



Skattenytt 5/2015

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 15-059 GE Healthcare	1
SkN 15-060 Erik Solér	10
LAGMANNNSRETTSDOMMER	21
SkN 15-061 Fradrag for tap på fordringer	21
SkN 15-062 Tegningsretter til aksjer - arbeidsgiveravgift	28
SkN 15-063 Gevinst konvertible obligasjoner	39
SkN 15-064 Fradrag retten for rådgivningskostnader mv.	52
TINGRETTSDOMMER	79
SkN 15-065 Mellomregningskonto – lønn/utbytte, tilleggsskatt	79
SkN 15-066 Fradrag for tap på fordring	91
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	103
SkN 15-067 Utdeling av beløp som skriver seg fra skattefrie selskapsinntekter	103
SkN 15-068 Avvikende regnskapsår – Når må det sendes søknad til Skattedirektoratet?	103

Høyesterettsdommer

SKN 15-059 GE Healthcare

Lovstoff: Skatteloven § 2-2 første og sjette ledd, § 10-40 første ledd, § 16-20 og § 16-27, skatteavtalen med Irland artikkel 7 nr. 1 jf. artikkel 5 – artikkel 3 nr. 1 og artikkel 24 nr. 2

Høyesterett: Dom av 8. mai 2015, sak nr. HR-2015-1008-A

Dommere: Kst. dommer Sæbø, dommerne Bull, Øie, Indreberg, Tjomsland. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-57145 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-91169 - Høyesterett HR-2015-1008-A, (sak nr. 2014/1968), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: GE Healthcare AS (advokat Ståle R. Kristiansen)

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om et norsk morselskap kunne skattlegges for inntekt som var innvunnet av et heleid deltakerlignet datterselskap hjemmehørende i Irland.

Kort omtale av dommen: Saksforholdet – skatteplikt for utenlandsk datterselskaps inntekt: Saken dreide seg om et norsk morselskap – GE Healthcare AS (GE Norge) som eide et datterselskap med virksomhet i Irland – GE Healthcare Ireland (GE Irland). Etter irske regler hadde GE Norge fullt ansvar for GE Irlands gjeld ved likvidasjon og datterselskapet måtte altså oppfattes som et *deltakerlignet selskap* etter norske regler, jf. sktl. § 10-40.

Ved endringsvedtak i 2009 antok Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SFS) at inntekter opptjent av datterselskapet GE Irland i perioden 2003-2006 også utgjorde skattepliktig inntekt her for morselskapet, GE Norge. Ved beskatningen i Norge (skatt 28 %) ble det gitt kredit for skatter betalt i Irland (skatt 12,5 %) på denne inntekt. Ligningen ble fastholdt av klagenemnda ved SFS. Skattevedtakene innebar en skatteøkning på ca. 20 millioner kroner i forhold til selskapets påstand.

Rettslig overprøving: Skattyter bragte saken inn for domstolene, men Staten v/SFS ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 18.03.2013 som ble påanket til LR og HR. Ankene ble imidlertid forkastet – dom 01.09.2014 Gulating LR og av Høyesterett ved denne dom. Staten ble tilkjent sakskostnader for samtlige instanser som i sum utgjorde kr 653 125.

Høyesteretts syn: *i) Skatteplikt etter intern rett:* Høyesterett tok utgangspunkt i at GE Norge var skattepliktig både for inntekter i Norge og utlandet, jf. sktl. § 2-2 første og sjette ledd (globalskatteplikt). Det ble videre lagt til grunn at når GE Irland ikke kunne anses som eget skattesubjekt etter *intern norsk skatterett*, så måtte virksomheten i Irland anses som del av GE Norges virksomhet – altså som inntekt fra en *filial* i Irland. Det forelå altså skatteplikt etter intern norsk rett for denne inntekt – hvilket ikke var omtvistet i saken.

ii) Skatteplikt etter skatteavtalen: Etter intern norsk rett var altså GE Irlands inntekt

skattepliktig på GE Norges hånd, mens det motsatte var tilfellet etter intern irsk skatterett. Hvilket land som hadde beskatningsrett måtte da avgjøres etter bestemmelsene i skatteavtalen mellom de to land av 8. desember 2000 som måtte tolkes i samsvar med folkerettens regler om traktatstolkning. Denne avtale bygger på det såkalte kreditprinsippet – i motsetning til avtaler som bygger på den såkalte unntaksmetoden – hvilket i utgangspunktet medfører at både Irland og Norge kan beskatte en og samme inntekt i samsvar med intern rett i statene, jf. artikkel 7 nr. 1. Dobbeltbeskatning unngås da ved at det i skatt ilignet i Norge gis fradrag for skatt ilignet i Irland av samme inntekt – dog maksimalt begrenset til skatt ilignet her, jf. skatteavtalen artikkel 24 nr. 2. Denne løsning fulgte klart av skatteavtalens ordlyd og var også forutsatt i OECDs kommentar til mønsteravtalen fra 2008 s. 86 (jf. avsnitt 50).

Referentens kommentarer: Utfallet av den rettslige overprøving av denne sak fremstår ikke som overraskende. Alle rettsinstanser var enige om utfallet (og da kan det kanskje virke litt overraskende at den slapp inn for Høyesterett).

Den internrettslige side var som nevnt ikke omtvistet. Når først GE Norge hadde ansvar for GE Irlands gjeld – riktignok først ved en oppløsning av selskapet – så hadde GE Norge også en form for deltakerinteresse i det irske selskap. Og inntekten i Irland måtte følgelig også regnes som inntekt for deltakeren, dvs. GE Norge, etter globalinntektsprinsippet nedfelt i skatteloven § 2-2 sjette ledd.

Også den skatteavtalerettslige side fremstår som nokså opplagt. Avtalen bygger som nevnt på kreditprinsippet – altså at inntekter som en skattyter har innvunnet i kildestaten (her Irland) også kan beskattes i hjemstaten (her Norge). Dobbeltbeskatning unngås da ved at hjemstaten (Norge) gir kredit for skatt som er ilagt på dobbeltbeskattet inntekt i kildestaten (Irland).

Avgjørende for saken var hvilket lands rett som er avgjørende for å vurdere om GE Irland var et *selvstendig skattesubjekt*. Som nevnt var selskapet å regne for et selvstendig skattesubjekt etter intern irsk skatterett. Dette i motsetning til intern norsk rett hvor GE Irland ble klassifisert som et deltakerlignet selskap med en norsk hovedmann/deltaker. Dette klassifikasjonsspørsmål måtte etter skatteavtalen løses etter norske og ikke irske regler (sml. avsnitt 43 og 44).

Det kan virke noe underlig at skattyter anfører at det er «uten betydning at GE Irland ikke anses som selvstendig skattesubjekt etter norske internrettslige regler», men at det avgjørende er hvorledes dette klassifiseres etter irsk intern rett (avsnitt 17). Det riktige er som staten anførte, nemlig at klassifiseringen av GE Irland måtte avgjøres etter norsk skatterett når skatteavtalen ikke har særlige regler om dette klassifikasjonsspørsmål – altså om hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekter (se avsnitt 24). Dette er et alminnelig prinsipp ved tolkningen av skatteavtaler som for øvrig er direkte fastslått i skatteavtalen med Irland artikkel 3 nr. 2 (sml. tilsvarende bestemmelse i OECDs mønsteravtale).

Altså intet overraskende ved utfallet av denne sak!

Syv

- (1) **Kst. dommer Sæbø:** Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemnda for storbedrifters vedtak 29. september 2011 vedrørende ligningen av det norske selskapet GE Healthcare AS for inntektsårene 2003-2006. Spørsmålet er om det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland at GE Healthcare AS pålegges å svare skatt av inntekter som det irske selskapet GE Healthcare Ireland har opptjent og svart skatt for i Irland.
- (2) GE Healthcare AS - som jeg heretter kaller «GE Norge» - eier GE Healthcare Ireland - som jeg heretter kaller «GE Irland». GE Norge inngår i en av fire divisjoner i konsernet General Electric Company.
- (3) GE Irland ble stiftet i 1990 som et «limited company», som er selskap med begrenset deltakeransvar som tilsvarer et norsk aksjeselskap. GE Irland produserer kontrastmidler til bruk i medisinsk øyemed og driver virksomhet i Irland.
- (4) I 1995 ble GE Irland omdannet til et «unlimited company having a share capital». I slike selskap har eierne ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, men ansvaret inntreffer først ved eventuell likvidasjon av selskapet. Bakgrunnen for omdanningen var at gjeld skulle konverteres til egenkapital, og at man med en slik omdanning blant annet ville spare skatt i den forbindelse. Omdanningen ble registrert i det irske selskapsregisteret i 1999.
- (5) Eierne av GE Irland er GE Norge og Per-Olav Utby, som er ansatt i GE Norge. Utby er eier av én aksje, som han eier på vegne av GE Norge. I realiteten er altså GE Irland heleid av GE Norge.
- (6) GE Irland betalte i årene 2003-2006 skatt til Irland av sine inntekter.
- (7) GE Norge hadde i sine selvangivelser for årene 2003-2006 behandlet eierandelen i GE Irland som en investering i et aksjeselskap. I 2006 ga GE Norge av eget tiltak Sentralskattekontoret for storbedrifter en redegjørelse for irske selskapsregler og herunder arten av GE Norges eierandel i GE Irland. Det ble reist spørsmål om håndteringen av eierandelen i GE Irland som til da hadde vært foretatt i selvangivelsene, var korrekt.
- (8) Sentralskattekontoret for storbedrifter fattet 9. oktober 2009 vedtak hvor GE Norge ble beskattet for GE Irlands inntekter i de aktuelle inntektsårene. Det ble gitt fradrag i skatten for den skatten GE Irland hadde betalt i Irland - kreditfradrag. GE Norge fikk også medhold i krav om forhøyet konsernbidrag for inntektsårene 2004-2006. Etter kreditfradraget og økningen i konsernbidraget gjelder tvisten i realiteten ca. 20 millioner kroner i økt skatt for inntektsåret 2003. Skattesatsene for Norge og Irland de aktuelle år er opplyst å være henholdsvis 28 prosent og 12,5 prosent. GE Norge mente at skatteavtalen mellom Norge og Irland var til hinder for norsk beskatning av GE Irlands inntekter og påklaget vedtaket til skatteklagenemnda. Klagen førte ikke frem.
- (9) Ved stevning 29. mars 2012 for Oslo tingrett reiste GE Norge søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemndas vedtak oppheves.

- (10) Oslo tingrett avsa 18. mars 2013 dom [TOSLO-2012-57145] med slik domsslutning:
«1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I saksomkostninger for tingretten betaler GE Healthcare AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 226 500 – tohundreogtjuesekstusenfemhundre – kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»
- (11) Tingretten kom til at det ikke er i strid med skatteavtalen at Norge «merbeskatter» inntekt som allerede er beskattet i Irland, når den samlede skatten ikke overstiger den skatten som følger av norske regler.
- (12) GE Norge anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 1. september 2014 avsa dom [LB-2013-91169] med slik domsslutning:
«1. Anken forkastes.
2. GE Healthcare AS betaler i saksomkostnader til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 187 500 - etthundreogåttisjutenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»
- (13) Også lagmannsretten kom til at det ikke er i strid med skatteavtalen at GE Norge ble beskattet for inntekter som var beskattet i Irland, idet lagmannsretten viste til at GE Norge hadde fått kreditfradrag for skatten GE Irland har betalt og medhold i krav om forhøyet konsernbidrag.
- (14) GE Norge har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen.
- (15) Den ankende part - *GE Healthcare AS* - har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) GE Irland er et selvstendig skattesubjekt i Irland, driver aktiv virksomhet i Irland og er underlagt full beskatning av hele sin inntekt i Irland. Det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 7 nr. 1 at GE Norge skattlegges for disse inntektene. Etter skatteavtalen artikkel 7, jf. artikkel 5 har Norge kun beskatningsrett dersom GE Irland har fast driftssted i Norge. GE Irland har fast driftssted i Irland, og følgelig har ikke Norge beskatningsrett til disse inntektene.
- (17) Det er uten betydning at GE Irland ikke anses som selvstendig skattesubjekt etter norske internrettslige regler. Etter skatteavtalen er det avgjørende at GE Irland er eget skattesubjekt i Irland etter irske internrettslige regler. Skatteavtalen artikkel 1 angir skatteavtalens subjektive anvendelsesområde. Etter artikkel 1 får skatteavtalen anvendelse på «personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater». Uttrykket «person» er definert i artikkel 3 nr. 1 bokstav d, og omfatter også selskaper som GE Irland. Uttrykket «bosatt» er definert i artikkel 4 nr. 1, og omfatter klart GE Irland.
- (18) Skatteavtalen artikkel 7 gir Irland beskatningsrett over inntekter fra GE Irlands virksomhet. Bestemmelsen må forstås slik at den fortjeneste som oppbæres gjennom et foretak som drives av en person bosatt i en kontraherende stat, bare skal kunne skattlegges i denne staten. Norge har med dette fraskrevet seg beskatningsretten for den samme inntekten.

- (19) Det foreligger ikke rettslig grunnlag for å fravike skatteavtalen ved å skattlegge GE Norge for den samme inntekten som GE Irland er beskattet for i Irland. Dette gjelder selv om GE Norge er innrømmet kreditfradrag.
- (20) Skatteklagenemndas forståelse av skatteavtalen vil også kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner og bidra til å uthule Irlands skatteregler.
- (21) GE Healthcare AS har lagt ned slik påstand:
«1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2011 vedrørende ligningen av GE Healthcare AS for inntektsårene 2003, 2004, 2005 og 2006 oppheves.
2. GE Healthcare AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (22) Ankemotparten - *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* - har i korte trekk gjort gjeldende:
- (23) Etter norsk intern skatterett er GE Irland ikke et eget skattesubjekt. Dette innebærer at GE Irlands inntekter kommer til beskatning i Norge som en del av GE Norges inntekter. GE Norge er hjemmehørende i Norge. Etter skatteloven § 2-2 sjette ledd og skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 første punktum er selskapet skattepliktig til Norge for all formue og inntekt i Norge og i utlandet. Irland har også rett til å beskatte GE Irlands inntekter i Irland da selskapet har fast driftssted i Irland, jf. skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 andre punktum. Dobbeltbeskatning oppstår ikke da Norge har innvilget GE Norge kredit for den betalte irske skatten, jf. skatteloven § 16-20 og § 16-27 samt skatteavtalen artikkel 24 nr. 2.
- (24) Den norske klassifiseringen av GE Irland er avgjørende for norsk beskatningsrett. Verken skatteavtalen artikkel 3 nr. 1 eller andre artikler i skatteavtalen definerer hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekter. Klassifiseringen må da skje etter skattelovgivningen i den stat som anvender skatteavtalen. Dette følger av skatteavtalen artikkel 3 nr. 2 og i alle fall av det alminnelige prinsippet i norsk skatterett om at klassifisering av utenlandske selskap skal skje etter norske internrettslige regler.
- (25) Skatteavtaler innebærer at en stat delvis gir avkall på sin beskatningsrett. Skatteavtaler må derfor tolkes restriktivt. Spørsmålet om mulig dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner må løses hvis situasjonen oppstår, og er uten betydning for løsningen av foreliggende sak.
- (26) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:
«1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»
- (27) **Jeg er kommet til** at anken ikke kan føre frem.

- (28) Etter skatteloven § 2-2 første ledd plikter aksjeselskap som er hjemmehørende i Norge, å svare skatt. Etter paragrafens sjette ledd gjelder skatteplikten all formue og inntekt her i riket og i utlandet.
- (29) Aksjeselskapets skatteplikt omfatter etter norsk rett ikke inntekt som erverves av et annet skattesubjekt som aksjeselskapet måtte eie helt eller delvis. Det blir derfor avgjørende for aksjeselskapets skatteplikt etter skatteloven § 2-2 om den virksomhet aksjeselskapet eier, er et selvstendig skattesubjekt.
- (30) Skatteklagenemnda la til grunn i det omtvistede vedtaket i foreliggende sak, at GE Irland etter norsk rett ikke kan anses som aksjeselskap eller tilsvarende utenlandsk selskap, og at dette medførte at virksomheten i Irland må anses som en del av GE Norges virksomhet og skattlegges tilsvarende en «filial» av det norske selskapet, fordi aktiviteten utøves for GE Norges regning og risiko.
- (31) Jeg er enig i skatteklagenemndas vurdering av skatteplikten etter skattelovens regler. Denne er heller ikke omtvistet i saken.
- (32) Spørsmålet er om skatteavtalen mellom Norge og Irland medfører at GE Norges inntekter fra virksomheten i GE Irland likevel ikke kan beskattes i Norge. Ifølge GE Norge følger det av skatteavtalen artikkel 7 at GE Irlands inntekter må anses som inntekt som bare kan beskattes i Irland ettersom GE Irland er skattesubjekt etter irske skatterettslige regler.
- (33) Det foreligger her en situasjon hvor GE Irlands inntekter etter norsk intern skatterett beskattes som en del av GE Norges inntekter, og GE Irlands inntekter etter irsk intern skatterett beskattes som GE Irlands inntekter. Dette medfører dobbeltbeskatning av disse inntektene dersom både norsk intern skatterett og irsk intern skatterett skal få anvendelse uten begrensninger.
- (34) Skatteavtalen mellom Norge og Irland fra 2000 er gjort i to likeverdige versjoner, på norsk og engelsk, og bygger på OECD's mønsteravtale. Som det også fremgår av dens tittel, har den blant annet til formål å motvirke dobbeltbeskatning. Lov 28. juli 1949 nr. 15 bestemmer i § 1 at under forbehold om gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke inngå skatteavtale med andre stater som blant annet medfører slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås. Skatteavtalen med Irland har dermed virkning som norsk rett og begrenser, så langt den rekker, den skatteplikt som ellers ville følge av norske interne skatteregler.
- (35) Skatteavtalene er traktater og skal tolkes i henhold til folkerettens regler om tolkning av traktater. Om tolkning av skatteavtaler uttaler Høyesterett i Rt-2008-577 blant annet:
- «(46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt-2004-957. Artikkelen lyder:

'A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose'.»

- (36) Den sentrale bestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Irland for avgjørelsen av denne sak er artikkel 7 nr. 1:

«Fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretaket utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i den annen stat, men bare så meget av den som kan tilskrives dette faste driftssted.»

- (37) GE Norge har anført at uttrykket «foretak», eller «enterprise» som det heter i den engelske versjonen, må forstås som den utøvde virksomhet. Etter definisjonene i artikkel 3 nr. 1 bokstav f er «foretak i en kontraherende stat» og «foretak i den annen kontraherende stat» definert som henholdsvis

«... et foretak som drives av en person bosatt i en kontraherende stat og et foretak som drives av en person bosatt i den annen kontraherende stat».

- (38) Etter artikkel 3 bokstav d defineres «person» som

«... en fysisk person, et selskap og enhver annen sammenslutning av personer».

- (39) Det følger videre av artikkel 1 at traktaten får anvendelse på

«... personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende statene».

- (40) Uttrykket «bosatt i en kontraherende stat» er definert i artikkel 4 nr. 1 og omfatter

«... enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel, sete for ledelsen eller ethvert annet lignende kriterium og omfatter også denne stat, dens regionale eller lokale forvaltningsmyndigheter. Men uttrykket omfatter imidlertid ikke personer som er skattepliktig i denne stat bare på grunnlag av inntekt fra kilder i eller formue som befinner seg i denne stat.»

- (41) GE Irland gjør gjeldende at GE Irland er en «person» som er skattepliktig i Irland etter irsk intern skatterett fordi selskapet har «sete for ledelsen» i Irland. Inntekten som oppebæres av foretaket GE Irland driver, kan da ifølge GE Irland bare skattlegges i Irland, ettersom unntaket i artikkel 7 nr. 1 for forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom fast driftssted der, ikke får anvendelse.

- (42) Jeg er enig med GE Norge i at GE Irland som skattepliktig i Irland etter irsk intern skatterett omfattes av skatteavtalen, herunder artikkel 7. Dette medfører blant annet at GE Irland har vern mot å bli underlagt beskatning i Norge med mindre vilkåret i artikkel 7 om at

GE Irland «utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted» i Norge er oppfylt, jf. Rt-2011-1581, hvor et annet irsk selskap fikk medhold i krav om opphevelse av norsk skatteligging med denne begrunnelsen.

