april 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus.

1. Innledning

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at det ønskes en bindende forhåndsuttalelse i spørsmålet om Eiendom AS skattefritt kan innfusjoneres i Stiftelsen som er 100 % eier av Eiendom AS.

2. Faktiske forhold

Det såkalte Bygget ble oppført i 2003, og består av åtte seksjoner. Stiftelsen eier syv av seksjonene direkte. Stiftelsen hadde ved ferdigstillingen av Bygget en leiekontrakt på hele bygget og leiekontrakten inneholdt også en kjøpsopsjon, ifølge innsender. Stiftelsen benyttet kjøpsopsjonen, men valgte å videreselge Seksjonen for å redusere den økonomiske risikoen. Etter en lengre forhandlingsrunde kjøpte Stiftelsen i 2013 aksjene i det selskapet som eide Seksjonen, og som i dag heter Eiendom AS. Stiftelsen har hele tiden ønsket å eie også denne delen av Bygget fordi det gir bedre kontroll, naturlig mulighet for videre ekspansjon hvis det skulle være ønskelig mv. Det var utelukkende risikovurderinger som gjorde at Seksjonen i sin tid ble solgt.

Hele eiendommen utgjør et samlet bygg. Det er meget tungvint at bygget eies de facto av én eier, men fordelt på flere rettssubjekter. En rekke av utgiftene er felles og det medfører store fordelingsutfordringer å utforme riktige selvangivelser mv. Mange av tjenestene vedrørende bygget er outsourcet og i forhold til leverandørene medfører det uoversiktlige og vanskelige bestemmelser om hvem som i hvert tilfelle er kontraktsmotpart. Videre er administrasjonen av bygget på denne måten langt mer tungvint og kostnadskrevenne enn nødvendig.

Datteraksjeselskapet, Eiendom AS, må anses å ha oppstått tilfeldig ut fra historiske omstendigheter. Det kan ikke anses tvilsomt at en innfusjonering nettopp vil ivareta det formål de ulovfestede og lovfestede regler om skattefrie fusjoner skal ivareta.

Når det gjelder resultat, hadde Eiendom AS et skattemessig var underskudd i 2013, underskudd til fremføring fra tidligere år og fremførbar korreksjonsinntekt. Stiftelsen har for sin del et skattepliktig underskudd i 2013 i den begrensede del av virksomheten som er skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd.

En fusjon kan gjennomføres etter de lovfestede og ulovfestede regler om skattefri fusjon selv om den skulle gi visse skattefordeler, så lenge det ikke er hovedmotivet. I dette tilfellet er skattemessige hensyn ikke del av motivet for fusjonen. Det dreier seg om to enheter som begge har skattemessig underskudd. Målet er å få orden på en struktur som er uoversiktlig, tilfeldig, tungvint og rent historisk betinget.

3. Skattereglene

Skatteregler om skattefri fusjon og fisjon ble lovfestet ved endringslov 20. desember 1996 nr. 101 som et nytt kapittel 8 i selskapsskatteloven av 1991. I forarbeidene ble det uttrykkelig forutsatt at lovfestingen ikke skulle avskjære fusjon og fisjon som tidligere var godtatt på ulovfestet grunnlag og som omfattet andre former enn det som nå ble lovfestet, jf. særlig Ot.prp. nr. 71 (1995-96), sml. også Innst. O. nr. 36 (1996-97) og Finansdepartementets (FIN) høringsutkast 14. mars 1995.

I Ot.prp. 71 som nevnt over, pkt. 3.2, fremgår uttrykkelig:

"Departementet legger til grunn at fusjon og fisjon av likeartede selskaper som nevnt i selskapsskatteloven § 1-1 og som gjennomføres etter samme prinsipper som gjelder for aksjeselskaper, kan skje uten umiddelbare skattekonsekvenser.