- (43) Men selv om GE Irland er skattesubjekt etter irsk intern skatterett kan GE Norge beskattes i Norge for GE Irlands inntekter når GE Irland ikke er skattesubjekt etter norsk intern skatterett. Det er bare i den grad slik beskatning av GE Norge medfører dobbeltbeskatning av inntektene i Irland i strid med skatteavtalen, at beskatningsretten begrenses.
- (44) Etter norsk intern rett beskattes som nevnt GE Norge for inntekter og formue både i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-2 sjette ledd, herunder GE Irlands inntekter, fordi GE Irland ikke er eget skattesubjekt etter norsk intern rett. Begrensninger i retten til å beskatte GE Norge må da søkes i skatteavtalen artikkel 7 nr. 1.
- (45) Hovedregelen der er som nevnt at «fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat». Anvendt på GE Norge innebærer dette at GE Norge bare kan skattlegges i Norge for sine inntekter, uten hensyn til om inntektene skriver seg fra Norge eller annen stat. Så langt er det ingen begrensning i retten til skattlegging etter norsk intern rett.
- (46) Begrensningen følger av artikkelens unntak for tilfeller hvor «foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der». Dette er situasjonen i foreliggende sak; GE Irland er et «fast driftssted» - eller «filial» - av GE Norge. Ettersom norsk beskatning av GE Norges inntekter i Irland og irsk beskatning av GE Irlands inntekter - som både er hjemlet i intern irsk rett og i unntaket for «fast driftssted» i artikkel 7 nr. 1 - medfører en situasjon med dobbeltbeskatning, må beskatningen av GE Norge begrenses for å unngå dette. Dette er regulert i skatteavtalen artikkel 24, hvor det i nr. 2 bokstav a, heter om tilfeller hvor:

«... en person bosatt i Norge oppebærer inntekt ... som i henhold til bestemmelsene i denne overenskomst kan skattlegges i Irland»

- (47) at Norge skal innrømme

«som fradrag i den skatt som ilegges vedkommende persons inntekt et beløp som tilsvarer den inntektsskatt som er betalt av denne inntekten i Irland».

- (48) Etter denne bestemmelsen skal altså dobbeltbeskatning som følger av at samme inntekt beskattes både etter norsk intern skatterett ved ligningen av GE Norge, og etter irsk intern skatterett ved ligningen av GE Irland, unngås ved at det gjøres et fradrag i skatten i Norge som tilsvarer den skatt som er betalt av inntekten i Irland. Slikt fradrag er da også gjort ved ligningsvedtakene i saken.
- (49) Denne løsningen, som etter mitt syn følger klart av skatteavtalens ordlyd, medfører en fordeling av skatten på skattesubjektets - GE Norges - hjemstat og den stat hvor filialvirksomheten er drevet, og verner GE Norge mot at den samlede skattebelastning blir

større enn om inntekten bare ble beskattet i Norge. Jeg kan ikke finne holdepunkter for at skatteavtalen kan forstås slik at beskatningen av GE Norge må begrenses utover dette.

- (50) Løsningen synes også å være forutsatt i OECDs kommentar til mønsteravtalen, 2008 side 86 og i skatterettslig teori, jf. blant annet Aage Michelsen, International skatterett, 2003 side 180-181.
- (51) GE Norge har innvendt at løsningen vil kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner som involverer GE Irland. Dette er i så fall et spørsmål som vil måtte løses på grunnlag av norsk intern skatterett og skatteavtalen når problemstillingen måtte bli aktualisert.
- (52) Jeg kan heller ikke se at synspunktet «uthuling av Irlands skatteregler», ved at beskatning av GE Norges inntekter med kreditfradrag kan begrense den effekt gunstige irske skatteregler måtte ha for å tiltrekke seg investeringer til Irland, har betydning for tolkningen av skatteavtalen. Skatteavtalen gir i det foreliggende tilfellet vern mot at beskatningen blir mer tyngende enn om GE Norges inntekter bare ble beskattet i Norge. Det er dette jeg oppfatter å være formålet med og avgjørende for tolkningen av de bestemmelsene i skatteavtalen som er relevante i foreliggende sak.
- (53) Skatteklagenemndas vedtak er altså i samsvar med det jeg mener er en riktig forståelse av skatteavtalen.
- (54) Staten har fått fullt medhold. Staten ble ved lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Denne avgjørelsen er jeg enig i. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må staten også tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.
- (55) Staten har innlevert en sakskostnadsoppgave på 239 125 kroner. Jeg finner kostnadene nødvendige.
- (56) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler GE Healthcare AS til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 239 125 - tohundreogtrettinitusenett hundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (57) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (58) Dommer **Øie**: Likeså.
- (59) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(60) Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(61) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler GE Healthcare AS til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 239 125 - tohundreogtrettinitusenettihundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

SkN 15-060 Erik Solér

Lovstoff: Skatteloven §§ 6-1 og 6-2

Høyesterett: Dom av 27. mai 2015, sak nr. HR-2015-1133-A

Dommere: Bergsjø, Noer, Indreberg, Matheson, Øie. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-182213 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-169871 - Høyesterett HR-2015-1133-A, (sak nr. 2014/2017), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson)

Ankemotpart: Erik Francisco Solér (advokat Ola Haugen).

Hva saken dreide seg om: Aksjonærs tap på kausjonsansvar for fotballselskap – spørsmål om tapet var lidet som ledd i næring slik at det forelå fradragsrett etter sktl. § 6-2 (2).

Kort omtale av dommen: Solér eide 50 % av Nye Start AS som eide 99,9 % av aksjene i Start Toppfotball AS som drev den kommersielle virksomhet til fotballklubben Start. Solér og den andre eier i Nye Start, Ravnaas, tilførte Start Toppfotball egenkapitalinnskudd, lån og garantier.

Inntektene sank betydelig da Start rykket ned fra eliteserien i 2007 og det var videre store kostnadsoverskridelser ved byggingen av ny stadion, Sør Arena. For å sikre fortsatt drift i Start Toppfotball måtte Nye Start ta opp nye lån som Solér og Ravnaas måtte kausjonere for. Men lånene ble misligholdt og Solér måtte ta opp banklån for å innfri sin kausjon. Han krevde ved ligningen for 2008 fradrag for et tap på 4,3 millioner kroner.

Både ved **lignings- og klagebehandlingen** ble Solér nektet fradrag med den begrunnelse at tapet ikke var *pådratt som ledd i næring*. Klagevedtaket ble bragt inn for rettslig prøvelse, og **Oslo tingrett** opphevet ligningen ved dom 28.05.2013 hvor Skatt øst ble pålagt å innrømme fradrag for tapet. Saken ble påanket til **Borgarting lagmannsrett** som forkastet anken ved dom 15.09.2014, og videre til **Høyesterett** som forkastet anken ved

dommen av 27.05.2015. Solér ble tilkjent sakskostnader for alle instanser – totale omkostninger utgjorde 700 707 kroner.

Høyesterett tok utgangspunkt i sktl. § 6-2 annet ledd om at det gis «fradrag for annet tap i virksomhet». Bestemmelsen forutsetter i) at skattyter driver virksomhet, ii) at det foreligger et endelig tap og iii) at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordring og skattyters virksomhet (avsnitt 25).

Det var enighet i denne saken om at vilkårene i utgangspunktet var oppfylt, dvs. at det forelå et endelig konstatert tap med nødvendig tilknytning til garantien som Solér hadde stilt for sitt selskap. Det var imidlertid uenighet om tapet var lidt «i virksomhet», dvs. i en virksomhet som Solér hadde utøvd.

Den generelle side: Det første Høyesterett måtte ta standpunkt til var om tap på garantier og lignende som en aksjonær og styreleder måtte stille for å sikre fortsatt drift i selskapet, var pådratt som et ledd i selskapets virksomhet eller som et ledd i en selvstendig virksomhet utøvet av aksjonær/styreleder.

Det fastslås i avsnitt 33 – etter en gjennomgang av rettspraksis og andre kilder – at «*aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand*».

Deretter foretas en generell vurdering av spørsmålet om aksjonærens aktiviteter i et selskap som daglig leder/styremedlem kan anses som en selvstendig personlig virksomhet. Utgangspunktet er at en slik aktivitet *normalt* må betraktes som en del av *selskapets virksomhet* og ikke som en *selvstendig virksomhet for aksjonær, styremedlem eller daglig leder*. Men etter en konkret vurdering kan utfallet bli motsatt – at aksjonærens aktivitet for selskapet må betraktes som en selvstendig virksomhet for ham. For at dette skal være tilfellet kreves det «*en aktivitet av betydelig omfang*» fra aksjonærens side, noe som «*først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider og mottar lønn fra selskapet*» (avsnitt 43).

Den konkrete vurdering: Ved denne vurdering ble det lagt vekt på at Solér brukte en stor del av sin arbeidskapasitet på sine verv for Start Toppfotball – etter en periode som styreleder uten formelle posisjoner og uten å motta lønn eller honorarer fra selskapet. Aktiviteten var knyttet til Solér personlig og ikke til selskapet, og virksomhetsbegrepets krav til omfang og varighet var oppfylt. Aktiviteten var også utført for Solérs regning og risiko. Videre måtte aktiviteten – selv om det her forelå et tap – objektivt sett måtte sies å være «*egnet til å gå med overskudd*». Konklusjonen ble altså at Solér i tillegg til å være deleier av Start Toppfotball også måtte sies å drive en selvstendig virksomhet knyttet til dette selskap og at tapet på garantien følgelig måtte anses som et tap i næring hvor fradragsrett var hjemlet i sktl. § 6-2 annet ledd.

Referentens kommentarer: 3-0 til skattyter i denne sak! Dommen er av prinsipiell interesse når det gjelder å trekke grensen mellom det å utføre tillitsverv i selskapets interesse i motsetning til når slike verv må anses som knyttet til en selvstendig virksomhet for aksjonær/styreleder.

Det skatterettslige virksomhetsbegrep defineres gjerne som «*en aktivitet av økonomisk karakter utøvd av skattyteren selv eller andre som må likestilles med ham og drevet for hans regning og risiko*», se Aarbakke, Skatt på inntekt 1990 s. 124 – også gjengitt i Brudvik m.fl., Skattelovkommentaren 2004/05 s. 258. Denne definisjonen sier noe om kriteriene for at en økonomisk aktivitet skal sies å ha karakter av virksomhet, men definisjonen er såpass

vag at det kreves et betydelig rettsanvendelsesskjønn for å avgjøre om en konkret aktivitet ligger innenfor eller utenfor det skatterettslige virksomhetsbegrep.

Det avgjørende for resultatet var at Solér – som Høyesterett og de underordnede instanser fant bevist – «*utførte et omfattende arbeid for klubben ut over det som normalt følger av posisjonen som aksjeeier og styreleder*» – altså et «*særdeles aktivt*» eierskap (avsnitt 4). På bakgrunn av en slik karakteristikk fremstår det ikke som overraskende at retten konkluderte med at Solér utøvde sine aksjonærinteresser i Nye Start og Start Toppfotball som ledd i en selvstendig næringsvirksomhet. Ligningsmyndighetene hadde her en for snever oppfatning av næringsbegrepet, noe som altså ble korrigert ved den etterfølgende domstolsbehandling.

Etter min mening et ikke overraskende resultat.

Syv

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak fra skatteklagenemnda, hvor fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd om tap i virksomhet ikke ble godtatt. Spørsmålet er om en aksjonær som har deltatt aktivt i selskapet, kan anses for personlig å ha drevet virksomhet.
- (2) Erik Francisco Solér og Ernst Ravnaas eide hver 50 prosent av aksjene i selskapet Nye Start AS, som var et rent holdingselskap med 99,9 prosent eierandel i Start Toppfotball AS. Start Toppfotball ble stiftet i 2003 for å drive den kommersielle virksomheten knyttet til toppfotballen i fotballklubben Start. Solér tilførte sammen med Ravnaas kapital til Start Toppfotball via Nye Start - som egenkapitalinnskudd, lån og garantier for lån som ble opptatt i Nye Start. Han tilførte også kapital til Start Stadion AS, et heleid datterselskap av Start Toppfotball. Start Stadion sto for byggingen av Sør Arena. Solér og Ravnaas investerte og garanterte sammen for om lag 25 millioner kroner i Start Toppfotball.
- (3) Lagmannsretten har lagt til grunn at Solér og Ravnaas gikk inn i Start med sikte på å bygge opp en profesjonell fotballklubb, for deretter å selge seg ut med gevinst. De så et vesentlig gevinstpotensial, men også en betydelig risiko. Solér hadde bakgrunn som profesjonell fotballspiller, agent for fotballspillere og gründer, mens Ravnaas hadde kompetanse innen forretningsvirksomhet og avtaleverk i tillegg til kjennskap til regionen.
- (4) I perioden 2003-2008 la Solér ned en betydelig arbeidsinnsats i Start Toppfotball, Start Stadion og fotballklubben Start. Han var også styreleder i Start Toppfotball en periode. Lagmannsretten har funnet bevist at han «*utførte et omfattende arbeid for klubben utover det som normalt følger*» av posisjonen som aksjeeier og styreleder. Hans eierskap er beskrevet som «*særdeles aktivt*». Klubben utviklet seg mens Solér og Ravnaas var aktive - både sportslig og økonomisk. Den ble en regional klubb for hele Sørlandet, og den årlige omsetningen økte fra ca. 10 til ca. 100 millioner kroner. Omsetningen var imidlertid svært avhengig av de sportslige resultatene.

- (5) Inntektene sank betydelig da Start rykket ned fra eliteserien i 2007. Byggingen av Sør Arena ga videre store kostnadsoverskridelser. I 2008 pådro Nye Start seg låneforpliktelser i et forsøk på å redde fortsatt drift i Start Toppfotball, slik at laget kunne fullføre sesongen. Solér og Ravnaas måtte kausjonere for låneforpliktelsene. Selskapet misligholdt lånene, og garantiansvaret ble gjort gjeldende. Solér inngikk låneavtale med bankene for å innfri sine forpliktelser og pådro seg et tap på 4 321 342 kroner. Både han og Ravnaas trakk seg ut av Start Toppfotball høsten 2008, fordi de ikke kunne dekke kapitalbehovet.
- (6) Under henvisning til skatteloven § 6-2 andre ledd krevde Solér fradrag for tapet på 4 321 342 kroner ved ligningen for 2008. Skatt øst la i vedtak 12. september 2011 til grunn at tapet ikke var lidt i virksomhet og dermed ikke fradragsberettiget. Skatteklagenemnda sluttet seg til dette synet i vedtak 7. mai 2012.
- (7) Solér bragte skatteklagenemndas vedtak inn for domstolene ved stevning 9. november 2012. Oslo tingrett avsa 28. mai 2013 dom [TOSLO-2012-182213] med slik domsslutning:
- «1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. mai 2012 vedrørende Erik Solérs ligning for 2008 oppheves.
 - 2. Ved ny ligning legges det til grunn at Erik Solérs tap på fordring i forbindelse med garantistillelse for lån tatt opp i Nye Start AS er fradragsberettiget tap lidt i egen næringsvirksomhet.
 - 3. Staten ved Skatt øst dømmes til å erstatte Erik Solérs sakskostnader med 302.582 – trehundreogtusenfemhundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»
- (8) Sakskostnadskravet fra Solér var på 403 227,50 kroner inkludert merverdiavgift. Tingretten fant at kostnadene oversteg det nødvendige og foretok en skjønnsmessig reduksjon.
- (9) Etter anke fra staten ved Skatt øst avsa Borgarting lagmannsrett 15. september 2014 dom [LB-2013-169871] med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
 - 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst 179 375 – etthundreogsyttinitusentrehundreogsyttifem - kroner til Erik Solér innen 2 - to – uker etter forkynning av dommen.»
- (10) Staten ved Skatt øst har anket over rettsanvendelsen og gjort gjeldende at lagmannsretten har forstått virksomhetsbegrepet i skatteloven § 6-2 andre ledd feil. For de tidligere instanser har staten anført at heller ikke tilknytningskravet i § 6-2 andre ledd er oppfylt. Denne anførselen er ikke opprettholdt.
- (11) Solér har for alle instanser subsidiært anført at han har krav på fradrag i medhold av skatteloven § 6-1. De tidligere instanser har ikke hatt foranledning til å ta stilling til dette påstandsgrunnlaget. Ved ankeutvalgets beslutning 3. desember 2014 ble det derfor bestemt at det foreløpig ikke forhandles om spørsmålet om fradragsrett etter skatteloven § 6-1, jf. tvisteloven § 30-14 tredje ledd.

- (12) For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (13) Den ankende part - *staten ved Skatt øst* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Det er feil rettsanvendelse når lagmannsretten har lagt til grunn at Solérs arbeid og kapitalinnskudd i fotballklubben og selskapene kan anses som hans personlige virksomhet. Etter rettspraksis kan aktivt eierskap ikke gi grunnlag for tapsfradrag i medhold av skatteloven § 6-2. Aktivitetene inngår i selskapets virksomhet og kan ikke anses som virksomhet for aksjonæren personlig. Aksjonæren er bare eier av et kapitalobjekt, og inntekter fra dette objektet beskattes som kapitalinntekt. Solérs aktivitet kan ikke likestilles med såkalt «venture-virksomhet», hvor investering skjer i en helt annen skala og med midler fra eksterne investorer. Bedømmelsen må bli den samme uavhengig av om aksjonæren har en formalisert rolle i selskapet. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er med dette ikke oppfylt.
- (15) Solérs aktivitet har inngått som en del av selskapenes virksomhet og har bidratt til overskudd eller underskudd i disse. Hans økonomiske interesse har bare vært avledet av selskapenes. Aktiviteten er dermed ikke utøvd for Solérs regning og risiko.
- (16) Aktiviteten har heller ikke vært egnet til å gå med overskudd. Det er den samlede aktiviteten i Start Toppfotball og Start Stadion som har skapt selvstendige inntekter og kostnader. Solérs innsats har inngått som en brikke her og har følgelig ikke vært egnet til å skape overskudd for ham personlig.
- (17) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- «1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (18) Ankemotparten - *Erik Francisco Solér* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (19) Lagmannsrettens dom er riktig i resultat og begrunnelse, likevel slik at det skulle vært tilkjent fulle sakskostnader for tingretten. Når en aksjonær arbeider i et selskap, er utgangspunktet at dette anses som selskapets virksomhet. Men etter en konkret vurdering kan eierens aktivitet likevel bedømmes som personlig virksomhet, også hvis aktiviteten bare knytter seg til ett selskap. Her må det foretas en avgrensning mot såkalt passiv kapitalforvaltning. Virksomhetsbegrepet er dynamisk og må ta opp i seg endringer i næringslivet. I dette tilfellet er selskapene utviklet i henhold til en langsiktig strategi, med betydelig risiko, men også utsikter til stor gevinst. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er oppfylt.
- (20) Aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Den tok sikte på å øke verdien av aksjene i Start Toppfotball og underliggende selskaper. Verdiøkning kunne gi grunnlag for utbytte og gevinst ved salg av aksjene. Verdiutviklingen var faktisk også god en periode - nye investorer kom inn, og det ble gitt utbytte.

- (21) Investeringsaktiviteten foregikk for Solér's regning og risiko. Han måtte sammen med Ravnaas kausjonere for låneopptak i Nye Start, noe som var nødvendig for fortsatt drift. Dermed økte han sin personlige risiko betydelig og ble påført et direkte tap. Solér dekket også utgifter til reiser mv. selv.
- (22) Erik Francisco Solér har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
2. Erik Solér tilkjennes fulle saksomkostninger for tingretten og Høyesterett.»
- (23) **Jeg er kommet til** at anken må forkastes.
- (24) Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1, som gir fradragsrett for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». § 6-2 inneholder bestemmelsene om fradragsrett for tap. Første ledd gjelder tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. I andre ledd første punktum heter det:
- «Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»
- (25) Spørsmålet i saken slik den står for Høyesterett er om vilkårene for fradragsrett etter denne bestemmelsen er oppfylt. I Rt-2005-1157 Commercial Buildings presiserer førstvoterende hva som nærmere lå i den tilsvarende bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Han uttaler i avsnitt 45 at «[f]radrag forutsetter at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet». Dette må gjelde også for vurderingen etter skatteloven § 6-2.
- (26) I denne saken er det enighet om at tapet er endelig konstatert. Som nevnt har staten for Høyesterett heller ikke bestridt at den nødvendige tilknytning foreligger. Fradragsretten avhenger dermed utelukkende av om Solér har lidt tapet «i virksomhet». Partene har ved vurderingen av dette spørsmålet valgt ikke å problematisere at Solér's eierskap i Start Toppotball var indirekte gjennom holdingselskapet Nye Start.
- (27) Som nevnt i Rt-2013-421 Tronviken avsnitt 31, inneholder skatteloven ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 48. Skjønnsmomentene er angitt samme sted i proposisjonen. Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.
- (28) Det første kriteriet er altså at det må være utøvd en aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Statens anførsel er her at en aksjonær's aktivitet til beste for selskapet, alltid må regnes som selskapets virksomhet. Aktiviteten kan ikke samtidig danne grunnlag for

virksomhet på aksjonærens hånd - selv om den skulle gå langt ut over det som naturlig utøves under en posisjon som styreleder eller daglig leder. Staten erkjenner at såkalte «venture-selskaper» driver virksomhet, men da fordi de har mange ansatte som vurderer investeringsobjekter og innhenter ekstern kapital. Spørsmålet er om staten kan gis medhold i sin tolkning av virksomhetsbegrepet i skatteloven § 6-2.

(29) Staten har anført at den nevnte begrensningen følger av rettspraksis og har for det første fremhevet Rt-1937-413 Borthen. Skattyter var her disponent i et aksjeselskap, som igjen sto som disponent for tre skipsaksjeselskaper. Han gjorde gjeldende at han personlig var disponent for skipsaksjeselskapene, og at han dermed drev virksomhet som kunne gi grunnlag for fradrag. Dette fikk han ikke medhold i - Høyesterett fant at det var aksjeselskapet som drev virksomhet som disponent.

(30) En lignende problemstilling var oppe i Rt-1980-1436 Kahrs. Kahrs var disponent i et selskap eid av ham selv og familiemedlemmer. Aksjekapitalen gikk tapt, han måtte innfri en selvskyldnerkausjon og led tap på et lån til selskapet. Tapet ga ikke grunnlag for fradrag for tap i næring, idet Høyesterett kom til at virksomheten var drevet av selskapet, ikke Kahrs personlig. Førstvoterende slår i dommen fast «som den store hovedregel, at aksjonærs tap på aksjer i et selskap ikke kan føres til fradrag i næringsvirksomhet som aksjonæren selv driver».

(31) Rt-1986-58 Asdahl gjelder først og fremst tilknytningskravet, men dommen har uttalelser av interesse også for virksomhetsbegrepet. På side 64 uttaler førstvoterende:

«Det skatterettslige utgangspunkt er her at tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi, eller ved at han har ytet lån eller stilt garantier for selskapets gjeld, i alminnelighet ikke gir aksjonæren krav på fradrag i hans egen næringsinntekt. Det kan ikke stille seg annerledes om aksjonæren også engasjerer seg i styreverv eller konsulentoppdrag for selskapet. Selskapet er et selvstendig skattesubjekt, og tap i dets virksomhet kommer til fradrag i selskapets egen næringsinntekt. Unntak kan tenkes hvor aksjonæren - eller styremedlemmet/konsulenten - selv driver en næring som hans økonomiske engasjement i selskapet utgjør en del av, slik at tapet må ses på som en utgift til 'erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse' av hans egen inntekt, jfr. skatteloven § 44 første ledd. Men praksis viser at det gjelder strenge vilkår for at en skattyter skal oppnå en slik fradragsrett. Det kreves at det består en særlig og nær tilknytning mellom hans engasjement i selskapet og hans egen næringsvirksomhet.»

(32) Her gjentas altså utgangspunktet fra Kahrs-dommen, samtidig som Høyesterett presiserer at aksjonæren i særlige tilfelle kan anses å drive virksomhet. Dette ble fulgt opp i Quatro-dommen Rt-1990-958, som også først og fremst gjaldt tilknytningskravet. Her presiserte førstvoterende at «selve aksjonærposisjonen - det å erverve og eie aksjer, eventuelt også å handle med dem - ikke i seg selv sees på som en næringsutøvelse på aksjonærens hånd». I Rt-2008-145 Norsk Struts gjentar førstvoterende i avsnitt 37 at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonæren har ytet til selskapet. Og i avsnitt 58 presiserer han under henvisning til Rt-1986-58 at en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet, ikke i seg selv gir grunnlag for fradragsrett for tap på lån.

- (33) Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».
- (34) Som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget. Slik jeg forstår Kahrs-dommen og Asdahl-dommen, kan det imidlertid tenkes unntak. Ved den konkrete vurderingen må alle typer aktivitet tas i betraktning, se Lignings-ABC 2014/15 side 1569. Det er etter mitt syn sentralt at Borthen-dommen og Kahrs-dommen gjaldt aksjonærer som var ansatt i selskapene og mottok lønn for sitt arbeid. Dommene gir dermed ikke noe svar på problemstillingen i vår sak, hvor aksjonæren i det vesentlige har utøvd sin aktivitet utenfor rammen av slike posisjoner. Jeg kan på denne bakgrunn ikke være enig med staten i at rettspraksis *utelukker* fradragsrett etter § 6-2 for en aksjonær som utøver stor aktivitet til beste for selskapet.
- (35) Solér har fremhevet at virksomhetsbegrepet må ta opp i seg endringer i næringsliv og samfunnet for øvrig - det må være dynamisk. Rt-2005-1157 Commercial Buildings gir støtte for dette synet. I avsnitt 54 uttaler førstvoterende følgende om tilknytningskravet:
- «Selv om vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, og i Rt-1976-1467 er presisert ved at det kreves en 'særlig og nær tilknytning', må likevel de konkrete vurderingene skje i lys av utviklingen i næringslivet.»
- (36) I avsnitt 55 heter det videre at tilknytningskravet «har et dynamisk element». Selv om vår sak ikke gjelder tilknytningskravet, har uttalelsen interesse. Førstvoterende finner for øvrig i avsnitt 55 støtte for sitt syn i et foredrag av daværende ekspedisjonssjef i Skattelovavdelingen Thorbjørn Gjølstad, inntatt i Utv. 1989 side 763. Gjølstad drøfter i foredraget om utviklingsselskaper - gjerne kalt «ventureselskaper» - kan sies å drive næring. På side 767 er konklusjonen at «ihvertfall de *mer* aktive og reelle utviklingsselskaper forholdsvis greit vil kunne få sin virksomhet klassifisert som næring».
- (37) Skatt øst har i fire bindende forhåndsuttalelser 26. mai 2008, 20. mai 2010, 4. oktober 2010 og 12. mars 2013 vurdert om aktivt eierskap kan gi grunnlag for personlig virksomhet. Alle uttalelser gjelder omdanning etter skatteloven § 11-20, uten at jeg kan se at det i seg selv fratar dem interesse i denne sammenheng. De har ellers det til felles at de gjelder skattytere som har investert i ett eller et fåtall selskaper, og som har utøvd et svært aktivt eierskap. Noen av dem har hatt formelle roller i selskapene, andre ikke. I samtlige tilfeller er det lagt til grunn at skattyterne har drevet personlig virksomhet.

- (38) Skattedirektoratet kom til motsatt konklusjon i BFU 7/14. Direktoratet la imidlertid avgjørende vekt på at aksjonæren var daglig leder og styremedlem, og at hans aktiviteter ikke gikk ut over det som naturlig hører til disse posisjonene. Uttalelsen synes å bygge på en forutsetning om at aksjonærens aktivitet til beste for selskapet etter en konkret vurdering kan anses som personlig virksomhet.
- (39) Forhåndsuttalelsene gir dermed uttrykk for et konsekvent syn. Praksis er imidlertid ikke omfattende nok til at den er en rettskildefaktor av særlig vekt. Uttalelsene har likevel interesse i kraft av sin argumentasjon. Ligningsmyndighetene foretar en konkret vurdering av aktivitetens omfang uten å streife det som er statens anførsel i foreliggende sak - at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet.
- (40) Det er lagt til grunn at såkalte venture-selskaper driver virksomhet i skattelovens forstand. Som lagmannsretten påpeker, skaffer investorene i disse selskapene seg «kontrollerende innflytelse i investeringsobjektet, og ... jobber aktivt med å øke verdien gjennom restrukturering, operative og/eller strategiske justeringer». Dette er en aktivitet som etter sin art ikke skiller seg fra den en enkeltaksjonær kan utøve som aktiv eier. For meg er det da vanskelig å se at ikke også enkeltaksjonæren etter en konkret vurdering kan anses å drive virksomhet, hvis omfanget og varigheten tilfredsstiller de krav som må oppstilles.
- (41) Staten har gjort gjeldende at det vil utgjøre en tilfeldig forskjell dersom aktive eiere *uten* formell posisjon i selskapet skal kunne anses for å drive virksomhet og få fradrag for tap, mens eiere *med* slike posisjoner ikke kan det. Jeg er ikke uten videre enig i det. Når en ansatt mottar lønn for å utføre arbeidsoppgaver for sin arbeidsgiver, er det naturlig å si at dette skjer som en del av selskapets virksomhet. Dette er ikke like nærliggende når aksjonæren uten vederlag og uavhengig av posisjon bruker sin kompetanse, arbeidskraft og kapital til å utvikle selskapet.
- (42) Jeg kan heller ikke se at bevis- og avgrensingsproblemer er noe tungtveiende argument til støtte for statens syn. På dette området er det vanskelig å unngå skjønnsmessige og konkrete vurderinger.
- (43) Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.
- (44) Dette bringer meg over til den konkrete vurderingen av omfanget og varigheten av Solér's aktivitet i selskapene og klubben. Lagmannsretten har som nevnt beskrevet et «særdeles aktivt eierskap» i perioden 2003-2008. Staten har ikke bestridt opplysningen i tingrettens dom om at Solér brukte 50-60 prosent av sin arbeidskapasitet til dette. Han var en periode styreleder i Start Toppfotball, men har ellers utøvd sin aktivitet uten formelle posisjoner og uten å ha mottatt lønn eller honorar. Jeg oppfatter det slik at staten - hvis det først legges til

grunn at aktiviteten må knyttes til Solér personlig og ikke selskapet - ikke bestrider at kravet til omfang og varighet er oppfylt.

- (45) Jeg ser det også slik at aktiviteten er utøvd for Solérs regning og risiko. Riktignok bidrar denne typen aktivitet i første omgang til at selskapets verdi øker, slik at aksjonærens interesse har en indirekte karakter. Men gjennom å investere og garantere for lån, har Solér tatt en betydelig personlig risiko, som har materialisert seg i et tap for ham. Lagmannsretten har lagt til grunn at han også har dekket kostnader ved reisevirksomhet og andre løpende utgifter selv.
- (46) Endelig mener jeg at Solérs aktivitet var egnet til å gå med overskudd. Vurderingstemaet blir her om hans innsats i form av kapital, garantier og arbeid etter en objektiv vurdering kunne gi ham overskudd. Lagmannsretten har etter bevisførselen besvart dette bekreftende, noe som må legges til grunn. Innsatsen var egnet til å gi avkastning og medførte også faktisk verdiøkning og avkastning en periode.
- (47) Jeg har etter dette kommet til at det ikke hefter feil ved lagmannsrettens rettsanvendelse. Statens anke må derfor forkastes.
- (48) Solér har vunnet saken og har krav på sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Han har krevd fulle sakskostnader også for tingretten, men jeg har ikke grunnlag for å fravike de vurderinger som tingretten og lagmannsretten har gjort på dette punkt. For Høyesterett har Solér krevd sakskostnader med 218 750 kroner inkludert merverdiavgift. Kravet tas til følge.
- (49) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Erik Francisco Solér 218 750 - tohundreogattentusensjuhundrefemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (50) Dommer **Noer**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (51) Dommer **Indreberg**: Likeså.
- (52) Dommer **Matheson**: Likeså.
- (53) Dommer **Øie**: Likeså.
- (54) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Erik Francisco Solér 218 750 - tohundreogattentusensjuhundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Lagmannsrettsdommer

SkN 15-061 Fradrag for tap på fordringer

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd

Agder lagmannsrett: Dom av 16. mars 2015, **sak nr.:** LA-2014-134116

Dommere: Lagdommer Jan Helliesen. Lagdommer Marianne Linnestad. Ekstraordinær lagdommer Rune Jensen. **Saksgang:** Larvik tingrett TLARV-2013-170883 - Agder lagmannsrett LA-2014-134116 (14-134116ASD-ALAG).

Parter: Johan L. Hetty Carlsen (advokat John Olav Auran) mot Staten v/Skatt Sør (advokat Haakon Borgen).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om et enkeltpersonforetak som var eier av et næringsbygg hadde krav på skattemessig fradrag for tap på fordringer mot to aksjeselskaper som eier av enkeltpersonforetaket var eneaksjonær i. Aksjeselskapene leide arealer i enkeltpersonforetakets næringsbygg, og saksøker hevdet at det var av hensyn til driften av næringsbygget at lånene var ytet. Lånene oversteg imidlertid den avtalte leien, og samlet sett så lagmannsretten det slik at det ikke er grunnlag for skattemessig fradrag, idet hovedformålet med lånene til selskapene var å utvikle driften i disse og ikke å fremme næringsbyggets interesser.

Saken gjelder spørsmålet om eier av et næringsbygg har krav på skattemessig fradrag i likningen for inntektsåret 2010 for tap på fordringer mot to aksjeselskaper skattyter var eneaksjonær i.

Fra midten av 1970-tallet drev Johan-Ludvig Hetty Carlsen næringsvirksomhet med salg av leker gjennom selskapet J. L. Carlsen AS. Virksomheten vokste og i 1985 flyttet selskapet inn i nye lokaler i Elveveien 23 i Larvik. Carlsen sto som personlig eier av bygget, fra 2005 gjennom enkeltpersonforetaket J. L. Carlsen Eiendom. Bygget var i underkant av 9 000 m² stort over to etasjer, fordelt mellom ca. 6 500 m² lager og ca. 700 m² kontorer i første etasje, og 1 600 m² i andre etasje. Av arealet i andre etasje var ca. 400 m² avsatt til kantine og det resterende areal til kontorer og show rom. J.L. Carlsen AS disponerte hele bygget og betalte årlig kr 5,5 million i leie.

I 2005 gikk J. L. Carlsen AS konkurs. Fra årsskiftet 2006, da selskapet Larvik Logistikkcenter AS kom inn som ny leietaker. Selskapet, som Carlsen selv sto bak, tegnet kontrakt på leie av hele første etasje med en leieperiode på 10 år fra 1. januar 2006. Leien beløp seg til kr 3, 334 million eks. mva. pr. år med et stipulert tillegg for leie av lagerutrustning og utstyr. Senere i 2006 solgte Carlsen Larvik Logistikkcenter AS uten at salget påvirket leieforholdet.

Selskapet Unsaco AS var utgått fra et eldre selskap. Carlsen overtok det utfisjonerte selskapet i 2004. Stiftelsesdatoen var 3. mars 2004, aksjekapitalen på kr 100 000, og selskapet sto for

agenturhandel bl.a. med møbler og tekstiler. Carlsen var eneaksjonær i selskapet. Året etter etablerte han selskapet Carlsen Leker AS. Selskapets stiftelsesdato var 19. mai 2005 med aksjekapital på kr 350 000 og med det registrerte formål å drive engroshandel med spill og leker. Carlsen var eneaksjonær også i dette selskapet.

Lokalene i næringsbyggets andre etasje sto tomme gjennom 2005. I 2006 kom Unsaco AS inn som leietaker i andre etasje med en kontraktsfestet leieperiode på 10 år fra 1. mai 2006 og årsleie på kr 203 125. Noe senere tegnet også Carlsen Leker AS kontrakt om leie av lokaler i andre etasje. Kontrakten var uten bindingstid med 3 måneders oppsigelse og en årsleie på 488 750 fra 1. januar 2007. Kontraktene er udaterte og signert av Carlsen både som utleier og leietaker.

De to selskapene gikk med betydelige tap, og i løpet av årene 2005 til 2010 tilførte Carlsen selskapene kreditt i form av lån og garantier med betydelige beløp. Likevel var egenkapitalen i Carlsen Leker AS tapt i 2009, og selskapet ble tatt under behandling som konkursbo i mai 2011 - en behandling som ble avsluttet ved innstilling av bobehandlingen i februar 2012. Også i Unsaco AS var sannsynligvis egenkapitalen tapt i 2009. Selskapet består imidlertid fremdeles, men nå som et «tomt» selskap uten noen form for aktivitet eller aktiva.

Selskapenes gjeldsforpliktelser mot Carlsen ble ikke betjent, og i likningen for inntektsåret 2010 fradragførte Carlsen kr 4,6 million som tap i næring med enkeltpersonforetaket L.J. Carlsen Eiendom som kreditor og Carlsen Leker AS og Unsaco AS som debitor for fordringen. Skatt sør varslet endringssak ved brev av 24. januar 2012, og ved vedtak den 12. april 2012 ble fradrag nektet. Nektelsen ble påklaget, men fastholdt av skatteklagenemnda under dissens (4-1) i utvidet avdeling.

Carlsen brakte saken inn for Larvik tingrett, som 24. april 2014 avsa dom med denne slutning:

- «1. Staten ved Skatt Sør frifinnes.
2. Johan-Ludvig Hetty Carlsen pålegges å betale Staten ved Skatt Sør sakskostnader med 71 793 - syttientusensyvhundreognittitre - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»

Tingretten kom til at kravet om skattemessige tilknytning mellom eiendomsforetakets virksomhet og fordringene ikke var oppfylt, og den opprettholdt derfor likningsmyndighetenes vedtak.

Carlsen har i rett tid påanket tingrettens dom. Anken retter seg mot tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. Staten v/ Skatt sør har imøtegått anken og ankeforhandling ble holdt 10. og 11. mars 2014. Carlsen møtte og forklarte seg. Det ble avhørt to vitner og foretatt den dokumentasjon som er nedtegnet i rettsboken.

Carlsen har for lagmannsretten frafalt anførselen om at tilknytningskravet må anses oppfylt ved den integrerte aktiviteten og eierstrukturen i eiendomsforetaket og i de to debitorselskapene. For øvrig står saken i all hovedsak i samme stilling som for tingretten.

Johan-Ludvig Hetty Carlsen har i korte trekk gjort gjeldende:

Formålet med å tilføre Carlsen Leker AS og Unsaco AS kapital var å fremme virksomheten i enkeltpersonforetaket J. L. Carlsen Eiendom. Det var viktig med aktivitet i bygget både med henblikk på utleie og salg, og kravet til en særlig og nær næringstilknytning må anses sannsynliggjort. Hovedformålet med å etablere de to selskapene i næringsbygget og å tilføre selskapene kapital var ikke å oppkapitalisere selskapene med henblikk på å starte ny eller utvide virksomheten, men å få aktivitet i byggets andre etasje. Dette ville bidra til å gjøre bygget mer attraktivt for utleie eller salg og derved høyne verdien. Riktignok var det også et ønske fra Carlsens side å få selskapene økonomisk på fote slik at de kunne betjene sine forpliktelser, men dette var ikke den dominerende motivasjon for kapitaltilførselen.

Carlsen har helt siden 2005 gjort gjentatte forøk på å selge bygget, men uten å oppnå akseptabel pris. Salg av fast eiendom inngår som en naturlig del av virksomheten i enkeltpersonforetaket, og kontakten med Christian Holmesland og salget av en nærliggende ca. 32 mål stor næringstomt i 2004 bekrefter dette. Salg og utleie av fast eiendom må for øvrig sees som deler av samme virksomhet. Det er tale om disposisjoner over ett og samme driftsmiddel, og i skattemessig forstand må da salg og utleie likestilles i forhold til virksomhetsbegrepet. Det faktum at næringsbygget ennå ikke er solgt, er ikke avgjørende for vurderingen. Det er vist til Zimmer, Lærebok i skatterett 5. utgave s. 127.

De to selskapene ble tilført overskuddskapital fra enkeltpersonforetaket. Carlsens tanke var å plassere overskuddet som midlertidige kapital i de to selskapene. Kredittene var forutsatt betjent gjennom den årlige betalingen av leie. Tapet som oppsto ved at leien uteble, vil i denne situasjon normalt måtte anses å være lidt i næring. Det er vist til Lignings ABC 2014-2015 s. 1234 pkt. 10.6.

Skatteklagenemndas vedtak hviler på feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse hva angår spørsmålet om tilknytningskravet er oppfylt. Det er vist bl.a. til at nemnda har sett helt bort fra salgsaspektet, den har tatt feil i sin vurdering av Carlsens engasjement for å fremme eiendomsforetakets interesser og hans motiv med kreditten til de to selskapene. Nemndas vurdering av sammenhengen mellom de to selskaperens tilstedeværelse i bygget og foretakets verdi og virksomhet anføres å være mangelfull.

Det foreligger her slik nær tilknytning mellom fordringene mot de to selskapene og næringsvirksomheten gjennom enkeltpersonforetaket J.L. Carlsen Eiendom, at han har krav på skattemessig fradrag.

Det er nedlagt slik påstand:

- «1. Vedtaket fra skatteklagenemnda for inntektsåret 2010 datert 19.04.2013 mot Johan-Ludvig Hetty Carlsen oppheves.
2. Ved ny ligning av Johan-Ludvig Hetty Carlsen legges det til grunn at det for tap overfor Unsaco AS og Carlsen Leker AS foreligger skattemessig fradragsrett.
3. Staten ved skatt sør dømmes til å betale til Johan-Ludvig Hetty Carlsen sakskostnader for tingretten og lagmannsretten innen 14 - fjorten - dager etter dommens forkynnelse med tillegg av lovens rente fra forfall og til betaling skjer.»

Staten v/ Skatt sør har i korte trekk gjort gjeldende:

Carlsens kreditter til Carlsen Leker AS og Unsaco AS fremstår som en oppkapitalisering av selskapene med det formål å utvikle driften i disse. Carlsen Leker AS ble etablert for å videreføre virksomheten i det tidligere J.L. Carlsen AS, mens Carlsen åpenbart håpet at agenturselskapet Unsaco AS også ville utvikle seg positivt.

Allerede på tidspunktet for inngåelsen av leieforholdet var selskapene ute av stand til å betale den kontraktsmessige leien, og utviklingen viste at selskapene bare betalte deler av leien på tross av den massive kapitaltilførselen. Det vesentligste av hans tilskudd gikk åpenbart til andre formål enn å styrke virksomheten i eiendomsforetaket. Carlsens disposisjoner fremstår for øvrig ikke som en rasjonell måte å skaffe seg leieinntekter på. Det er her tale om helt uegnede og irrasjonelle valg av virkemidler, hvilket i seg selv taler mot at det dominerende motiv har vært å fremme enkeltpersonforetakets interesser. Det samme gjør seg gjeldende i forhold til vurderingen av hans kredittgivning som en midlertidig kapitalplassering til fordel for næringsbygget.

Salg av fast eiendom ligger utenfor foretakets formål. Den salgsaktivitet Carlsen har utvist gjennom årene er uansett for beskjedne til å bli ansett som næringsvirksomhet i forhold til skatteloven § 6-2.

Ovennevnte leder til at Carlsen med rette er nektet skattemessig fradrag for de oppgitte tap.