Departementet har i tidligere uttalelser lagt til grunn at sammenslutning av andelslag, som omfattes av selskapsskatteloven § 1-1, og aksjeselskap, kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning på de samme vilkår som er stilt for sammenslutning av aksjeselskap. Det samme gjelder en sparebanks innfusjonering av et heleid aksjeselskap. Dette opprettholdes også etter at lovreglene om fusjon og fisjon er trådt i kraft."

I den nærmere omtale av sitt forslag sa FIN i pkt. 3.5 uttrykkelig at selveiende institusjoner kunne delta i skattefrie fusjoner selv om det ikke dreide seg om selskaper, så lenge man var underlagt selskapsligning:

"Et særtrekk ved de fleste av de selskapsformene som går inn under selskapsskatteloven § 1-1, er at det ikke på samme måte som aksjeselskap har omsettelige eierandeler. Dette medfører at skattemessig kontinuitet på eiernivå i flere tilfeller ikke blir aktuelt.

Samvirkeforetak har vekslende innskuddskapital og er åpne for nye medlemmer. Andelene er ikke omsettelige, men kan innløses til pålydende. En slik innløsning utløser ikke gevinstbeskatning. Sparebanker er selveiende, og det er derfor heller ikke her problemer knyttet til kontinuitet på eiernivå. Det kan imidlertid være utstedt grunnfondsbevis. Er det utstedt

grunnfondsbevis i noen av de fusjonerende bankene, kan grunnfondsbevisiere som representerer minst 2/3 av grunnfondsbeviskapitalen kreve at denne kapitalen skal innløses til markedspris. Innløses grunnfondsbeviskapitalen ved fusjonen, må det foretas et gevinstoppgjør for grunnfondsbevisierne. Blir grunnfondsbeviskapitalen ikke innløst, må grunnfondsbevisierne beholde sine inngangsverdier på grunnfondsbevisene.

Det som er sagt foran om sparebanker vil gjelde tilsvarende for andre selveiende finansieringsforetak og gjensidige forsikringsselskap."

Innsender mener det ikke er noen grunn til at en næringsdrivende og selveiende stiftelse som Stiftelsen, skal behandles annerledes enn andre selveiende innretninger som f.eks. sparebanker, i relasjon til reglene om skattefrie fusjoner i skatteloven kapittel 11. Sitatene viser ifølge innsender, utvetydig at FIN har forutsatt at man ikke kan fortolke ordet "selskaper" i skatteloven § 11-2 tredje ledd antitetisk, men skal la praksis om skattefrie fusjoner på ulovfestet grunnlag fortsatt få anvendelse for selveiende institusjoner, der det er naturlig ut fra reglenes formål og en konkret vurdering av den foreliggende transaksjon, jf. ordlyden i skatteloven § 11-2 tredje ledd:

"Selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i § 10-1, kan fusjoneres uten skattlegging etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. første ledd. Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning."

Da reglene sist ble endret ved endringsloven 10. juni 2011 nr. 16, tilkjennega FIN i Ot.prp. nr. 78 L 2010-2011 pkt. 7.5 at man ikke tilsiktet noen innstramning av den tidligere praksis med å godta visse former for fusjon og fisjon utenfor de uttrykkelig lovfestede former. Tvert imot tilkjennega FIN i pkt. 13.5 at endringene i 2011 dreide seg om en utvidelse av de gjeldende ordninger for skattefrie omorganiseringer:

"Behovet for fritak er sterkt redusert som følge av utbygging av ulike fritaksregler ved omorganisering av virksomhet. Departementet legger i høringsnotatet til grunn at det er mulig å foreta skattefri omorganisering av virksomhet på grunnlag av generelle regler i de fleste situasjoner, både innenfor landet og over landegrensene."

Innsender viser til at Skattedirektoratet i BFU 17/13 uttalte:

"I Ot.prp. nr. 71 (1995-96) om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper, fremgår det av punkt 1.2 at det prinsipielle utgangspunktet er at skattereglene ikke skal motvirke rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt virksomheter. Virksomhetene må kunne finne en organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er hensiktsmessig og ønskelig."