Det er nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Skatt sør tilkjennes omkostninger for lagmannsretten.»

Lagmannsretten er kommet til det samme resultat som tingretten og skal bemerke:

Den aktuelle bestemmelse er skatteloven § 6-2 annet ledd som gir fradragsrett «for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordringer.» Bestemmelsen er en videreføring av tidligere skattelovs § 44 første ledd bokstav d, og praksis knyttet til den tidligere bestemmelsen er derfor relevant for de spørsmål saken reiser.

Bestemmelsen oppstiller tre hovedvilkår som alle må være oppfylt for å oppnå fradragsrett; kreditor for fordringen må utøve næringsvirksomhet, tapet må være endelig konstatert og fordringen må ha tilstrekkelig tilknytning til kreditors næringsvirksomhet.

Det er enighet om at Carlsen driver næringsvirksomhet gjennom J.L. Carlsen Eiendom og at fordringene mot de to aksjeselskapene må anses tapt med endelig virkning på tidspunktet for likningen for inntektsåret 2010. Tvistetemaet i saken er derfor om tilknytningskravet mellom fordringen og virksomheten i eiendomsforetaket er oppfylt. Den skattemessige bedømmelsen vil bero på en konkret vurdering der hovedmotivet med kapitaltilførselen basert på en objektiv bedømmelse av bevisene, vil være avgjørende for utfallet. Ofte vil det ikke bare være ett, men flere motiv bak skatteyters disposisjoner. Det er da det dominerende motiv som vil være styrende for den skattemessige bedømmelsen. Konkret er det gjennom rettspraksis fastslått at det må foreligge en særlig og nær tilknytning mellom fordring og skatteyters egen virksomhet for at han skal kunne innrømmes fradragsrett for tap.

Denne rettsoppfatning er kommet til uttrykk i flere rettsavgjørelser. I Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim) uttales det (s. 1035):

«Utgangspunktet her er klart nok: Det tap en aksjonær i et aksjeselskap blir påført ved at aksjene taper sin verdi, eller som følge av lån til eller garantistillelse for selskapet, kan i alminnelighet ikke føres til fradrag i aksjonærens egen næringsinntekt. Skal noe annet gjelde, må det være fordi det - etter en konkret bedømmelse - har vært en særlig og nær tilknytning mellom aksjonærens egen virksomhet og hans økonomiske engasjement i selskapet, i den forstand at dette engasjement har tatt sikte på å fremme aksjonærens egen næring. Bare da ansees tapet som lidt i «næring eller forretningsforetagender».

I Rt-2005-1157 (Commercial Buildings AS) avsnitt 47 oppsummeres rettstilstanden slik;

«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves «en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet», se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. Se Rt-1977-143 (Hav og Havtank) og Rt-1983-923 (West Coast Trading) der det også ble lagt vekt på enkelte andre forhold. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, se Rt-1934-347 (Jerndahl), Rt-1982-501 (Awilco) og Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim). I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at vurderingen av motivet må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter har hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en ren objektiv vurdering av om aksjeervervet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, se bl.a. Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-1988-1244 (Osmond)»

I avsnitt 48 uttales det videre:

«Sitatet viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet - her fordringen - og skattyterens egen virksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter»

Lagmannsretten viser også til Rt-2008-145 (Norsk Struts) der en del gårdbrukere ble nektet fradrag for tap på fordringer mot et aksjeselskap som skulle drive med oppdrett av struts. Gårdbrukernes anførsel om bransjelikhet, leveranser til selskapet og omstillingsbehov i landbruket som grunnlag å gi skattemessig fradrag, førte ikke frem. Høyesteretts flertall kom til at gårdbrukernes hovedmotiv var å etablere ny virksomhet som i hovedsak var forskjellig fra gårdsdriften. Dommen gir anvisning på en streng vurdering av tilknytningskriteriet.

Lagmannsretten vurderer på samme måte som tingretten at tilknytningen mellom Carlsens virksomhet gjennom næringsbygget og fordringene mot de to selskapene ikke oppfyller de strenge kriteriene for skattemessig fradrag.

Først vil lagmannsretten peke på at det har formodningen mot seg at en forretningsmann av Carlsens format ville benytte overskuddet fra sitt private foretak til å finansiere de to selskapenes forpliktelser etter husleieavtalen, om formålet var å fremme næringsbyggets interesser. Dette ville si så fall innebære at beløpene ville bli beskattet flere ganger.

Det vises videre til at hele første etasje var leiet ut og at Unsaco AS og Carlsen Leker AS til sammen la beslag på ca. 1000 kvm, eller rundt 12 prosent av det samlede areal. Av de ca. 1 600 m² i byggets andre etasje, sto det da tilbake ca. 600 m², hvorav 400 m² kantine. Det Carlsen oppnådde av tilleggsaktivitet, og det han også optimalt kunne ha oppnådd med sine betydelige overføringer, var således meget beskjedent. Hans anførsel om at lånene ble gitt for å sikre utleie av det resterende areal ville derfor bare ha marginal betydning for hvilke inntekter han vill få av næringsbygget. Mangelen på forholdsmessighet mellom kapitaloverføringen og hva hans private foretak optimalt kunne oppnå, taler i seg selv imot at det var eiendomsforetakets interesser han tok sikte på å ivareta.

Selvangivelsene viser at i perioden 2007 til 2009 beløp Carlsens fordring mot Carlsen Leker AS seg til kr 1 312 680 (i 2007), kr 421 703 i 2008 og ikke rapporterte lån i 2009, mens tilsvarende tall for Unsaco AS var kr 3 377 537 i 2007, kr 3 377 537 i 2008, kr 2 438 755 i 2009. I samme periode betalte Carlsen Leker AS leie med kr 71 500 i 2007, kr 398 894 i 2008 og kr 355 795 i 2009. Unsaco AS betalte leie med kr 40 764 i 2007, men senere betalte selskapet overhodet ingen leie. Den kontraktsmessige årsleien var på henholdsvis kr 203 125 (Unsaco AS) og 488 750 (Carlsen Leker AS). De to selskapene betalte altså til sammen kr 866 950 kr. i leie i løpet av de aktuelle tre år, mens de skulle ha betalt kr 2 075 625. Leien de betalte utgjorde ca. 41 prosent av den kontraktsfestede leie. I 2007 utgjorde leien de betalte noe over 2,3 prosent av fordringenes pålydende, mens i 2008 og 2009 steg den prosentvise andel til noe over 10 prosent. Tallene viser at lån og kreditter oversteg det selskapene trengte for å innfri sine leieforpliktelser, mens differansen mellom fordringenes størrelse og den leie de faktisk betalte var vesentlig større. Også variasjonene i fordringenes størrelse fra det ene året til det neste understøtter at kapitaltilførselen ikke hang sammen med forpliktelsene overfor eiendomsforetaket. Kredittene Carlsen tilførte selskapene må derfor i all hovedsak ha blitt benyttet som driftskapital i selskapene. Dette må ha skjedd med Carlsens vitende og vilje, og det fremstår som overveiende sannsynlig at det dominerende formål med kapitaltilførselen derfor var å utvikle de to selskapene. Det hører med i helhetsbildet at Carlsens fordringer mot selskapene beløp seg allerede i 2005, altså før leieforholdet ble etablert, til kr 809 424.

Den betydelige forskjellen det var mellom de beløp som ble tilført de to selskapene og de inntekter eiendomsforetaket fikk tilbake i form av leie, understøtter altså den oppfatning at Carlsens pengeoverføringer i realiteten var en styrt oppkapitalisering av de to selskapene med henblikk på å bygge opp nye inntektskilder. I forhold til virksomheten i J. L. Carlsen Eiendom er det tale om en helt annen type næring. Etableringen av Carlsen Leker AS i 2005 må for øvrig sees i lys av den forretningsvirksomhet Carlsen hadde drevet siden 1970-tallet gjennom J.L. Carlsen AS. Carlsen Leker AS ble etablert rett etter konkursen i J.L. Carlsen AS, og selskapet fremstår som en ren videreføring av driften i det konkursrammede selskapet. Carlsen bekreftet da også i sin partsforklaring at det var hans ønske å kunne fortsette å selge spill og leker gjennom det nystiftede selskapet. Det fremstår da overveiende sannsynlig at det å etablere et levedyktig

selskap innen en bransje han kjente godt, var det dominerende motiv for den kapitalen han tilførte selskapet.

Samlet sett ser lagmannsretten det da slik at det ikke er grunnlag for skattemessig fradrag, idet hovedformålet med Carlsens lån til selskapene var å utvikle driften i disse og ikke å fremme næringsbyggets interesser. Derved foreligger det ikke slik særlig og nær tilknytning mellom fordringene mot de to selskapene og virksomheten i eiendomsforetaket som kreves etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

Carlsen har gjort gjeldende at det var viktig for ham å ha aktiviteten oppe i bygget med henblikk på et eventuelt salg. Med det resultat lagmannsretten er kommet til, får salgsaspektet ingen betydning for utfallet. Det skal likevel tilføyes at lagmannsretten ikke kan se at de to selskaperes leieforhold kan ha hatt noen nevneverdig betydning for eiendommens salgsverdi. Arealet de beslagla var som nevnt beskjedent, leiekontraktene for begge selskaper var gjenstand for mislighold gjennom hele leieperioden, de to selskapene genererte ikke nevneverdige inntekter og egenkapitalen var tapt i 2009/2010. Dette er momenter man må anta ville svekke interessen for potensielle interessenter. Carlsen sto dertil både som utleier og leietaker i bygget, hvilket man må anta var egnet til å vekke ytterligere mistenksomhet i markedet. Lagmannsretten kan være enig i at full aktivitet normalt vil ha en positiv virkning på verdien av et næringsbygg, men det gjør seg ikke gjeldende med tilstrekkelig styrke i vår sak.

Lagmannsretten kan videre ikke se at et foretak som er opprettet med formålet «[d]rift og utleie av fast eiendom» har salg av utleieobjektet som en naturlig del av sin virksomhet. Et salg vil her innebære en avvikling av den virksomhet foretaket var etablert for. Riktignok var det oppgitt ved registreringen «[s]alg av relaterte tjenester» som en del av formålet med virksomheten, men «relaterte tjenester» må her henspille på noe helt annet enn salg av eiendommen.

Anken har etter dette ikke ført frem og Staten v/Skatt sør må tilkjennes saksomkostninger for lagmannsrett i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd, idet det ikke er grunnlag for unntak etter § 20-2 tredje ledd. Advokat Haakon Borgen har på vegne av Staten v/Skatt sør fremlagt omkostningsoppgave som er forelagt motparten uten innvendinger. Advokat Borgens salærøppgave legges til grunn

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. I saksomkostninger for lagmannsrett betaler Johan-Ludvig Hetty Carlsen til Staten v/Skatt Sør 113 420 - etthundreogtrettentusenfirehundreogtyve - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

SkN 15-062 Tegningsretter til aksjer - arbeidsgiveravgift

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

Borgarting lagmannsrett: Dom av 11. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-145049

Dommere: Lagdommer Ragnar Eldøy, lagdommer Petter Ringnes, tilkalt dommer, tingrettsdommer Bjørn Feyling. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2011-132796 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-145049 (14-145049ASD-BORG/02).

Parter: Terratec AS (advokat Sven Olav Larsen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Sammendrag: Ved stiftelsen av et selskap stilte tre aksjonærer, som også var ansatt i selskapet, tilleggssikkerhet for deler av selskapets lån. Som kompensasjon for sikkerhetsstillelsen inngikk de avtale med selskapet om rett til tegning av aksjer til pari kurs. To av aksjonærene gjorde tegningsrettighetene gjeldende, og tegnet seg for et antall aksjer hver til pari kurs, en kurs som lå langt under markedsverdien. Skattemyndighetene mente at fordelene var innvunnet ved arbeid, og økte arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for selskapet med differansen mellom tegningskursen og virkelig verdi på aksjene. Lagmannsretten kom til at verdien av tegningsrettighetene ikke var vunnet ved arbeid. Tegningsrettighetene var gitt som kompensasjon for at de hadde stilt sikkerhet for selskapets gjeld, og det var da ikke grunnlag for å øke selskapets arbeidsgiveravgiftsgrunnlag. Ligningen ble opphevet.

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

Sakens bakgrunn

Terratec AS («Terratec») ble stiftet 13. november 2003 med en aksjekapital på kr 120 000,- fordelt på 120 aksjer pålydende kr 1 000,- pr aksje. Selskapets formål er å utføre kartlegging, landmåling og innsamling av data med flybårne sensorer, samt konsulenttjenester innenfor tilhørende fagområder. Selskapet ble stiftet av 12 tidligere ansatte i Fjellanger Widerøe Geomatics AS («FWG»), for om mulig å videreføre deler av virksomheten i FWG i det nye selskapet. FWG hadde noe tidligere i 2003 gått konkurs. De 12 stifterne tegnet seg for 10 aksjer hver.

Den 20. desember 2003 ble det foretatt en aksjekapitalforhøyelse i Terratec. Kapitalforhøyelsen ble gjennomført som en rettet emisjon mot tidligere ansatte i FWG. Selskapets aksjekapital utgjorde etter det kr 1 687 000 fordelt på 1 687 aksjer pålydende kr 1 000,- pr aksje. Etter emisjonen hadde selskapet 24 aksjonærer, hvorav samtlige hadde bakgrunn som tidligere ansatte i FWG. Øivind Aase og Erik Hagbø eide henholdsvis 410 og 150 aksjer i selskapet etter emisjonen. Begge var sammen med flere andre med på etableringen av Terratec og på å få virksomheten i gang. Aase ble formelt ansatt i selskapet først i juni 2004 - som daglig leder - og Hagbø ble formelt ansatt i selskapet i mars/april samme år. Både Aase og Hagbø har vært og er medlemmer i selskapets styre, og Hagbø har tidligere også vært styreleder.

Kort tid etter stiftelsen av Terratec ble det innledet forhandlinger med FWGs konkursbo om å kjøpe ut deler av virksomheten i det konkursrammede selskapet. Terratec henvendte seg samtidig til en rekke forskjellige banker for om mulig å få finansiering til et slikt utkjøp og oppstart av

drift. Selskapet kom etter hvert til enighet med konkursboet om en kjøpesum på ca. to millioner kroner, og fikk lånetilsagn fra daværende Bank 1 Oslo AS som eneste bank. Etter det opplyste krevde imidlertid banken - etter at selskapet hadde inngått avtale med konkursboet og etter at lånetilsagn var gitt - tilleggssikkerhet for lånet. Dette skapte utfordringer for selskapet som løste seg ved at Aase, Hagbø og ytterligere en aksjonær i selskapet, Lars Lønaas, stilte sikkerhet for selskapets lån med kr 300 000,- hver. Aase og Hagbø stilte sikkerhet i form av pant i sine private boliger.

Det ble inngått aksjonæravtale vedrørende eierskapet i Terratec 15. februar 2004. Samme dag ble det også inngått en tilleggsavtale til aksjonæravtalen, hvor det ble vist til at Aase, Hagbø og Lønaas hadde stilt sikkerhet i forbindelse med selskapets lånefinansiering. Tilleggsavtalens punkt 2 lyder slik:

Kompensasjon

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

- A) Ved tildeling av utbytte, skal garantiaksjonærene forlods motta til fordeling seg i mellom i det forhold de har garantert, utbytte som tilsvarer akkumulert renteutgift til långiver på utbyttetidspunktet. (eller alternativt den provisjon som banken tar på bankgaranti)
- B) Garantiaksjonærene kan på ethvert tidspunkt etter inngåelse av denne tilleggsavtale, kreve at det skjer en rettet emisjon til dem til pari kurs med det antall aksjer som hver av dem har stilt pant for.

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

Ved brev 30. september 2006 til styret i Terratec krevde Hagbø under henvisning til tilleggsavtalen punkt 2 B at det skulle gjennomføres en rettet emisjon mot ham for aksjer til pari kurs tilsvarende kr 300 000. Ved brev av 14. oktober 2006 til selskapets styre fremsatte Aase et tilsvarende krav for sin del.

Senere samme høst slettet Bank 1 Oslo AS sikkerhetsstillelsene fra Aase, Hagbø og Lønaas.

Kravene om rettet emisjon fra Aase og Hagbø skulle behandles på ordinær generalforsamling i Terratec 28. juni 2007. Samme dag som generalforsamlingen skulle avholdes gjorde også Lønaas krav gjeldende etter tilleggsavtalen punkt 2 B.

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

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

Skattekontoret tok i mai 2008 opp med Terratec at vederlaget Aase og Hagbø hadde betalt ved tilbakekjøpet av aksjer i 2006 og den verdi på aksjene som var brukt ved fastsettelse av fordelene ved emisjonen i 2007, framsto som lav ut fra selskapets drift/regnskap, og ba om kopi av takst-/verdivurderinger ved transaksjonene. Selskapet redegjorde skriftlig for hvordan aksjeverdien var fastsatt ved emisjonen, og pekte blant annet på at det hadde skjedd to aksjeoverdragelser i 2006 og 2007, hvor det var lagt til grunn priser på henholdsvis kr 1 500 og kr 2 000 pr aksje.

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

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

Terratec reiste ved stevning 22. august 2011 til Asker og Bærum tingrett søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at ligningen for 2007 skulle oppheves for så vidt gjaldt økningen i arbeidsgiveravgiften. I stevningen ble det gjort gjeldende at det ikke var grunnlag for å fastsette høyere verdi på aksjene Aase og Hagbø hadde ervervet ved emisjonen enn de kr 2 000 pr aksje som var innberettet («verdsettelsesspørsmålet»). Staten v/Skatt øst tok til motmæle.

Kort tid før hovedforhandlingen i tingretten gjorde Terratec gjeldende som ny anførsel at ligningsvedtaket også måtte oppheves fordi en eventuell fordel ved aksjetegningen uansett ikke er skattepliktig, fordi den ikke er å anse som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 («skattepliktsspørsmålet»). Staten v/Skatt øst gjorde gjeldende at denne anførsel ikke kunne behandles av domstolene.

Tingretten kom til at anførselen vedrørende skattepliktsspørsmålet ikke hadde vært fremsatt under saksbehandlingen for skatteklagenemnda, og at den da ikke kunne påberopes under den etterfølgende domstolsbehandlingen. Etter tingrettens oppfatning var følgelig adgangen til å påberope anførselen tapt. Terratec fikk heller ikke medhold i innsigelsene knyttet til verdsettelsen av fordelene.

Asker og Bærum tingrett avsa 20. februar 2012 [TAHER-2011-132796] dom med slik domsslutning:

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

Terratec anket til lagmannsretten, som var enig med tingretten i at anførselen knyttet til spørsmålet om det var oppnådd noen fordel vunnet ved arbeid, ikke kunne prøves av domstolene. Selskapet fikk heller ikke medhold i sine anførsler vedrørende verdsettelsesspørsmålet.

Borgarting lagmannsrett avsa 5. desember 2013 [LB-2012-74636] dom med slik domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. Terratec AS betaler innen to uker fra forkynnelsen av dommen til staten v/ Skatt øst sakskostnadene for lagmannsretten med 102 812 - etthundreogtotusenåttehundreogtolv – kroner.

Terratec anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt skattepliktspørsmålet, og det ble anført at det var uriktig av lagmannsretten ikke å behandle anførselen om at det ikke foreligger noen fordel vunnet ved arbeid. Verdsettelsesspørsmålet ble ikke påanket. Høyesteretts ankeutvalg tillot anket fremmet.

Ved Høyesteretts behandling av saken fikk Terratec medhold. Høyesterett kom til at skattepliktspørsmålet skulle ha vært behandlet av lagmannsretten og at lagmannsrettens dom derfor måtte oppheves. Det ble videre uttalt at lagmannsretten ved den fornyede behandling av saken må ta stilling til anførselen som hadde blitt avvist.

Høyesterett avsa 4. september 2014 [HR-2014-1758-A] dom med slik domsslutning:

1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Terratec AS 150 091 – etthundreogfemtitten - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

Saken ble deretter returnert til lagmannsretten for fornyet behandling. Under saksforberedelsen for lagmannsretten var partene enige om at verdsettelsesspørsmålet var rettskraftig avgjort, og at det bare var skattepliktspørsmålet som skulle behandles ved lagmannsrettens fornyede behandling.

Ankeforhandling ble holdt 23. og 24. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Øivind Aase møtte og avga partsforklaring på vegne av Terratec. Erik Hagbø var til stede i medhold av tvisteloven § 24-6 annet ledd og avga vitneforklaring. For Skatt øst møtte Veslemøy Grong og Glenn Thomas Sjøberg, jf. tvisteloven § 24-6. De avga ikke forklaring. I tillegg til Erik Hagbø ble det avhørt ytterligere fem vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Ankende part, Terratec AS, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Den fordel som Aase og Hagbø oppnådde ved å tegne aksjer i Terratec til pari kurs, som var lavere enn markedsverdien, er ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-1, idet fordelene ikke er «vunnet ved arbeid». Ved vurderingen av om fordelene er vunnet ved arbeid er foranledningen for tildelingen avgjørende. Fordelen må være foranlediget av arbeidsinnsatsen, og arbeidstilknytning alene er ikke tilstrekkelig. Tegningsrettene til Aase og Hagbø ble tildelt ved tilleggsavtalen av 15. februar 2004. Det er derfor foranledningen for tildelingen på dette tidspunkt som er avgjørende for skattepliktsspørsmålet, og ikke den senere utøvelse av tegningsretten.

Aase og Hagbøs rett til å tegne aksjer til pålydende, var foranlediget av Terratecs akutte behov for ytterligere sikkerhetsstillelse i forbindelse med selskapets lånopptak fra Bank 1 Oslo AS for å finansiere erverv av konkursboet etter FWG. Aase og Hagbø, var sammen med Lønaas, de eneste som var villige til å stille opp som garantister. Som kompensasjon for den risiko garantistillerne påtok seg, ble aksjonærene i Terratec enige om å etablere tilleggsavtalen av 15. februar 2004. Det fremgår klart og entydig av tilleggsavtalen at tegningsretten for Aase og Hagbø, var en kompensasjon for den tilleggssikkerhet som ble stillet for Terratecs lånefinansiering. At tegningsretten utelukkende var en kompensasjon for garantirisikoen, bekreftes også av alle øvrige dokumenter i saken og av samtlige vitneforklaringer. Det foreligger intet i saken som indikerer at fordelene kan betraktes som vederlag for utført arbeid.

I og med at den ervervede fordel ikke er å anse som fordel vunnet ved arbeid, er den ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Det følger da av folketrygdloven § 23-2 at fordelene ikke inngår i Terratecs arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

Det fremholdes at selskapets egen oppfatning under den ordinære ligningsbehandlingen om at fordelene var skattepliktige, selvsagt ikke er avgjørende for spørsmålet som lagmannsretten skal ta stilling til. Dette er et rent rettsanvendelsesspørsmål, og selskapets tidligere uriktige standpunkt til et slikt spørsmål har ingen betydning.

Ligningen for Terratec for 2007 må derfor oppheves, hva gjelder skatteklagenemndas økning i grunnlaget for arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-. Det presiseres at det kun er nevnte forhøyelse som foreligger til prøvelse for lagmannsretten, ikke det opprinnelige innberettede og skattlagte beløp.

Det ble nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for Terratec AS for 2007 oppheves hva gjelder økningen i grunnlag arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-, fastsatt ved Skatteklagenemnda Skatt øst vedtak av 17.03.2011.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale Terratec AS saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett, innen 2 uker fra dommens forkynnelse.

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

Den fordel Aase og Hagbø fikk ved tildelingen av tegningsrettene i februar 2004 må anses som en fordel «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 og § 5-10. Dette innebærer at Terratec plikter å svare arbeidsgiveravgift for denne fordelene, jf. folketrygdloven § 23-2 med videre henvisning til skatteloven § 5-1 og § 5-10.

Spørsmålet om tegningsretten hadde arbeidstilknytning skal avgjøres på tidspunktet det ble inngått avtale om tegningsrett, det vil si 15. februar 2004. Det er dette som er det skatterettslige innvinningstidspunktet. Fordelen tidfestes først når aksjene tegnes.

Det sentrale kriterium for arbeidstilknytning kan noe generelt og upresist oppsummeres til at arbeidsforholdet må ha vært foranledningen til fordelene. Sagt på en annen måte, må fordelene ha sitt utspring i arbeidsforholdet. Det er ikke noe vilkår at arbeidstaker har hatt krav på ytelsen, at ytelsen er typisk, eller at den stammer fra arbeidsgiveren.

Det anføres at tildelingen av tegningsrett til Aase og Hagbø i februar 2004 var en konsekvens av Aase og Hagbøs arbeidsforhold i Terratec. Det var arbeidsforholdet som var foranledningen for at de tegnet aksjer i selskapet og til at de deretter stilte garanti for selskapets lånefinansiering. Inngåelsen av avtalen om garantistillelse i 2004 hadde tilstrekkelig tilknytning til Aases og Hagbøs arbeidsforhold i Terratec, slik at fordelene de oppnådde ved tegning i 2007 må anses vunnet ved arbeid.

Det vises til at det bare var personene i de to arbeidsgruppene som arbeidet for etableringen av Terratec som ble tilbudt å stille som garantister. Alle disse var personer som arbeidet eller var tiltenkt å arbeide i selskapet. Tegningsrettene gjaldt aksjer i Terratec som var selskapet hvor Aase og Hagbø arbeidet. Aase ble registrert som daglig leder for selskapet 20. desember 2003 og begge arbeidet med etableringen og igangsetting av drift i selskapet før garantiene ble stilt. De mottok ikke noe særskilt kompensasjon for dette, og den gunstige tegningsretten må ses som kompensasjon for arbeidsinnsatsen.

Aase og Hagbø betalte heller ikke noe for tegningsrettene. Tegningsretten var til pålydende verdi av aksjene og var ikke tidsbegrenset. De representerte således en betydelig verdi. Dette kom i tillegg til forlods rett til utbytte etter tilleggsavtalen punkt 2 A. Kompensasjonen i tilleggsavtalen punkt 2 A utgjorde markedsmessig kompensasjon for garantistillelsen. Tegningsrettene utgjorde således en fordel ut over markedsmessig kompensasjon. Dette tilsier at fordelselementet ved tegningsrettighetene var knyttet til arbeidsforholdet.

Videre var Hagbø ikke aksjonær i selskapet da garantien ble stilt. Det vises til at Hagbø pr. 31. januar 2004 hadde solgt alle sine aksjer i selskapet til sin mor, for å tilpasse seg delingsmodellen. Bare to av garantistillerne var derfor aksjonærer i selskapet, mens alle tre arbeidet eller var forutsatt å arbeide i selskapet. Dette viser at det var tilknytningen som arbeidstaker som var sentral. Både Aase og Hagbø hadde også egenskaper av betydning for arbeidsgiver.

Også forholdet til Lønaas underbygger at tegningsretten var knyttet til arbeidsforholdet. Til tross for at Lønaas også hadde stilt garanti for selskapets lånefinansiering, fikk han ikke tegne aksjer til underkurs i henhold til tegningsretten på et tidspunkt han ikke lenger var ansatt i selskapet. Terratec viser til at dette var begrunnet i at han ikke hadde fremsatt kravet i tide. Et slikt synspunkt har ikke støtte i tilleggsavtalen og må følgelig være begrunnet i andre forhold - opphøret av arbeidstilknytningen.

Ved vurderingen må det også ha betydning at selskapet ved innlevering av selvangivelsen for 2007, selv la til grunn at Aase og Hagbøs fordel ved tegning av aksjer til underkurs var en skattepliktig fordel i arbeidsforhold og krevde fradrag for arbeidsgiveravgift.

Det ble nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger for Borgarting lagmannsrett i sak 14-14049ASD-BORG/02, for Borgarting lagmannsrett i sak 12-074636ASD-BORG/02.

Lagmannsrettens syn på saken

Lagmannsretten skal foreta en gyldighetsprøving av skatteklagenemndas vedtak av 17. mars 2011. Vedtaket innebar at grunnlaget for Terratecs arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2007 ble økt med kr 2 344 000. Skatteklagenemndas vedtak bygger på at Aase og Hagbø ved emisjonen i 2007 mottok en fordel vunnet ved arbeid, som er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, og som er større enn den som ble innberettet. Det utløste plikt for selskapet til å betale økt arbeidsgiveravgift etter folketryktdloven § 23-2.

Partene er enige om at emisjonen til pari kurs innebar en «fordel» for Aase og Hagbø utover den fordel som ble innberettet. Det vises til partenes enighet om at verdsettelsesspørsmålet er rettskraftig avgjort ved lagmannsrettens dom av 5. desember 2013. Det er heller ikke tvilsomt at skattelovens fordelsbegrep omfatter noe som skattyter mottar eller erverver til underpris. Innløsning av tegningsrett til aksjer til underpris vil typisk være eksempel på en slik fordel, jf. skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a, jf. § 5-14 tredje ledd. Slike erverv vil derfor være skattepliktig, og danne grunnlag for arbeidsgiveravgift, om lovens øvrige vilkår for skatteplikt foreligger.

Spørsmålet som står til behandling nå er derfor utelukkende skattepliktspørsmålet. Den nærmere problemstilling under dette spørsmålet er hvorvidt den fordel Aase og Hagbø ervervet ved tildeling av tegningsrettighetene kan anses som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Dette spørsmålet er verken behandlet av tingretten eller av lagmannsretten ved den tidligere behandlingen av saken, da både tingretten og lagmannsretten kom til at spørsmålet lå utenfor det som domstolene kunne prøve. I dommen av 4. september 2014 kom Høyesterett imidlertid til at skattepliktspørsmålet skulle ha vært behandlet av lagmannsretten. Høyesterett opphevet derfor lagmannsrettens dom av 5. desember 2013 og sendte saken tilbake til lagmannsretten for ny behandling.

Innledningsvis finner lagmannsretten grunn til å bemerke at spørsmålet om fordelene er vunnet ved arbeid er et rent rettsanvendelsesspørsmål. Terratec har ikke gjort gjeldende nye faktiske anførsler knyttet til det forhold som selskapet tidligere innrapporterte til skattemyndighetene, men kun anført at dette forhold ikke utløser skatteplikt etter lovens bestemmelse. Domstolene står i ligningssaker fritt i sin rettsanvendelse, jf. Rt-2010-999 avsnitt 46 og Høyesteretts dom av 4. september 2014 i nærværende sak avsnitt 36 og 37. Ved et slikt rettsanvendelsesspørsmål er skattyters tidligere stillingtagen til rettsspørsmålet ikke avgjørende. Skattemyndighetene må på selvstendig grunnlag ta stilling til rettsspørsmålet, jf. blant annet Rt-2009-105 avsnitt 112. Etter lagmannsrettens oppfatning er det da uten betydning for rettsanvendelsesspørsmålet at selskapet,

Aase og Hagbø selv opprinnelig innrapporterte dette som en fordel vunnet ved arbeid. Disse må etter en fornyet vurdering ha full anledning til å endre sitt syn på rettsanvendelsen.

På bakgrunn av bevisførselen legger lagmannsretten for øvrig til grunn at selskapet, Aase og Hagbøs innrapportering av dette som en fordel vunnet ved arbeid ble initiert av selskapets revisorer. Selskapets tidligere revisor Sturla Olsen og hans kollega revisor Jan Østby forklarte begge for lagmannsretten at de på eget initiativ tok kontakt med selskapet og foreslo at selskapet innberettet fordelene ved emisjonen som fordel vunnet ved arbeid. Dette var basert på hvordan de to revisorene forsto regelverket. Denne anbefaling ble fulgt av selskapet, Aase og Hagbø uten at disse gjorde noen selvstendig vurdering av skattepliktspørsmålet. De to revisorene synes - slik lagmannsretten oppfattet deres forklaringer - også primært å ha vært opptatt av at aksjenes reelle verdi var høyere enn pålydende da de foretok sine vurderinger, mens de i mindre grad synes å ha fokusert på det underliggende skattepliktspørsmålet.

Lagmannsretten går nå over til den konkrete vurdering av om fordelene Aase og Hagbø fikk gjennom emisjonen i 2007 kan anses som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-10.

Skatteloven § 5-1 første ledd stiller krav til sammenheng mellom den ervervede fordel på den ene siden og det utførte arbeid eller den utførte virksomhet på den annen.

Det generelle krav til sammenheng mellom arbeid/virksomhet og fordel er formulert slik i Rt-1958-583 (Hagerup-dommen):

Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som «vunnet» ved arbeidet eller virksomheten.

Uttalelsen i Hagerup-dommen er lagt til grunn som retningsgivende også for någjeldende skattelov, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 49.

I Zimmer (red.)/BAHR, Bedrift, selskap og skatt (6. utgave) side 588 uttales følgende om tilknytningskravet:

Hvorvidt tilknytningen mellom fordel og arbeid er tilstrekkelig, må avgjøres etter en konkret vurdering på ervervstidspunktet. (...)

I de fleste tilfellene følger tilknytningen av avtalen eller omstendighetene rundt ervervet, typisk ved at aksjer ytes som ledd i en samlet plan til ansatte i et selskap. Har avtalen preg av binding til ansettelsesforhold, f.eks. ved at det av avtalens klausuler fremgår at tilbudet om å erverve aksjer er betinget av ansettelse i selskapet og/eller at tilbudet forutsetter at den ansatte plikter å selge tilbake aksjer til en lavere pris hvis vedkommende slutter i selskapet, må kravet til tilknytning normalt anses oppfylt.

(...)

I andre tilfeller vil imidlertid tilknytningen kunne være mindre klar, f.eks. der også andre enn ansatte mottar den samme fordel. Tilsvarende kan det være mer tvil knyttet til tilknytningen der den ansatte har flere roller overfor selskapet, f.eks. i form av både å være styremedlem, ansatt og aksjonær i selskapet. I slike tilfeller må det vurderes konkret hvorvidt aksjene er ervervet i egenskap av å være aksjonær, ansatt eller styremedlem, se. Utv. 1998 s. 100 FIN.

I Zimmer, Lærebok i skatterett (7. utgave) side 155 oppsummeres tilknytningskravet slik:

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

På bakgrunn av ovennevnte legger lagmannsretten til grunn at ikke enhver tilknytning mellom en fordel og et arbeidsforhold er tilstrekkelig til å anse fordelens «vunnet ved» arbeid i lovens forstand. Det må foretas en konkret vurdering av om det foreligger en så nær sammenheng, at det er «naturlig» å anse fordelens vunnet ved arbeid. Sentralt ved denne vurderingen står foranledningen for at skattyter ble tildelt den aktuelle fordel.

Spørsmålet blir etter dette hva som var foranledningen for at Aase og Hagbø fikk tildelt tegningsrettene i tilleggsavtalen av 15. februar 2004. Det avgjørende tidspunktet for vurderingen er tidspunktet da avtalen om tegningsrettene ble inngått i 2004. Det er dette som er det skatterettslige ervervstidspunktet, mens tidfestingen av fordelens først skjer når aksjene tegnes.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten det klart at foranledningen for at Aase og Hagbø ble tildelt tegningsrettene i tilleggsavtalens punkt 2 B, var at Aase og Hagbø stilte sikkerhet for Terratecs lån fra Bank 1 Oslo AS med kr 300 000 hver. At dette var bakgrunnen for at de to - sammen med Lønaas som også stilte tilsvarende sikkerhet for selskapets lån - fikk de aktuelle tegningsrettene fremgår klart og entydig av tilleggsavtalens ordlyd. Også av de senere dokumenter utarbeidet i forbindelse med fremsettelse av krav om utøvelse av tegningsrettene og i forbindelse med gjennomføringen av emisjonen i 2007, fremgår det entydig at foranledningen for tegningsrettene var den sikkerhet som ble stillet for selskapets lån i 2004. At dette var den eneste årsak til at tegningsrettene ble tildelt de tre, er også bekreftet for lagmannsretten av flere vitner som var med på å etablere selskapet i 2003/2004.

Lagmannsretten finner ingen holdepunkter for at tegningsrettene ble tildelt som vederlag for utført eller fremtidig arbeid fra Aase eller Hagbøs side. Det fremgår intet som underbygger dette verken i tilleggsavtalen eller i de senere dokumenter utarbeidet i forbindelse med gjennomføringen av emisjonen. Det er heller ingenting som tyder på at de tre som ble tildelt tegningsrettene i tilleggsavtalen gjorde noen ekstraordinær arbeidsinnsats i forbindelse med etableringen av selskapet, som de øvrige aksjonærene ville kompensere med tegningsrettigheter. Det vises i denne sammenheng til at arbeidet med etableringen og igangsettelsen av selskapet ble planlagt og gjennomført i to arbeidsgrupper hvor det deltok ca. 13 aksjonærer. Hagbø og Lønaas hadde ikke spesielt sentrale roller i dette arbeidet, mens Aase var noe mer aktiv. Flere av de andre aksjonærene hadde imidlertid minst like aktive roller i arbeidet som Hagbø og Lønaas. Det er derfor ingenting som tilsier at Aase, Hagbø og Lønaas skulle kompenseres særskilt med tegningsrettigheter for sitt arbeid i forbindelse med etableringen av selskapet. Dette underbygger

at det utelukkende var sikkerhetstilelsene som var årsaken til at de tre ble tildelt tegningsrettighetene, slik det også fremgår av dokumentene.

Etter lagmannsrettens vurdering har det heller ingen betydning at de tre i tillegg til tegningsrettene også fikk krav på forlods utbytte i medhold av tilleggssavtalen punkt 2 A. Det fremgår klart av ordlyden i tilleggssavtalens punkt 2 at både punkt A og B ble gitt som kompensasjon for sikkerhetstilelsen. Dette må ses i lys av at selskapet var satt i en vanskelig situasjon da banken krevde tilleggssikkerhet. Aase, Hagbø og Lønaas var de eneste som sa seg villige til å stille sikkerhet for selskapet, og de tre påtok seg betydelig risiko ved å garantere på vegne av selskapet. Det vises til at selskapet var helt i etableringsfasen og at selskapet ønsket å kjøpe og starte opp en virksomhet som akkurat hadde gått konkurs. At dette i ettertid viste seg å bli en gunstig kompensasjon for sikkerhetstilelsen for Aase og Hagbø, kan ikke anses å være avgjørende for spørsmålet om kompensasjonen kan anses vunnet ved arbeid. Det bemerkes for øvrig at retten til forlods utbytte i tilleggssavtalen 2 A aldri ble benyttet av noen av de tre.

At selskapet nektet Lønaas å gjøre sin tegningsrett gjeldende i 2007, kan heller ikke tas til inntekt for at Aase og Hagbøs tegningsrettigheter var foranlediget av deres ansettelsesforhold. Selskapets begrunnelse for nektelsen var at Lønnaas, i motsetning til Aase og Hagbø, fremsatte sitt krav om utøvelse av tegningsrett etter at hans sikkerhetstilelse overfor Bank 1 Oslo AS var blitt slettet. Selskapet var derfor av den oppfatning at Lønnaas hadde fremsatt sitt krav for sent. Hvorvidt dette standpunkt er rettslig holdbart tar lagmannsretten ikke stilling til. Det fremgår imidlertid av den fremlagte dokumentasjon at selskapet aldri har begrunnet avslaget med at Lønaas ikke lenger var ansatt i selskapet. Som nevnt tidligere er for øvrig det relevante tidspunkt for vurderingen av om det foreligger skatteplikt 15. februar 2004 da tilleggssavtalen ble inngått. Etter lagmannsrettens syn er selskapets etterfølgende håndtering av Lønnaas tegningsrett da uansett mindre relevant. Det avgjørende er som nevnt hva som var foranledningen for at avtalen ble inngått i februar 2004.

At Hagbø ikke var aksjonær i selskapet da tilleggssavtalen ble inngått 15. februar 2004, fordi han 31. januar 2004 hadde overdratt sine aksjer i selskapet til sin mor, har etter lagmannsrettens syn ingen vesentlig betydning for skattepliktsspørsmålet. Det vises til at Hagbø fikk tegningsrettighetene i tilleggssavtalen i kraft av å være garantist for selskapet, ikke for å være aksjonær. Det var sikkerhetstilelsen som var bakgrunnen for tegningsrettighetene, og lagmannsretten kan ikke se at kravet til arbeidstilknytning i nevneverdig grad styrkes fordi Hagbø ikke var aksjonær på det aktuelle tidspunktet.

Staten v/Skatt øst har endelig gjort gjeldende at bakgrunnen for at Aase og Hagbø fikk stille som garantister for selskapet, var at de var ansatt eller skulle ansettes i selskapet. Det anføres derfor at foranledningen for garantistilelsen var ansettelsesforholdet, og at dette i tilstrekkelig grad oppfyller tilknytningskravet i skatteloven § 5-1. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

For det første finner lagmannsretten ikke bevismessig dekning for at ansettelsesforhold i selskapet var en betingelse for å stille som garantister for selskapet. Det fremgår ikke av noen dokumenter at en slik tilknytning var et vilkår for å stille som garantist. At spørsmålet om å stille garanti ble tatt opp og diskutert blant deltakerne i de to arbeidsgruppene som jobbet med å etablere selskapet, finner lagmannsretten ikke påfallende. Etter lagmannsrettens syn var dette et naturlig fora å drøfte problemstillingen, da det vel fremsto mindre sannsynlig at noen som ikke var med på å etablere selskapet ville stille som garantister for selskapets gjeld. Aksjonærene som

deltok i arbeidsgruppene var imidlertid ikke garantert ansettelse i selskapet. Dette kom blant annet klart til uttrykk i innbydelsen til tegning av aksjer i selskapet av 4. desember 2003, hvor det uttrykkelig fremgår at kjøp av aksjer i selskapet ikke gir automatisk rett til arbeid i selskapet. Det vises også til at to av de 24 aksjonærene i selskapet pr. 31. desember 2003 aldri ble ansatt i selskapet.