Innsender skriver at Skattedirektoratet videre la til grunn:

"Fordi fusjonspartene har forskjellig selskapsform (aksjeselskap og borettslag) er de ikke å anse som "likeartede" i forhold til skatteloven § 11-2, og skattefri fusjon kan ikke gjennomføres med

hjemmel i denne bestemmelsen. Spørsmålet er da om fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i administrativ praksis/ulovfestet rett.

Skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Når det gjelder borettslag så har skatteloven § 7-3 særlige regler om deltakerligning av andelshaverne i stedet for ligning av borettslaget som selskap, i visse tilfeller. ..

På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Nye 1 AS og BRL1, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg."

Etter innsenders vurdering kan de samme betraktninger legges til grunn i denne saken. For så vidt gjelder leieinntektene er datteraksjeselskapet, Eiendom AS, og Stiftelsen, likestilt. Eiendom AS skattlegges etter skatteloven § 2-2 og Stiftelsen skattlegges for sine leieinntekter og de nye leieinntektene, etter skatteloven § 2-32 annet ledd som næringsinntekt. Det overdragende datteraksjeselskapet, Eiendom AS, og Stiftelsen, lignes som selvstendige enheter. Fusjonen vil ikke medføre noen endring i skattleggingen av leieinntektene fra eksterne leietagere, men vil bidra til at forholdene og ligningen blir mer oversiktlig både for skattemyndighetene og Stiftelsen. Både Eiendom AS og Stiftelsen har skattepliktig underskudd, ifølge innsender. Dermed vil det ikke gi noen skattefordel å slå de to enhetene sammen ved at underskudd kunne utjevnes mot overskudd. På enkelte måter vil en fusjon gjøre at Stiftelsen kommer i en dårligere situasjon. I dag vil Seksjonen kunne selges skattefritt ved at aksjene i Eiendom AS selges, siden stiftelser er underlagt fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd. Etter en fusjon vil salg av en seksjon som er brukt til skattepliktig utleie, være skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd, om enn med den særlige begrensede gevinstberegning som denne bestemmelsen anviser.

Hverken stiftelsesloven eller aksjeloven har regler for denne type fusjoner. Innsender mener imidlertid at rettspraksis og skattelovbestemmelsene om deltagerlignede selskaper i skatteloven kapittel 11, er klar på at man bruker den selskapsrettslige fremgangsmåte som gir det fusjonslignende resultat. Sammenslåingen vil derfor skje ved at Eiendom AS oppløses og eiendeler og forpliktelser overføres til Stiftelsen. Kravene til skattemessig fusjon er da i dette tilfellet fullt ut tilfredsstilt, ifølge innsender.

Innsender viser til at det tidligere er fremhevet at fusjonen skyldes et ønske om å komme fri fra en kostnadskrevende, historisk betinget og uheldig eierstruktur som lett også kan bidra til uoversiktlige forhold og uenighet i forbindelse med ligningen. Det oppstår en rekke fordelingsspmål. Etter innsenders syn dreier det seg om en fusjon som fullt ut ivaretar de hensyn fusjonsreglene skal hensynta; forenkling og en hensiktsmessig eierstruktur, og, som etter innsenders vurdering, klart tilfredsstiller kravene etter praksis til skattefrie fusjoner med kontinuitet på ulovfestet grunnlag.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Eiendom AS skattefritt kan innfusjoneres i Stiftelsen.

2. Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen enn det spørsmål som drøftes i det følgende. Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for det spørsmål som drøftes. Videre forutsettes at alle selskaps- og regnskapsrettslige regler blir oppfylt.

Det tas ikke stilling til, men legges til grunn som opplyst, at Stiftelsen i utgangspunktet er en skattefri institusjon etter skatteloven § 2-32 første ledd, men at den har leieinntekter som er skattepliktige etter skatteloven § 2-32 annet ledd.