Videre finner lagmannsretten at selv om ansettelsesforhold skulle ha vært en forutsetning for å stille som garantist for selskapet, ville dette uansett ikke vært tilstrekkelig for å anse fordelene «vunnet ved» arbeid i lovens forstand. Garantistillelsen ble åpenbart oppfattet som en byrde for de som påtok seg denne, og det var ingen av de andre som ble forespurt som var villige til å stille med sikkerhet. Det fremgår klart av dokumentene at tegningsrettighetene ble gitt som kompensasjon for den binding og risikoeksponering sikkerhetsstillelsen innebar. Fordelen i form av tegningsrettigheter har således klart preg av å være vederlag for den kontraktsrettslige forpliktelsen garantistene påtok seg. Ansettelsesforholdet fremstår å være av mindre betydning. Etter lagmannsrettens syn foreligger det da ikke en så nær sammenheng mellom ansettelsesforholdet og tegningsrettighetene, at det er «naturlig» å anse fordelene vunnet ved arbeid.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at fordelene Aase og Hagbø fikk gjennom emisjonen i 2007 ikke kan anses som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-10. Dette innebærer at skatteklagenemndas vedtak av 17. mars 2011, med fastsettelse av ligning for Terratec for 2007, må oppheves hva gjelder økningen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-.

Sakskostnader

Terratec har vunnet ankesaken og har derfor krav på å få dekket sine sakskostnader for lagmannsretten etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. annet ledd. Dette gjelder også sakskostnadene for lagmannsretten i forbindelse med dommen av 5. desember 2013 som ble opphevet av Høyesterett. Ved prøving av Asker og Bærum tingretts sakskostnadsavgjørelse skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Etter hovedregelen har Terratec derfor krav på å få erstattet sine sakskostnader også for tingretten.

Lagmannsretten har vurdert, men ikke funnet at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fravike hovedregelen, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Terratec har fremlagt sakskostnadsoppgave med totalt salær og omkostninger for tingretten og lagmannsretten på kr 377 858,-, hvorav salær og omkostninger for tingretten utgjør kr 131 737, salær og omkostninger for lagmannsrettens første behandling utgjør kr 115 459,- og salær og omkostninger for lagmannsrettens nåværende behandling utgjør kr 130 662,-.

Lagmannsretten finner at de krevde sakskostnader har vært nødvendige og fremstår som rimelige, og tilkjenner saksomkostninger i samsvar med sakskostnadsoppgaven, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Ligningen for Terratec AS for inntektsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift reduseres med 2 344 000,- - tomillionertrehundreogførtifiretusen - kroner i forhold til det som ble lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak av 17. mars 2011.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale til Terratec AS 131 737 - etthundreogtrekkientusensyvhundreogtrekkisv - kroner i sakskostnader for tingretten og 246 121 - tohundreogførtisekstusenetthundreogtjueen - kroner i sakskostnader for lagmannsretten innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

SkN 15-063 Gevinst konvertible obligasjoner

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 18. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-116599

Dommere: Lagdommer Ole Nyfløt, konstituert lagdommer Dag Arne Ruud, ekstraordinær lagdommer Erik Melander. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-97215 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-116599 (14-116599ASD-BORG/03).

Parter: Lani Invest AS (advokat Harald Hauge) mot Staten v/Skatt øst (advokat Nils Sture Nilsson).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om gevinst ved konvertering/realisasjon av konvertible obligasjoner var skattepliktig. Retten fant at investeringselskapet hadde investert i obligasjonene som en del av i sin ordinære investeringsvirksomhet, og gevinsten var da skattepliktig. Investeringen var ikke «utenfor virksomhet», jf. unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Lani Invest AS for inntektsåret 2010. Det sentrale materielle spørsmål i saken er om en gevinst ved konvertering av to konvertible obligasjoner er skattepliktig inntekt. Saken reiser særlig spørsmål om gevinsten er oppnådd utenfor virksomhet, slik at den er skattefri etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det er videre reist spørsmål om ligningen må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil.

Lani Development AS («Lani») var et investeringselskap med kapitalbase på mer enn en milliard kroner. Selskapet drev investeringsvirksomhet, som blant annet omfattet kjøp og salg av aksjer, og hadde en til to heltidsansatte. Selskapet ble i 2013 innfusjonert i morselskapet Lani Invest AS, som er part i saken. Saken gjelder skatteåret 2010; fusjonen får dermed ikke annen betydning enn at partsangivelsen er endret til Lani Invest AS.

Ved å inngå to investeringsavtaler i 2007 ytte Lani to større konvertible obligasjonslån til NBT AS («NBT»). En konvertibel obligasjon er en fordring som gir innehaveren (Lani) rett til å konvertere fordringen til aksjer i utstedende selskap (NBT) til en fastsatt kurs. NBT driver virksomhet innen alternativ energi, altså annen virksomhet enn Lani.

Ved konvertering av obligasjonslånet i juli 2010 oppnådde Lani en gevinst 45 002 866, hvorav 39 270 804 kroner var gevinst på hovedstolen og 5 732 062 kroner gevinst på rentefordringen.

To ytterligere konvertible obligasjonslån som Lani ytte til NBT i 2009 er ikke omfattet av saken, da aksjenes markedsverdi ved konvertering ikke ble vurdert å overstige avtalt konverteringskurs.

Konverteringsgevinsten ved de to førstnevnte obligasjonene ble ikke nevnt i Lanis selvangivelse for 2010. Som resultat av et bokettersyn reiste skattekontoret i januar 2012 endringssak for inntektsåret 2010. Skattekontoret traff 25. mai 2012 vedtak om å øke selskapets alminnelige inntekt med kr 45 588 979, samt å ilegge tilleggsskatt med 30 % av et inntektstillegg på kr 45 002 866.

Lani klaget til Skatteklagenemnda. Selskapet gjorde i klagen gjeldende at obligasjonene ikke kunne anses som konvertible obligasjoner, men at tegningsrettene var skilt ut («dekomponert») som fritt omsettelige tegningsretter uten noen faktisk eller rettslig kobling mot obligasjonen, slik at gevinsten var omfattet av «fritaksmetoden», jf. skatteloven § 2-38 andre ledd bokstav c. Skatteklagenemnda var ikke enig i det. Nemnda fant at det ikke dreide seg om fritt omsettelige tegningsretter og et ordinært obligasjonslån, men konvertible obligasjoner. Gevinsten var dermed - slik nemnda så det - skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1.

Lani har akseptert at gevinsten på rentefordringen er skattepliktig. Saken gjelder derfor bare spørsmålet om skatteplikt på gevinsten på hovedstolen.

Lani tok ut stevning til Oslo tingrett 3. juni 2013. I stevningen ble det anført at gevinsten er omfattet av fritaksmetoden. Videre ble det gjort gjeldende at vilkårene for tilleggsskatt ikke var oppfylt. I prosesskriv 10. februar 2014 til Oslo tingrett tok Lani opp spørsmålet om gevinsten faller inn under skattefritaket for visse realisasjonsgevinster etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det ble anført som nytt påstandsgrunnlag at ligningen måtte oppheves fordi tingretten ikke hadde kompetanse til å behandle andre saksforhold enn dem som fremgår av vedtaket som prøves.

Oslo tingrett avsa 9. mai 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Lani Invest AS plikter innen to uker fra dommens forkynnelse å betale til Staten v/Skatt øst erstatning for sakskostnader med 84 100 - åttifiretusenetthundre - kroner.

Tingretten fant at retten hadde adgang til å prøve om skattefritaket etter skatteloven § 9-3 kommer til anvendelse, selv om dette spørsmålet ikke hadde vært vurdert av Skatteklagenemnda. Tingretten kom videre til at Lanis konvertering av de konvertible obligasjonene var skjedd som ledd i selskapets næring og at gevinsten følgelig ikke omfattes av skattefritaket i skatteloven § 9-3. Retten fant videre at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

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

Lani Invest AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 28. - 30. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, **Lani Invest AS**, har i hovedtrekk anført:

Ligningen må oppheves fordi den er materielt uriktig. Fordringene har ikke en slik tilknytning til Lanis virksomhet at gevinsten på fordringene er «i virksomhet». Gevinsten er dermed skattefri etter unntaksregelen for enkle fordringer i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

For at realisasjon av en fordring skal anses å ha skjedd i virksomhet, med den følge at en realisasjonsgevinst ikke omfattes av fritaksregelen i skatteloven § 9-3, må fordringen enten ha vært *sterkt integrert i kjernevirksomheten*, eller så må *debitor* ha hatt en *særlig og nær tilknytning* til virksomheten.

For at fordringer skal være sterkt integrert i virksomheten, må fordringene være *en nødvendig forutsetning* for kjernevirksomheten - dette vil være tilfelle når virksomheten gjelder bank- eller inkassovirksomhet, hvor lån/fordringer *er* selve virksomheten - eller fordringen er *nødvendig utslag* av virksomheten, for eksempel kundefordringer. Tilknytningsvurderingen skjer i forhold til kjernevirksomheten. Det har vært mange saker om rederier som også har drevet med aksjeinvesteringer. Tilknytningskriteriet må da skje i forhold til rederivirksomheten, slik som i Rt-1983-501 (Awilco) [skal trolig være Rt-1982-501]

Det kreves en sterk driftsmessig integrasjon. De strenge vilkårene gjelder også for investeringsvirksomhet. Det er ikke nok at lån/finansiering inngår som en naturlig del av virksomheten.

Tilknytningsvilkåret kan også være oppfylt hvis det er en særlig og nær tilknytning mellom skattyter og debitor. Lånet er for eksempel gitt for å skaffe oppdrag eller leierett til lokaler, eller det dreier seg om lån til et datterselskap som driver samme type virksomhet eller en integrert eller lignende type virksomhet.

Det har ikke vært noen særlig og nær tilknytning mellom debitor (NBT) og långiver. NBT driver med alternativ energi - en helt annen type virksomhet. Det er enighet om at det ikke er tilstrekkelig tilknytning på dette grunnlag. Det rettslig avgjørende er derfor om NBT-lånene var sterkt integrert i Lanis virksomhet.

Lånene til NBT hadde en viss sammenheng med investeringsvirksomheten - formålet var å tjene penger, men der stopper også likheten. Kjernevirksomheten var aksjeinvesteringer; aksjer var virksomhetens varer. NBT-lånene var andre typer formuesgoder. Utlån var ikke selve virksomheten og var heller ikke en nødvendig del av virksomheten. Det var to helt forskjellige typer aktiviteter; sporadiske og enkeltstående lån versus systematiske og hyppige kjøp/salg av aksjer. Utlånene var helt på siden av virksomheten og var ikke sterkt integrert.

Det ville dessuten være i strid med formålet bak unntaksregelen i § 9-3 - å hindre fradrag for tap på investeringer i spekulasjonshensikt - om lånene skulle bli ansett å være i virksomhet. Det er en rettstradisjon helt tilbake til 1921 for at investeringsvirksomhet i seg selv ikke er nok.

Innholdsmessig er § 9-3 i skatteloven av 1999 en uendret videreføring av verdipapirunntaket i skatteloven 1911 § 43 annet ledd. Formålet var å hindre fradrag for tap på spekulative investeringer. Ved skattereformen 1992 ble unntaket endret fra å gjelde verdipapir generelt til bare enkle fordringer. Unntaket gjelder generelt for enkle fordringer og etterlater ikke noe rom for gevinstbeskatning i virksomhet. Uttrykket «utenfor virksomhet» er villedende og skal ikke tolkes bokstavelig, men gir grunnlag for innskrenkende fortolkning.

Vilkårene for tilleggsskatt er uansett ikke oppfylt. Forholdet må anses unnskyldelig. Det vises i denne sammenheng til at det har vært høyst uklart om det har skjedd en endring i rettstilstanden når det gjelder spørsmålet om enkle fordringer kan anses å ha vært «i virksomhet» på grunnlag av tilknytning til en investeringsvirksomhet.

Subsidiært er det anført at ligningen må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil. Det saksforhold som ligger til grunn for vurdering av skatteplikt er så mangelfullt utredet og belyst i Skatteklagenemndas vedtak at lagmannsretten i realiteten opptre som ligningsorgan i første instans.

Tingretten har videre avgjort saken på et grunnlag som ikke er vurdert av Skatteklagenemnda. Fritaksmetoden i § 2-38 var det primære tema under ligningsbehandlingen. Men skatteplikt forutsetter at det enten foreligger «mengdegjeldsbrev» eller fordringer «i virksomhet», jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Ingen av disse nødvendige vilkår for skatteplikt nevnes eller behandles i vedtakene i saken. Ligningen må da oppheves og henvises til ny behandling, selv om lagmannsretten måtte mene at den er materielt riktig.

Dersom lagmannsretten kommer til at ligningen er materielt uriktig, må ligningen oppheves, og det angis i domsslutningen hvordan ligningen skal utføres, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 5 første punktum. Ved saksbehandlingsfeil oppheves ligningen uten angivelse av hvordan ny ligning skal foretas, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 5 andre punktum. Under prosedyren har Lani også gitt uttrykk for sitt syn på hva dom kan gå ut på hvis retten finner at ligningen er materielt riktig, men basert på andre saksforhold eller rettslige vilkår enn Skatteklagenemnda har lagt til grunn.

Lani Invest AS har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Ligningen for 2010 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at gevinst på hovedstol ved realisasjon av fordringer i NBT AS er skattefri.
2. Subsidiært: Ligningen for 2010 oppheves.
3. Atter subsidiært: Ligningen for 2010 oppheves for så vidt gjelder den ilagte tilleggsskatt på gevinst på hovedstol ved realisasjon av fordringer i NBT AS.
4. Lani Invest AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, **Staten v/Skatt øst**, har i hovedtrekk anført:

Etter statens syn kan retten ta stilling til om unntaket i skatteloven § 9-3 er anvendelig, selv om unntaket ikke er vurdert under ligningsbehandlingen. Staten viser særlig til Rt-2014-760, som gjelder den samme problemstillingen.

Gevinsten er etter statens syn realisert i virksomhet. Unntaket i § 9-3 er da ikke anvendelig, og gevinsten er dermed skattepliktig etter hovedregelen i § 5-1 jf. § 5-30.

Det er enighet om at selskapet driver virksomhet i skattemessig forstand. Spørsmålet som partene er uenige om, er om de konvertible obligasjonene saker gjelder har en slik *tilknytning* til Lanis virksomhet som etter rettspraksis er et vilkår for skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap.

Det er tre hovedgrupper av tilknytning:

1. Fordringer som er en del av den ordinære virksomheten.
2. Fordringer der hovedformålet med fordringen er å oppnå økonomiske fordeler i virksomheten.
3. Fordring i konsernforhold der det foreligger sterk integrasjon mellom debitor og kreditors virksomhet.

Den ordinære virksomheten i Lani består i plasseringer i ulike investeringsobjekter med det formål å oppnå størst mulig overskudd. Selskapet har investert i så vel aksjer (med kort eller lengre tidshorisont, samt «short-salg» av aksjer), obligasjoner, konvertible obligasjoner, terminkontrakter, lån med rett til andel av debitors resultat og andel i kommandittselskap.

De konvertible obligasjonene i vår sak inngår i denne ordinære virksomheten; investeringer er selve virksomheten. Obligasjonene er ervervet for å oppnå formålet med investeringsvirksomheten. De har dermed den nødvendige tilknytning til virksomheten.

I Rt-1962-273 (Solvang), som gjaldt spørsmålet om adgang til å skatlegge gevinst ved kjøp og salg av verdipapirer, ble gevinsten ansett skattepliktig med den begrunnelse at rettspraksis helt siden 1921 hadde fulgt det prinsipp at gevinst og tap ved realisasjon av verdipapirer bare har vært tatt i betraktning ved beskatningen når ervervet har skjedd som ledd i *annen* næring. De særlige hensynene bak verdipapirunntaket som ble innført i 1921, gjorde at handel med verdipapirer ikke kunne vurderes på vanlig måte.

Etter at det ved skattereformen 1992 ble det innført generell skatteplikt/fradragrett for gevinst/tap på aksjer og mengdegjeldsbrev, er Solvang-dommen ikke lenger aktuell for aksjer og mengdegjeldsbrev. Etter statens mening er dommen heller ikke aktuell ved tolkningen av dagens § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Hensynene som begrunnet Solvang-dommen - beskyttelse av skattefundamentene - er ikke lenger aktuelle. Situasjonen er en helt annen enn i 1921.

Hensynene som begrunner unntaket i § 9-3 passer ikke for investeringsvirksomhet. Det som kjennetegner investeringsvirksomhet er at det vil kunne oppstå både gevinst og tap. Begrunnelsen for skattefrihet for enkle gjeldsbrev utenfor virksomhet passer ikke for fordringer i investeringsvirksomhet.

Det foreligger ingen saksbehandlingsfeil. I klagen til Skatteklagenemnda ble det ikke vist til skatteloven § 9-3, men kun til unntaket i § 2-38. Skatteklagenemnda hadde derfor ingen foranledning til å drøfte unntaket i § 9-3. En eventuell feil kan uansett ikke ha påvirket vedtakets innhold. Retten kan prøve om gevinsten omfattes av unntaket, og det er derfor i alle tilfelle ingen feil som kan lede til opphevelse av vedtaket.

Lani har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Grunnvilkåret for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er derfor oppfylt. Lani anfører imidlertid at det er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt på grunn av

unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3. Som unnskyldelig forhold er det vist til rettsvillfarelse vedrørende skatteloven § 9-3. Staten kan ikke se at det er noe som tyder på at Lani har vært i villfarelse om denne bestemmelsen da selvangivelsen ble levert i 2011. Under enhver omstendighet skal det svært mye til for at rettsvillfarelse skal kunne være unnskyldelig for en profesjonell næringsdrivende. Staten kan ikke se at en eventuell villfarelse er unnskyldelig i dette tilfellet.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten er kommet til at anken ikke kan føre frem.

Lagmannsretten vil først ta stilling til Lanis anførsel om at retten er avskåret fra å ta stilling til om gevinsten omfattes av unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Lani anfører at denne unntaksregelen ikke i tilstrekkelig grad er vurdert under ligningsforvaltningens behandling av saken og at retten av den grunn ikke kan ta stilling til om unntaket er anvendelig.

Lagmannsretten finner i likhet med tingretten at domstolene har kompetanse til å ta stilling til om gevinsten faller inn under skattefritaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, selv om dette spørsmålet ikke har vært sentralt under ligningsbehandlingen. Som det fremgår av Rt-2010-999 (First Securities), avsnitt 46, er det sikker rett at domstolene kan opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på. Forutsetningen er at «domstolenes bedømmelse gjelder den samme privatrettslige disposisjon som forvaltningens vedtak», jf. avsnitt 50 med henvisning til Rt-2008-1510. I vår sak dreier det seg om en annen rettslig begrunnelse for skattlegging enn ligningsmyndighetene bygget på, men den samme privatrettslige disposisjon - konverteringen/realisasjonen av de konvertible obligasjonene. Dette må retten ha anledning til å prøve, uten at den dermed opptrer som ligningsorgan.

Lagmannsretten bemerker for øvrig at problemstillingen knyttet til skattefritaket i § 9-3 har vært vurdert av skattekontoret under ligningsbehandlingen. I skattekontorets vedtak i endringssaken heter det, i gjengivelsen av forslagene i bokettersynsrapport 17. januar 2012:

Rapportens pkt 5.2 - Konvertible obligasjoner

Innfrielse av fordring er skattemessig å likestille med realisasjon. Gevinst ved innfrielsen vil være skattepliktig i henhold til skatteloven § 5-1, jf. § 5-20 første ledd bokstav b, samt § 5-30 om fordel vunnet ved virksomhet. I § 9-3 første ledd bokstav c er det gjort unntak for gevinst ved realisasjon utenfor virksomhet av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev. Skattekontoret kan ikke se at dette unntaket kan være aktuelt i denne saken.

Lagmannsretten finner ikke at det er mangler ved Skatteklagenemndas begrunnelse som medfører at vedtaket må anses ugyldig. Nemnda har vist til korrekt hjemmel for beskatning, skatteloven § 5-1 jf. § 5-30. I klagen var det kun anført at man ikke hadde å gjøre med konvertible obligasjoner og at unntaket i skatteloven § 2-28 kom til anvendelse. Det er skattyters klage som danner

grunnlaget for nemndas behandling, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 2. Det fremgår klart av vedtaket «hvordan nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen», jf. de krav til vedtakets innhold som fremgår av punkt 17.1.1 (side 398) i Lignings-ABC 2010/11. Når skattekontoret i sin avgjørelse uttrykkelig har vurdert om unntaket i skatteloven § 9-3 kunne anvendes i saken, uten at skattyteren kommenterer dette i sin klage til Skatteklagenemnda, er det etter lagmannsrettens syn ingen saksbehandlingsfeil at nemnda ikke tar opp dette spørsmålet av eget tiltak.

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfte det materielle spørsmål om gevinsten som Lani har oppebåret ved konvertering/realisasjon av de konvertible obligasjonene, er skattepliktig. Det sentrale spørsmål her er om gevinsten omfattes av fritaksregelen i skatteloven § 9-3.

Det er ingen uenighet om at gevinsten kommer inn under hovedregelen om skatteplikt i skatteloven § 5-1 - den generelle hjemmelen om skatteplikt for «enhver fordel vunnet ved [...] virksomhet». Det samme er kommet til uttrykk i § 5-30, hvor hovedregelen om fordel ved virksomhet står i første ledd, men det i andre ledd er vist til at det gjelder særregler i kapittel 9 ved realisasjon av formuesobjekt.

Partene er enige om at fritaksregelen i skatteloven § 2-38, som var det rettslige grunnlag som Lani påberopte som fritaksgrunn under ligningsbehandlingen, ikke er anvendelig i saken. Lagmannsretten er enig i det. Lani baserte sin argumentasjon på at det ikke dreide seg om konvertible obligasjoner, men om fordringer og selvstendige tegningsretter. Gevinst ved innløsning av tegningsretter faller inn under fritaksmetoden. Dette synspunktet må anses uholdbart etter at Høyesterett i Rt-2011-1620 (REC-saken) avgjorde at det ved beskatningen av konvertible obligasjoner ikke er anledning til å dele opp (dekomponere) obligasjonene i en del som gjelder selve fordringen og en del som gjelder tegningsretten.

Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 lyder slik:

Gevinst ved realisasjon av følgende formuesobjekter er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet:

- a) ...
- b) ...
- c)

1. muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev,

Det karakteristiske for mengdegjeldsbrev er at det er mange likelydende omsetningsgjeldsbrev. Partene er enige om at dette ikke er tilfellet i vår sak og at de aktuelle konvertible obligasjonene ikke kan regnes som mengdegjeldsbrev.

Det avgjørende er derfor om det dreier seg om realisasjon av formuesobjekter «utenfor virksomhet». Dersom det er tale om ytelse av lån *i virksomhet*, er gevinst skattepliktig, og tap er fradragsberettiget.

Det er på det rene at Lani driver en virksomhet i skattemessig forstand. Virksomheten omfatter blant annet utlån og investeringer i verdipapirer. De vanlige kriterier for når en økonomisk aktivitet regnes som virksomhet - kravene til omfang/varighet og at aktiviteten må være drevet

for skattyters regning og risiko og objektivt sett være egnet til å gå med overskudd, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48 - er oppfylt. Virksomheten går ut på investering i ulike investeringsobjekter. Investeringen i de aktuelle konvertible obligasjonene er en naturlig del av denne virksomheten. Det er imidlertid ikke alle former for tilknytning til en virksomhet som gir grunnlag for skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved realisasjon av fordringer.

Frederik Zimmer uttrykker det slik (Lærebok i skatterett, 7. utgave side 258):

[...] Det er ikke tilstrekkelig at skattyteren (kreditor) er virksomhetsutøver. Det kreves i tillegg etter høyesterettspraksis at fordringene må ha en *særlig og nær* tilknytning til kreditors egen virksomhet, typisk ved at fordringen kommer denne virksomheten til gode eller på andre måter er sterkt integrert i denne. Dette vil f.eks. normalt være tilfellet for kundefordringer, men typisk ikke for utlån som har karakter av en selvstendig plassering av midler med sikte på avkastning eller gevinst.

Lignings-ABC 2010/11 side 1115 - 1117 omtaler flere ulike typer fordringer som vil kunne anses som fordringer i virksomheten. Omtalen i Lignings-ABC er formulert som betingelser for fradragsrett, men gjelder tilsvarende når det er spørsmål om skatteplikt for gevinst (symmetri-prinsippet). Lignings-ABC skiller mellom følgende typer fordringer som har eller vil kunne ha nødvendig tilknytning til virksomheten:

- Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomhet
- Fordringer mottatt som betalingsmiddel
- Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet
- Forrentning av ledig kapital inntil den skal brukes i virksomheten
- Fordringer i konsernforhold

Om den første gruppen, «Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomheten», heter det (punkt 4.3):

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomheten. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomhet, f.eks. bankers utlån.

Vilkårene for tap på utestående fordringer er også omtalt i Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 15.2 - fremstillingen av gjeldende rett. Departementet skriver her på side 145:

[...] Fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet, anses som fordringer i virksomheten. Dette gjelder for eksempel kundefordringer. Videre vil lån for å oppnå forretningsmessige fordeler i kreditors virksomhet kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Det avgjørende er her at hovedformålet med fordringen er å skape forretningsmessige fordeler for långivers virksomhet (for eksempel tilgang på kunder, leverandører og oppdrag). Dersom hovedformålet med etableringen av fordringen derimot er å oppnå en avkastning av kapitalen, vil fordringen ikke anses som fordring i virksomhet. Dette gjelder også der långiveren er aksjonær i debitorselskapet.

Det aktuelle grunnlag for tilknytning til virksomheten i dette tilfellet er fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet. Virksomhetens innhold og omfang står sentralt ved vurderingen av fordringenes tilknytning i denne gruppen. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på de andre formene for tilknytning.

Virksomhetens art er beskrevet slik i selskapets årsberetninger for årene 2007 - 2010:

Selskapet fungerer nå som et investeringsselskap med plasseringer fordelt på børsnoterte aksjer og andre finansielle instrumenter i tillegg til deltagelse med større og mindre eierandeler i andre unoterte selskaper.

I samsvar med forklaringen under ankeforhandlingen fra selskapets representant legger lagmannsretten til grunn at selskapet i disse årene har hatt 2 - 3 ansatte i tillegg til daglig leder, som har sitt ansettelsesforhold i et annet selskap. En av de ansatte har arbeidet på heltid med investering og handel i ulike investeringsobjekter. Investeringsporteføljen har bestått av ulike investeringsobjekter: aksjer, obligasjoner, konvertible obligasjoner og derivater i form av terminkontrakter på aksjer, samt lån med rett til andel av selskapets resultat og andel i shipping-kommandittselskap. Selskapet har også drevet med «short-salg» av aksjer. Noe av forvaltningen har vært satt ut til meglerhuset Pareto, men mesteparten av investeringsvirksomheten har selskapet selv stått for. De konvertible obligasjonene som ble utstedt i forbindelse med lånet til NBT, kom i stand etter en henvendelse fra Pareto. Utenom obligasjonslån har Lani ikke drevet med utlånsvirksomhet, bortsett fra driftslån til datterselskaper og enkelte lån til «friends & family» - lån til familie og venner av selskapets eier. Det er enighet om at de to sistnevnte typer lån ikke har investeringsformål og at de ikke er en del av selskapets investeringsvirksomhet.

Selskapet har i alle årene 2007 - 2010 hatt betydelige finansinntekter og finanskostnader. Årsresultatet i perioden har variert mellom et overskudd på 105 millioner kroner i 2010 og et underskudd på 511 millioner kroner i 2008. Gevinst ved salg av aksjer, «verdiøkning markedsbaserte omløpsmidler» og «verdireduksjon markedsbaserte omløpsmidler» er store poster i finansregnskapet. Det er understreket i årsberetningene at selskapets investeringsvirksomhet medfører risiko for tap, knyttet «dels til kursutviklingen for de børsnoterte aksjer og andre finansielle instrumenter selskapet har investert i, og dels til utviklingen i de øvrige virksomheter selskapet har engasjert seg i».

Under hovedposten «Investeringer» i balansen er det oppgitt verdi av «markedsbaserte aksjer», «markedsbaserte obligasjoner» og «andre markedsbaserte finansielle instrumenter». Aksjer er den klart største posten, med en oppgitt verdi per 31.12.2007 og 31.12.2008 på henholdsvis kr 353 121 369 og kr 27 519 174. Obligasjoner er oppført med kr 0 per 31.12.2007 og kr 9 000 000 per 31.12.2008, mens «andre markedsbaserte finansielle instrumenter» er oppført med henholdsvis kr 198 600 og kr 11 354 400. Det fremgår av note til regnskapet at den sistnevnte posten gjelder kjøpsterminer. I årsregnskapet for 2009 er ikke forskjellen mellom verdien av aksjer og obligasjoner så stor; markedsbaserte aksjer er her oppført med verdi kr 66 685 252, markedsbaserte obligasjoner med kr 28 890 278 og andre markedsbaserte finansielle instrumenter kr 2 055 332. I årsregnskapet for 2010 - balansen per 31.12.2010 - er de tre gruppene investeringsobjekter oppført med henholdsvis kr 177 711 015, kr 20 000 000 og kr 4 451 469.

Ved vurderingen av tilknytningsvilkåret er partene uenige om hva som faller inn under selskapets virksomhet. Lani gjør gjeldende at selskapet drev med *aksjeinvesteringer*, ikke med utlånsvirksomhet eller kjøp og salg av fordringer. Selskapet foretok kun sporadiske utlån. Det var aksjeinvesteringer som var kjernen i virksomheten og som må vurderes mot det skatterettslige tilknytningskravet.

Staten mener på sin side at investeringen i de konvertible obligasjonene i NBT tjener formålet med investeringsvirksomheten og at de da har en tilstrekkelig tilknytning til investeringsvirksomheten. Det er vanskelig å oppnå nærmere tilknytning.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at Lani driver investeringsvirksomhet hvor det overordnede formål er å få størst mulig fortjeneste eller avkastning på de investerte midler.

Investeringsporteføljen består av ulike typer investeringsobjekter. I samsvar med formålet, slik dette er angitt i årsberetningene, er investeringene fordelt på børsnoterte aksjer og ander finansielle instrumenter, samt deltakelse med eierandeler i unoterte selskaper. Det er ikke satt noen begrensninger med hensyn til hvilke typer verdipapirer som kan være investeringsobjekt. Den omstendighet at verdien av aksjebeholdningen de enkelte år er betydelig større enn verdien av obligasjoner, fratar ikke obligasjonene karakter av investeringsobjekter.

Investeringen i de konvertible obligasjonene saken dreier seg om, er gjort som ledd i den ordinære virksomheten. De er ervervet med et investeringsformål. Det er nettopp slike investeringer virksomheten dreier seg om. Etter lagmannsrettens oppfatning har de konvertible obligasjonene hatt en slik tilknytning til virksomheten som kreves for at gevinsten ved realisasjonen vil være skattepliktig.

Lani har imidlertid anført at uttrykket «virksomhet» i skatteloven § 9-3 ikke skal forstås bokstavelig, men må tolkes innskrenkende. Slik lagmannsretten forstår anførselen, vil det være i strid med formålet bak unntaksregelen i § 9-3 om obligasjonene skulle bli ansett å være i virksomhet. Det er en rettstradisjon helt tilbake til 1921 for at investeringsvirksomhet i seg selv ikke er nok. Det hevdes at gevinst og tap ved realisasjon av verdipapirer bare tas i betraktning ved inntektsskatteligningen når ervervet er skjedd som ledd i *annen* næring. Denne rettstradisjon er bekreftet i Solvang-dommen i Rt-1962-273.

Staten anfører på sin side at de hensyn som begrunnet Solvang-dommen ikke lenger er aktuelle ved tolkningen av dagens § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Staten lar det stå åpent om Solvang-dommen ble satt til side allerede ved lovendring i 1971 eller 1974, men mener at de prinsipper dommen bygger på, uansett ikke er aktuelle etter skattereformen 1992.

Solvang-dommen gjaldt spørsmålet om adgangen til å skattlegge gevinst ved kjøp og salg av verdipapirer for egen regning. Skattyteren - Solvang - ble lignet for gevinsten, men Høyesterett kom til at gevinsten ikke kunne skattlegges. I dommen heter det blant annet:

Jeg finner det ikke nødvendig å ta standpunkt til spørsmålet om den virksomhet Solvang har drevet med kjøp og salg av verdipapirer må betraktes som egen næringsvirksomhet - noe jeg for min del kan være tilbøyelig til. Jeg antar nemlig at selv om man vil se det slik, så vil gevinsten ikke kunne skattlegges.

Høyesterett tok i dommen utgangspunkt i at reglene for beskatning av verdipapirer ble endret ved en lovendring i 1921. Gevinst på verdipapir ble da unntatt fra skatteplikt; motsvarende skulle det ikke gis fradrag for tap. Bakgrunnen for dette er forklart slik i dommen (side 275 i Retstidende):

[...] Forholdet var at det etter de voldsomme høykonjunkturer under den første verdenskrig hadde tilbakeslaget satt inn. Folk som satt med verdipapirer som var sunket i kurs, kunne ved å selge dem og realisere sitt tap, få adgang til å trekke dette ifra sine inntekter i medhold av byskattelovens § 39. Man forutså derfor meget alvorlig svikt i skatteinntekter for stat og kommune hvis de gjeldende regler skulle bli opprettholdt.

Det fremgår videre av dommen at rettspraksis siden endringsloven av 1921 har «fulgt det prinsipp at gevinst og tap ved kjøp og salg av verdipapirer bare har vært tatt i betraktning ved beskatningen når ervervsen er skjedd som ledd i annen næring - som plasering av driftsmidler eller på annen måte til fremme av næringen, altså hvor det primære formål ikke er spekulasjon».

Til slutt i dommen heter det at resultatet ikke står som «innlysende rimelig» men at det er «følgen av den lovendring som ble vedtatt i 1921, en følge som man var fullt klar over, men som man anså som nødvendig å ta på kjøpet for å oppnå det man mente var absolutt påkrevet, nemlig å stanse adgangen til å trekke fra i inntekt tap ved aksjespekulasjon».

Det har vært hevdet at den begrensning i virksomhetsbegrepet som Solvang-dommen bygger på, må anses forlatt som følge av den endring i reglene om beskatning av verdipapirer som fant sted i 1975, jf. fremstillingen hos Aarbakke, Skatt på inntekt (1987) side 149-150. Aarbakke viser til at Solvang-dommen (og de eldre dommene den viser til) «bygger [...] på en unntaksbestemmelse som tidligere sto i § 43 annet ledd, og som er opphevet», og han trekker den konklusjon at virksomhetsregelen i § 42 første ledd i dagjeldende skattelov «synes å måtte få igjen sitt vanlige anvendelsesområde». Gjølstad skriver derimot, i en artikkel om «Aksjer i næring - nyere grensetilfeller» i Utv. årgang 1989 side 763, på side 773, at det «må antakelig fortsatt legges til grunn at virksomhet som utelukkende går ut på handel med verdipapirer - selv i stort omfang - fortsatt ikke kan skattlegges etter § 42, og gir ikke rett til fradrag for tap etter § 44». Gjølstad tilføyer at dette resultatet «er ikke opplagt ut fra en rettspolitisk vurdering».

Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta standpunkt til hva som var situasjonen i årene før skattereformen 1992. Lagmannsretten ser det slik at den forståelse Solvang-dommen bygger på, iallfall ikke kan opprettholdes etter skattereformen. Ved skattereformen ble verdipapirunntaket opphevet for så vidt gjelder aksjer og mengdegjeldsbrev. Begrunnelsen i Solvang-dommen slår da ikke lenger til for aksjer og mengdegjeldsbrev. Spørsmålet er om Solvang-dommen fortsatt er aktuell for andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev, slik som i den foreliggende sak.

Ved vurderingen av dette spørsmålet tar lagmannsretten utgangspunkt i at den økonomiske situasjonen er en helt annen enn i 1921. Det er ikke lenger grunn til bekymring for skattefundamentene. Problemstillingen er derfor lite relevant i dag, jf. departementets bemerkninger i Ot.prp.nr.11 (1990-1991) side 6 og 7, hvor departementet konkluderte med at det ikke lenger var betenkeligheter ved å innføre full fradragsrett for verdipapirtap. Hensynene som begrunnet Solvang-dommen er følgelig ikke lenger aktuelle.

Begrunnelsen for å opprettholde skattefrihet for andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev utenfor virksomhet er at det for slike formuesobjekter normalt bare oppstår tap og ikke gevinst, jf. Ot.prp.nr.11 (1990-1991) side 14 (punkt 1.3.5). Det som kjennetegner investeringsvirksomhet er imidlertid at det vil kunne oppstå både gevinster og tap.

Finansdepartementet har tatt det standpunkt at det etter skattereformen ikke lenger er grunnlag for noen begrensning i virksomhetsbegrepet ved kjøp og salg av aksjer. I et brev som er publisert i Utv. 1993 side 495, skriver departementet følgende som svar på et spørsmål fra et advokatfirma om aktivitet som utlukkende går ut på kjøp og salg av aksjer kan anses som virksomhet i skattemessig sammenheng:

Den tidligere praksis gikk ut på at kjøp og salg av aksjer ikke kunne anses som virksomhet i skattemessig forstand. Denne praksis var knyttet til unntaket i skatteloven § 43 om at gevinster ved avhendelse av verdipapirer ikke var skattepliktig. Når det nå fra 1992 er innført generell skatteplikt på slike gevinster, antar departementet at det ikke lenger er grunnlag for en slik begrensning i virksomhetsbegrepet. Kjøp og salg av aksjer kan derfor i seg selv være virksomhet hvis aktiviteten går ut over det som regnes som passiv kapitalplassering.

Departementets uttalelse er referert i Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt* (1995) side 161, med den tilføyelse at uttalelsen knytter seg til aksjeinvesteringer, men må også gjelde for investeringer i gjeldsbrev og andre verdipapirer.

Et slikt endret syn på betydningen av Solvang-dommen har også kommet til uttrykk i Lignings-ABC, som utgis årlig av Skattedirektoratet. I Lignings-ABC for 1991, på side 523, sto det om dette spørsmålet:

Selv om aktivitet med kjøp og salg av verdipapirer er av et slikt omfang at den kan anses som næringsvirksomhet, kan gevinsten ikke beskattes etter reglene om aksjer i næring, jf. H.R.D. i Utv. 62/215.

I Lignings-ABC for 1992, side 443, var henvisningen til Solvang-dommen tatt helt ut, og teksten endret til:

Kjøp og salg av verdipapirer for egen regning, kan etter omstendighetene anses som næringsdrift.

Lagmannsretten konkluderer etter denne gjennomgangen med at de synspunkter som er nedfelt i Solvang-dommen ikke fører til noen innskrenkende tolkning av virksomhetsbegrepet i gjeldende skattelov § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, og at det i denne sammenheng ikke er grunnlag for en annen forståelse når det gjelde enkle gjeldsbrev enn når det gjelder aksjer og mengdegjeldsbrev. Lani har investert i de konvertible obligasjonene som ledd i den ordinære virksomheten. Gevinsten er dermed ikke «utenfor virksomhet». Unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 får ikke anvendelse, og gevinsten er dermed skattepliktig etter hovedregelen i § 5-1, jf. § 5-30.

Lagmannsretten går så over til å vurdere spørsmålet om det er grunnlag for den ilignede *tilleggsskatten*.

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er fastsatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum, som lyder slik:

Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Under den forutsetning at gevinsten er skattepliktig, slik lagmannsretten er kommet til, bestrider ikke Lani at disse grunnleggende vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Lani gjør imidlertid gjeldende at det er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt i medhold av ligningsloven § 10-3 nr. 1 - bestemmelsen om at tilleggsskatt ikke fastsettes «når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Det er det sistnevnte alternativet - «annen årsak» - som påberopes. Lani gjør i denne sammenheng gjeldende at det har vært høyst uklart om det har skjedd en endring i rettstilstanden når det gjelder spørsmålet om enkle fordringer kan anses å ha vært i virksomhet i § 9-3s forstand på grunnlag av tilknytning til en investeringsvirksomhet.

Lagmannsretten finner ikke at det er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt. Det er på det rene at det ikke ble gitt noen opplysninger om transaksjonen i selvangivelsen, og gevinsten kom ikke frem i regnskapet. Lagmannsretten legger til grunn at gevinsten ikke ville ha kommet til beskatning om ikke forholdet var blitt avdekket ved et bokettersyn. Ifølge forklaringen fra selskapets økonomidirektør var det ikke noen rettsvillfarelse, men en forglemmelse eller en «glipp» som gjorde at gevinsten ikke ble oppgitt. En forglemmelse fra en profesjonell næringsdrivende som Lani er ikke noe unnskyldelig forhold i ligningslovens forstand.

Sakskostnader

Staten v/Skatt øst har etter dette vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på å få dekket sine sakskostnader av motparten. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig med helt eller delvis unntak fra erstatningsansvar etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Statens prosessfullmektig har fremlagt kostnadsoppgave hvor sakskostnader - i sin helhet salær - er oppgitt til kr 153 700. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige og at det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Lani Invest AS 153 700 – etthundreogfemtittretusensyhundre - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

SKN 15-064 Fradragsretten for rådgivningskostnader mv.

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 og § 6-24. Merverdiavgiftsloven 1969 § 21 og § 23.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 21. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-97664

Dommere: Lagdommer Anne-Mette Dyrnes, lagdommer Vincent Galtung, ekstraordinær lagdommer Erik Melander. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-42099 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-97664 (14-097664ASD-BORG/03).

Parter: Havila Holding AS (advokat Cecilie Aasprong Dyrnes) mot Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Alf Henrik Evjenth Kolderup).

Sammendrag: Saken gjaldt skatt og merverdiavgift. Skatterettslig var det spørsmål om fradragsrett for rådgivningskostnader, og kostnader pådratt i forbindelse med økonomiske problemer i et datterselskap som senere gikk konkurs. Morselskapet i et konsern drev dels kapitalforvaltning/investeringsvirksomhet og dels forretningsførsel- og utleievirksomhet. Selskapet hadde altså dels skattepliktige inntekter og dels inntekter som var omfattet av fritaksmetoden, noe som har konsekvenser for fradragsretten for kostnader. Skattekontoret hadde skjønnsmessig lagt til grunn at 40 prosent av rådgivningskostnadene gjaldt den skattepliktige delen av virksomheten og derfor var fradragsberettiget. Når det gjaldt kostnadene pådratt i forbindelse med datterselskapets økonomiske problemer og senere konkurs, mente skattemyndighetene at disse kostnadene skulle vært tilordnet datterselskapet, og følgelig ikke ga fradragsrett i morselskapet. Lagmannsretten kom til at vedtaket var gyldig, og også tilleggs-skatt ble opprettholdt. Også Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak om etterberegning av merverdiavgift og tilleggsavgift var gyldig.