3. Spørsmål om skattefri fusjon etter skatteloven § 11-2

Det prinsipielle utgangspunkt for å akseptere omorganisering av selskaper uten at det medfører beskatning, er ønsket om å tilrettelegge for at virksomheter kan få best mulig organisasjonsstruktur. Typisk for en slik omorganisering er at det foretas endring av de organisatoriske rammer rundt en næringsvirksomhet som videreføres. Det sies i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) vedrørende fusjon og fisjon av selskaper, pkt. 2.1, at skattereglene ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer som reelt sett er en videreføring av den samme virksomheten og med de samme eierinteresser. Spørsmålet er hvor langt en skal akseptere unntak fra det skatterettslige utgangspunktet, om at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet anses som realisasjon og utløser beskatning.

Vi skal først vurdere om fusjonen mellom Stiftelsen og dens heleide datteraksjeselskap kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i skatteloven § 11-2. Bestemmelsen lyder slik:

"(1) To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven. Skattefritaket omfatter likevel ikke fusjon i konsern etter nevnte lovers § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap.

(3) Selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter § 10-1, kan fusjoneres uten skattlegging etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. første ledd. Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning." (understreket av Skattedirektoratet)

Det fremgår av ordlyden som sitert over, at aksje- og allmennaksjeselskaper kan fusjoneres skattefritt. Selskaper og sammenslutninger som skattemessig er likestilt med aksje- og allmennaksjeselskaper i skatteloven § 10-1, kan også fusjoneres skattefritt, forutsatt at fusjonspartene er likeartede, jf. bestemmelsens tredje ledd. Det er følgelig to vilkår som må være oppfylt for å kunne fusjonere skattefritt etter skatteloven § 11-2.

Det første vilkåret (vilkår 1) er at selskapene mv. må være **likestilt** med aksje- og allmennaksjeselskaper etter skatteloven § 10-1. Bestemmelsens første ledd lyder slik:"

... Som likestilt med aksjeselskap regnes selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd b til e. For selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd f og g, gjelder bestemmelsene så langt de passer."

Skatteloven § 2-2 første ledd b til g lyder:

"b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
c. gjensidig forsikringsselskap,
d. samvirkeforetak,
e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital....
f. statsforetak etter statsforetaksloven.
g. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,"

Innretning eller forening "under selvstendig bestyrelse, herunder ... stiftelser" er inntatt under bokstav h, og faller således utenfor de "selskap mv." som skal anses likestilt med aksjeselskap etter skatteloven § 11-2.

Det andre vilkåret (vilkår 2) er at fusjonspartene må være **likeartede**, dvs. at fusjonspartene må ha samme selskaps- og ansvarsform. Dette kommer til uttrykk i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 1.6 med sammendrag av departementets forslag, hvor det fremgår: "Det tas ikke opp forslag om at fusjon av selskaper med ulik selskap- eller ansvarsform, skal omfattes."

Begge vilkår ("likestilt" og "likeartet") må være oppfylt for å omfattes av skattefrihet etter skatteloven § 11-2.

Da vi har konstatert at stiftelser ikke anses "likestilt" med aksjeselskap etter § 10-1, er det første vilkåret for skattefri fusjon etter skatteloven § 11-2 ikke oppfylt.

En fusjon mellom Stiftelsen og Eiendom AS kan ikke gjennomføres skattefritt etter skatteloven § 11-2.

4. Spørsmål om skattefri fusjon etter ulovfestet rett

Spørsmålet er da om den beskrevne fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i ulovfestet rett.

Det følger av Ot.prp. nr. 71 (1995-96), at hensynene som taler for å godta skattefri fusjon av aksjeselskaper, tilsier at en også godtar skattefri fusjon mellom andre selskapstyper. At det ut fra et samfunnsmessig synspunkt er ønskelig at selskaper organiseres i optimale enheter, gjelder i utgangspunktet uten hensyn til selskapsform. Dette tilsier at skattereglene også for andre selskaper enn aksjeselskap, utformes slik at de ikke vanskeliggjør omorganiseringer, se proposisjonen pkt. 3.1. Det fremgår i proposisjonen, pkt. 3.2, at det også i en viss grad er gitt aksept for skattefri omorganisering hvor de involverte parter har hatt forskjellig selskaps- og ansvarsform. Det fremgår at dette er ment opprettholdt også etter at lovreglene om skattefri fusjon og fisjon er trådt i kraft.

En gjennomgang av den ulovfestede rett som er utviklet i praksis, viser at det er gitt aksept for skattefri omorganisering. I disse tilfellene er det vilkåret (vilkår 2) om at fusjonspartene skal være likeartet (samme selskaps- og ansvarsform), som er vurdert. Vurderingen har gått på om fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå.

I Utv. 1993/500 ble det gitt aksept for skattefri fusjon mellom andelslag med begrenset ansvar og aksjeselskap. Utv. 1997/412 gjaldt skattefri fusjon av et samvirkelag og dets heleide datteraksjeselskap, og en sparebanks innfusjonering av heleid aksjeselskap. I Utv. 1997/1296 kom departementet til at et gjensidig forsikringsselskap skattefritt kan innfusjonere sitt heleide aksjeselskap. I Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1999/708, er det gitt aksept for skattefri fusjon mellom et interkommunalt selskap med delt ansvar (DA) og dets heleide datteraksjeselskap. Det ble lagt vekt på at begge selskapene var underlagt de særlige reglene om beskatning av kraftforetak. I Skattedirektoratets BFU 12/06 gis aksept for skattefri fusjon for et boligbyggerlags innfusjonering av heleid aksjeselskap. I BFU 34/07 er det lagt til grunn at borettslag som lignes etter skatteloven § 7-3 (ligning av andelshaverne) ikke kan fusjonere skattefritt med et heleid aksjeselskap, mens et borettslag som ikke lignes etter skatteloven § 7-3, men selskapslignes, kan fusjonere med sitt heleide datteraksjeselskap uten beskatning (BFU 38/08). Også i BFU 17/13 ble fusjon mellom borettslag som lignes som selskap, og dets heleide datteraksjeselskap ansett skattefri. I BFU 3/10 gis aksept for fusjon mellom dattersamvirkeforetak registrert som BA og morselskap registrert som SA.

Ingen av uttalelsene det er referert til i avsnittet over, har til vurdering det første vilkåret for skattefri fusjon (vilkår 1), dvs. om fusjonspartene er "likestilt" med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1. Det er vilkåret om "likeartet" (vilkår 2) og sammenfall i ligningsmåte og materielle regler på selskaps- og eiernivå som er vurdert.

I BFU 20/09 er det imidlertid stilt spørsmål om vilkåret "likestilt" etter skatteloven § 10-1 (vilkår 1). I uttalelsen ble det lagt til grunn at to foreninger ikke kunne anses som "likestilt" med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1, og at det derfor ikke var hjemmel for skattefri fusjon etter ulovfestet rett.

Vi forstår det slik at også den ulovfestede rett bygger på en forutsetning om at fusjonspartene må være likestilt med aksje- og allmennaksjeselskap, slik det følger av skatteloven § 11-2 tredje ledd, jf. § 10-1, men at det er lempet på kravet om at fusjonspartene skal ha samme selskaps- og ansvarsform, når det er vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle regler på selskaps- og eiernivå.

En stiftelse er ikke "likestilt" med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1.

Det skal bemerkes at Finansdepartementet i Prop. 78 (2010-2011), se pkt. 13.5, ved vurderingen av samtykkeordningen etter skatteloven § 11-22, var klar over at det fortsatt kan være tilfeller som ikke er regulert av de generelle regler om fritak for beskatning ved omorganisering av virksomhet. For å fange opp tilfeller der skattereglene ikke bør hindre omorganiseringer som er hensiktsmessige ut fra en bedrifts- og samfunnsøkonomisk synsvinkel, foreslo departementet at samtykkeordningen ble opprettholdt.

Skattedirektoratet er kommet til at det ikke er grunnlag i ulovfestet rett, for å fritta den beskrevne fusjonen for beskatning.

Konklusjon

Eiendom AS kan ikke innfusjoneres skattefritt i Stiftelsen med hjemmel i skatteloven § 11-2, og heller ikke med grunnlag i ulovfestet rett.

Forskriftsendringer

SkN 15-058 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene

Forskrift om endring i forskrift om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 24. april 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-3 nr. 3 og § 6-10 og delegeringsvedtak 14. februar 2014 nr. 134.

I

I forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. gjøres følgende endringer:

§ 1 skal lyde:

§ 1. Generelt om opplysningsplikten

Offentlige myndigheter og innretninger mv. skal etter bestemmelsene i denne forskrift ukrevet gi opplysninger om erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i inntektsåret og som ikke er opplysningspliktig etter ligningsloven kapittel 5.

Offentlige myndigheter og innretninger mv. som administrerer offentlige registre over formuesobjekter skal ukrevet levere opplysninger fra registeret.

Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om opplysningsplikten, herunder hvilke erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. eller formuesobjekter det skal gis opplysninger om.

§ 2 skal lyde:

§ 2. Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger for hver enkelt skattyter for hver type erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. som er utbetalt i inntektsåret eller som etter skatteloven skal tidfestes til inntektsåret.

Det skal gis opplysninger for hver person som pr. 1. januar i det året opplysningene gis, er eier av formuesobjekt, eller som var eier av slikt objekt i løpet av foregående år.

§ 3 skal lyde:

§ 3. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om:

1. Navn, adresse, fødselsnummer/d-nummer eller organisasjonsnummer og kommunenummer på den som opplysningene gjelder. Der person/organisasjon som opplysningene gjelder er bosatt/lokalisert i utlandet skal adresseinformasjonen inneholde landkode for bostedsland. For personer som ikke har norsk fødselsnummer/d-nummer eller organisasjoner som ikke har norsk organisasjonsnummer skal opplysningene minimum inneholde fødselsdato eller et unikt ID-nummer som kan brukes i utveksling av kontrollopplysninger med utenlandske skattemyndigheter.
2. Navn, adresse og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene.
3. For erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. skal det oppgis
 - a. hvilken type erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. opplysningene gjelder,
 - b. formålet med utbetalingen som nevnt i bokstav a, og
 - c. beløp som er utbetalt i eller som skal tidfestes til siste inntektsår. Skattedirektoratet kan bestemme at beløp for den enkelte utbetalingsmåned spesifiseres.
4. For opplysninger fra offentlige registre over eiere av formuesobjekter kan Skattedirektoratet fastsette nærmere hvilke opplysninger som skal gis.

§ 4 skal lyde:

§ 4. Levering av opplysninger

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

Skattedirektoratet kan bestemme at opplysningene skal gis på maskinlesbart medium og i en bestemt form. Skattedirektoratet kan fastsette følgeskriv som skal legges ved oversendelsen.

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 31. januar året etter inntektsåret. Opplysninger som spesifiseres for hver utbetalingsmåned, kan leveres fortløpende gjennom inntektsåret.

§ 5 skal lyde:

§ 5. Identifikasjon av skattyter og årsoppgave

Den opplysningspliktige kan kreve at skattyter oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan også kreve at skattyter som har utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattyter.

Den som har gitt opplysninger etter denne forskriften skal ukrevet sende årsoppgave over rapporterte opplysninger til den skattyteren opplysningene gjelder senest 1. februar i året etter inntektsåret. Flere innrapporteringer av samme type ytelse kan summeres og oppgis samlet. Det skal fremgå av årsoppgaven at opplysninger også er sendt ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at årsoppgaven sendes til skattyter i en bestemt form.

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

II

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