Saken gjelder gyldigheten av enkelte punkter i et vedtak fra Skatteklagenemnda og et annet fra Klagenemnda for merverdiavgift.

Havila Holding AS er morselskap i Havilakonsernet, jf. aksjeloven § 1-3. Selskapet holder til i Fosnavåg i Herøy kommune på Sunnmøre, og virksomheten drives fra et egenoppført bygg - Havilahuset - som sto ferdig i juli 2008. Eiere er Per Sævik med 10 % og hans tre barn med 30 % hver. Per Sævik er daglig leder, mens sønnen Njål Sævik er styreleder.

For den perioden saken gjelder - 2007-2009 - het selskapet Havila AS og hadde ni ansatte. Selskapet ble stiftet 22. oktober 1997. Navneskiftet skjedde 7. januar 2013.

Ifølge nøkkelopplysninger i Enhetsregisteret er Havila Holding AS' vedtektsfestede formål: «Drive rederivirksomhet, delta i annen næringsvirksomhet, utleie av fast eiendom, samt utlån av kapital.». Selskapet ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra femte termin 2001 for områdene administrasjon/økonomi og konsulenttjenester. Fra og med tredje termin 2007 ble selskapet også frivillig registrert for utleie av bygg og anlegg.

Konsernet omfattet i 2007-2009 blant annet Havila Shipping ASA, Havila Ariel AS og Havyard Solstrand AS (hvor det ble åpnet konkurs ultimo oktober 2008). Havila AS eide aksjer i datterselskapene og andre selskaper, og drev også med aksjehandel. Videre drev Havila AS med utleie av fast eiendom og forretningsførsel for en rekke av selskapene det hadde eierinteresser i. I tillegg var Havila AS bestyrende reder for tre selskap.

I 2007 hadde Havila AS et årsresultat før skatt på 248 877 049 kroner, i 2008 et negativt resultat før skatt på 104 881 501 kroner og i 2009 et resultat før skatt på 38 487 987 kroner.

Per Sævik var i 1996-1997 president i Norges Rederiforbund. Her møtte han Lars Jørgen Pamer, som er utdannet siviløkonom, og som var konsulent i forbundet. Pamer stiftet senere rådgivningsselskapet Fibonacci AS. Den 4. mai 2001 inngikk Havila AS en konsulentavtale med Fibonacci AS og Pamer. Om Pamers oppdrag står det i avtalens punkt 1.1:

«Leverandørene innehar en betydelig kompetanse innen tilrettelegging for finansiering av omfattende prosjekter innen bl.a. fast eiendom og shipping, herunder også skipsbyggingsprosjekter. Leverandørene skal bistå Kunden på disse områdene ved behov, - og i tillegg løpende søke å finne frem til større egnede investeringsobjekter innen fast eiendom og shipping, - herunder også fast og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.

Under henvisning til ovennevnte, skal Leverandørene yte løpende konsulentbistand i forbindelse med Kundens vurdering av og tilrettelegging for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter, - herunder også faste og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.»

For bistanden skulle Havila AS ifølge avtalen betale en fast kvartalspris på 900 000 kroner. Avtalen gjaldt ut 2003, men ble senere forlenget, og den gjaldt også for 2007-2009. Havila AS førte alle kostnadene til Fibonacci AS til fradrag på skatten, og den inngående merverdiavgift på kostnadene ble også fradragsført fullt ut.

Havila AS ble eneeier av skipsverftet Havyard Solstrand AS (dengang Solstrand AS) i 2006. I 2007 ble 20 % av aksjene overdratt til Solstrand Management AS. Havila AS solgte de gjenværende aksjene til Havyard Group i 2008, men transaksjonen ble reversert. Verftet var i økonomiske vanskeligheter, og med bistand fra advokatfirmaet Wikborg Rein & Co ble det forsøkt å refinansiere/restrukturere selskapet for å hindre konkurs. Bistanden omfattet blant annet inngåelsen av en avtale 27. oktober 2008, rett etter at det ble åpnet konkurs i selskapet. Advokatkostnader i tiden 18. desember 2007 til 30. april 2009 ble dekket av Havila AS, men fra juni 2008 ble kostnadene med noen mindre unntak viderefakturert med tillegg av merverdiavgift til Havyard Solstrand AS. Kostnadene til Wikborg Rein & Co ble i sin helhet fradragsført hos Havila AS, både skattemessig og avgiftsmessig.

Havila AS var byggherre for oppføringen av Havilahuset som sto ferdig 1. juli 2008. Selskapet fikk deretter sitt hovedkontor i bygget, mens lokalene for øvrig ble leid ut til andre selskaper i konsernet.

Den 26. mai 2010 gjennomførte skatteetaten et forhåndsvarslet bokettersyn hos Havila AS for perioden 2007 til 2009. Kontrollområdene var kostnader, inntekter, merverdiavgift og oppføring av administrasjonsbygget til selskapet. Bokettersynsrapport ble utarbeidet 7. mars 2011 etter at selskapet hadde fått anledning til å uttale seg.

Skatt Midt-Norge vedtok 14. september 2011 endring av ligning og etterberegning av merverdiavgift. I ligningsvedtaket ble selskapets alminnelige inntekt for 2007 økt med 7 975 307 kroner, for 2008 ble den redusert med 4 236 103 kroner og for 2009 ble den økt med 3 047 684 kroner. Det ble også ilagt tilleggsskatt med 30 %. I avgiftsvedtaket ble fradrag for inngående merverdiavgift redusert med totalt 7 168 288 kroner. Det ble dessuten ilagt tilleggsavgift med 30 % på det etterberegnete beløp.

Havila AS klaget over deler av vedtakene. I forbindelse med klagebehandlingen ble tilleggsavgiften satt ned fra 30 til 20 %.

Skatteklagenemnda vedtok 4. september 2012 å fastholde skattekontorets vedtak uforandret. Ved Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 22. oktober 2012 ble skattekontorets vedtak om etterberegning av merverdiavgift og illeggelse av tilleggsavgift stadfestet, med noen mindre endringer.

Den 6. mars 2013 gikk Havila Holding AS til søksmål for Oslo tingrett mot staten v/Skatt Midt-Norge med krav om opphevelse av begge vedtakene. Staten v/Skatt Midt-Norge tok til motmæle og påsto seg frifunnet. For så vidt gjelder skattevedtaket gjaldt søksmålet omberegning av fradrag for kostnader til Wikborg Rein & Co, Fibonacci AS og en mindre kostnad til selskapet Branco AS, samt tilleggsskatten. For så vidt gjelder merverdiavgiftsvedtaket gjaldt søksmålet hele vedtaket, det vil si nektelsen av fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til de samme kostnader som for skattevedtaket, og noen mindre kostnader til leverandører av konsulenttjenester, det forholdsmessige fradrag for felleskostnader og kostnader til Havilahuset, samt tilleggsavgiften.

Oslo tingrett avsa 28. mars 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes i saken som gjelder Skatteklagenemndas vedtak av 4. september 2012.
2. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 22. oktober 2012 oppheves for så vidt gjelder fordelingsskjønnet for fellesutgifter og utgifter til oppføring av Havilahuset samt utmålingen av tilleggsavgiften, for øvrig frifinnes staten ved Skatt Midt-Norge.
3. Havila AS dømmes til å erstatte staten ved Skatt Midt-Norge sakskostnader med kr 179 850 i salær, og kr 13 763 til utgifter innen to uker fra dommens forkynnelse.

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

Havila Holding AS har anket dommen for så vidt gjelder punkt 1 og deler av punkt 2 til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder bevisvurderingen og lovanvendelsen. Verken den skattemessige eller den avgiftsmessige behandlingen av kostnadene til Branco AS er gjort til ankegenstand. For fellesutgiftene og utgiftene til Havilahuset gjelder anken bare

fremgangsmåten for beregning av det forholdsmessige fradrag (fordelingsnøkkelen). For øvrig gjelder anken hele dommen.

Ankeforhandling ble holdt 14.-16. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Per Sævik møtte med fullmakt til å representere ankende part og avga forklaring på dennes vegne. Det ble for øvrig avhørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, **Havila Holding AS**, har i hovedtrekk anført:

Beskrivelsen av Havila AS' virksomhet i tingrettens dom er ikke korrekt. Tingretten har lagt feil kriterier til grunn for sin vurdering av arten og omfanget av selskapets ulike aktiviteter.

Havila AS er konsernspiss i konsernet som omfatter virksomhet i blant annet rederi/shipping/offshore, verft, industri, fiskeri og eiendom. Havila AS utøvde en aktiv eierrolle og var involvert i driften av flere datterselskaper og tilknyttede selskaper.

Havila AS utførte i bokettersynsperioden avgiftspliktige tjenester for datterselskaper og tilknyttede selskaper. Havila AS hadde skriftlige avtaler med over 30 selskaper om å utføre tjenestene som for eksempel løpende regnskapsførsel (herunder IFRS-rapporteringer), forretningsførervirksomhet, sekretariatsfunksjon, presentasjon av års- og perioderegnskap, samt avholdelse av styremøter og generalforsamlinger. Videre utførte selskapet avgiftspliktige tjenester i form av administrasjon og management, herunder lønninger, årsoppgjør, føring av selvangivelser, utleie av fast eiendom og løpende oppfølging av leieavtaler. Selskapet var dessuten bestyrende reder for tre skip. Havila AS oppførte Havilahuset i bokettersynsperioden. Det tok tid å være byggherre for dette prosjektet. Etter ferdigstillingen har Havila AS leid ut lokaler i bygget.

Denne virksomheten er grunnlaget for selskapets registrering i Merverdiavgiftsregisteret, og virksomheten genererer også skattepliktig inntekt. Utøvelse av aktivt eierskap gir således inntekter i form av vederlag for tjenester og utleie av lokaler. Tjenestene kan ha vært priset for lavt i bokettersynsperioden, men dette er endret nå.

Havila AS driver ikke investeringsvirksomhet i den forstand at selskapet omsetter unntatte finansielle tjenester. Det er heller ikke riktig å si at de ansatte hovedsakelig driver med kjøp/salg av aksjer eller passiv kapitalplassering. Den ankende parts virksomhet gjenspeiles i driftsinntektene. Finansinntekter gir ikke uttrykk for noen virksomhet hos selskapet. Aksjeutbytte og konsernbidrag er ikke egen virksomhet og heller ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. I bokettersynsperioden har selskapet verken kjøpt eller solgt aksjeselskaper. Aksjetrading (daytrading) er et alternativ til bankinnskudd og gir ikke uttrykk for noen selvstendig virksomhet hos Havila. Under bokettersynet opplyste Havila at de ansatte brukte omtrent 10 % av tiden til handel med aksjer.

Kostnadene til juridisk bistand fra Wikborg Rein & Co ble påført som følge av en omstrukturering av skipsverftet Havyard Solstand AS. Partrederiene som ble opprettet, var resultat av en prosess der man forsøkte å redde verftet fra konkurs, noe man ikke lyktes med. Sammen med Sparebank1 MSN overtok Havila AS tre av selskapets skipsbyggingskontrakter. De

tre skipene ble organisert i tre partrederier, og Havila AS ble bestyrende reder mot vederlag for alle tre. Vederlagene for 2008 og 2009 ble fakturert i 2010. Vederlagene er avgiftspliktig omsetning og skattepliktig inntekt.

Kostnadene til advokatfirmaet er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1. Tingretten har lagt til grunn feil lovanvendelse når det henvises til at kostnadene skal tilordnes Havyard Solstrand AS, eller selskapene som kontrakter og skip ble lagt inn i. Det er også feil lovanvendelse og feil bevisbedømmelse at det legges til grunn at advokatkostnadene knytter seg til aksjeinvesteringen, og ikke kan anses som løpende driftsutgifter.

Tilknytningsvilkåret er oppfylt. Formålet med advokatbistanden var å skaffe Havila AS skattepliktig inntekt, hvilket også ble resultatet. Havila AS er nå bestyrende reder for tre partrederier og vederlaget er 500 000 kroner per år fra hvert av dem. Selv om dette er en annen type skattepliktig inntekt enn man tenkte seg i starten av prosessen, er det tale om en skattepliktig inntekt, og dette må være avgjørende. Utsikten til at bistanden kunne medføre skattepliktig inntekt var tilstrekkelig nærliggende. Havila AS er uenig med tingretten i at inntekten bare var en fjern mulighet. Noe av kostnadene fra Wikborg Rein & Co ble viderefakturert til Havyard Solstrand AS. Dette betyr ikke at verftet skulle ha hatt hele kostnaden. Havila AS viderefakturerte der selskapet mente at dette var korrekt.

Havila AS hadde fra 2001 en avtale om løpende konsulentbistand med Fibonacci AS. Fibonacci AS er en generell rådgiver og vurderer blant annet ulike prosjekter. De bisto i forbindelse med børsnoteringen av datterselskapet Havila Ariel på Oslo Axess i 2008. Det er ikke korrekt at Fibonacci AS kun bisto ved finansielle transaksjoner/oppkjøp av selskaper.

I perioden 2007-2009 fakturerte Fibonacci AS selskapet for til sammen 11 688 392 kroner med tillegg av merverdiavgift. Beløpet på 11 688 392 ble ført til fradrag på skatten mens inngående merverdiavgift med 2 922 091 ble ført til fradrag på den utgående avgiften.

Skatteklagenemndas tilbakeføring av 60 % av fradragsføringen av kostnadene fra Fibonacci AS, som tingretten sluttet seg til, bygger på feil lovanvendelse og bevisbedømmelse. Kostnadene er fradragsberettiget som løpende driftskostnader. De gjelder ikke kjøp av aktivum. Havila AS har verken kjøpt eiendom, skip eller aksjeselskap i perioden.

Selskapet har sannsynliggjort faktum og dermed også hva kostnadene knytter seg til. Etter ligningsloven § 8-1 kan ikke skattekontoret da forholde seg til et annet faktum. Det foreligger ikke skjønnsadgang etter ligningslovens bestemmelser.

Under enhver omstendighet er Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse vilkårlig og urimelig. Firedelingen som staten har tatt som utgangspunkt, mangler objektivt grunnlag og medfører en vilkårlig fordeling. Skjønnen er basert på uriktig faktum. Skatteklagenemnda har anvendt et helt matematisk skjønn som det ikke er grunnlag for i sakens faktum. Det er i seg selv tilstrekkelig til at vedtaket er ugyldig.

Det er ikke under noen omstendighet grunnlag for tilleggsskatt.

Tingretten har oppsummert kriteriene som er fastsatt i Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig) på en fragmentarisk og ufullstendig måte. Her fastsatte Høyesterett fradragsrett for inngående merverdiavgift for et morselskap som hadde pådratt seg advokatutgifter for forhold i et datterselskap. Faktum i denne saken og vår sak er sammenlignbart i den forstand at man pådro seg advokatkostnader for å unngå konkurs. Det kan ikke oppstilles et krav om at morselskapets omsetning er av samme art som datterselskapets. Det sentrale må være at den ankende part fikk en avgiftspliktig omsetning som følge av redningspakken, og ikke arten av den avgiftspliktige omsetningen. Kostnadene til advokat var ikke knyttet til aksjekjøp og var heller ikke due diligence-kostnader.

Det sentrale er om anskaffelsen har relevans for den avgiftspliktige virksomheten. Begrepet «virksomhet» er viktig. Dersom man legger feil forståelse av den avgiftspliktige virksomheten til grunn, vil vurderingen av relevanskravet også kunne bli feil. Relevanskravet forutsetter ikke at det skal være en direkte relasjon mellom anskaffelsen og en spesifikk utgående transaksjon. Dette kommer tydelig til uttrykk i Rt-1985-93 (Sira Kvina).

Det har ingen betydning at selve faktureringen for vederlagene skjedde i 2010. Det kreves ikke sammenheng mellom tidspunktet for påført kostnad og tidspunktet for den avgiftspliktige omsetning. Dette gjenspeiles også i ordningen med forhåndsregistrering i merverdiavgiftsregisteret, der et selskap kan få løpende fradrag i måneder og år før avgiftspliktig omsetning finner sted.

Skatteklagenemnda har akseptert at 40 % av kostnadene til Fibonacci AS er knyttet til driften av selskapet, ikke til noen form for investeringsvirksomhet. Klagenemnda for merverdiavgift har lagt et annet faktum til grunn når det gjelder disse kostnadene. Havilas anførsler i denne forbindelse er ikke vurdert i tingrettens dom.

Kostnadene har relevans for den avgiftspliktige virksomheten. Kostnadene er generelle kostnader som Havila AS har pådratt seg i rollen selskapet har ved utøvelsen av tjenestene. Det vises i denne forbindelse til EU-domstolens dom C-16/00 (Cibo) hvor et morselskap fikk fradrag for inngående avgift på generelle kostnader under forutsetning av at morselskapet fakturerte managementtjenester til datterselskapene. Jf. også Gjems Onstad/Kildal MVA kommentaren s 435 hvor det heter at Cibo-dommens kriterier omfattes av relevanskravet som norsk Høyesterett har utformet.

Også når det gjelder fordelingen av inngående avgift på kontordriftskostnader og driftskostnader til Havilahuset har tingretten foretatt en forenklet og ufullstendig tilnærming til det rettslige grunnlaget.

Havila AS aksepterte under bokettersynet at kostnadene skulle fordeles ut fra at de ansatte benyttet en mindre del av arbeidstiden på aksjetrading. Etter en grundig gjennomgang av de ansattes arbeidsoppgaver ble det foreslått en fordelingsnøkkel på 10/90 %

I skriftlig korrespondanse med skattekontoret har Havila AS gitt en grundig og korrekt beskrivelse av virksomhetens art, herunder de ansattes arbeidsoppgaver. I tillegg har saksøker gitt korrekte opplysninger om tidsbruken fordelt på de ulike arbeidsoppgavene. Det er ikke grunnlag for uttalelsene i vedtaket om at Havila AS bevisst har gitt uriktige opplysninger i saken.

Kriteriet for fordeling av inngående merverdiavgift på såkalte felleskostnader er anskaffelsens antatte bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 23 og tidligere forskrift nr. 18 § 1. For å komme frem til antatt bruk må man benytte en hjelpestørrelse (metode). Forskriften gir ingen anvisning på obligatoriske hjelpestørrelser, men fastsetter at det skal utøves et forsvarlig forretningsmessig skjønn. En fordelingsnøkkel basert på forholdet mellom den avgiftspliktige omsetning og driftskostnadene er feil, og denne metode er aldri før blitt benyttet av avgiftsmyndighetene. Nøkkelen er basert på en sammenligning mellom inkommensurable størrelser. Driftskostnadene inneholder også anskaffelser som det ikke er merverdiavgift på, samt kostnader som ikke er fradragsberettigede, og som heller ikke er fradragsført. Det gir derfor et tilfeldig og urimelig utslag å benytte denne metoden.

Partene er enige om at omsetningstall ikke skal benyttes. De ansattes tidsbruk vil gi best uttrykk for den antatte bruken av kontordriftsutstyr og kostnader til Havilahuset. Denne metoden er anerkjent av avgiftsmyndighetene og domstolene.

Selskapet har ikke utvist uaktsomhet. Det er ikke grunnlag for tilleggsavgiften.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 4. september 2012 oppheves hva gjelder endring av ligning knyttet til kostnader fra Wikborg Rein og Fibonacci, og illeggelse av tilleggsavgift.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 22. oktober 2012 oppheves hva gjelder nekting av fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kostnader fra Wikborg Rein og Fibonacci, reduksjon av fordelingsnøkkel, samt illeggelse av tilleggsavgift.
3. Havila Holding AS tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, **Staten v/Skatt Midt-Norge**, har i hovedtrekk anført:

De to vedtakene er gyldige så langt anken rekker.

Staten er uenig i det bildet av ankende parts virksomhet som søkes etablert i saken, nemlig at man står overfor et selskap som først og fremst leverer avgiftspliktige tjenester, og som for øvrig har en del investeringer ved siden av.

Havila AS drev delt virksomhet, dels investeringsvirksomhet, dels avgiftspliktig virksomhet i form av forretningsførsel og utleie.

Bevismessig må det tas utgangspunkt i at Havila AS er et typisk holdingselskap, som utgjør konsernspiss og eier en rekke andre selskaper. Til noen av disse selskapene ytes det visse konserntjenester, til andre ikke. Hovedvirksomheten til ankende part er forvaltning av eierskap, hvilket er en avgiftsunntatt virksomhet, men det ytes altså også en mer begrenset avgiftspliktig virksomhet til enkelte av de selskapene Havila AS har eierandeler i.

Det grunnleggende inntrykk av holdingselskapet som forvalter av egne aktiva underbygges blant annet ved nøkkeltall fra regnskapene i perioden, det faktum at en av de ansatte brukte mesteparten av sin tid på tradingvirksomhet, den betydelige mengde aksjehandler i perioden samt

de sofistikerte investeringsrådene som ankende part i perioden kjøpte fra Fibonacci AS for et beløp som i perioden 2007-2009 alene oversteg de inntekter som ankende part oppnådde gjennom forretningsførselsvirksomheten.

Konsernmodellen endrer ikke tilnærmingen til de spørsmål som reises i saken. Havila AS må vurderes for seg både skatte- og avgiftsmessig.

Det er ikke skattemessig fradragsrett for oppofrelser i form av tjenestekjøp fra Wikborg Rein & Co knyttet til Havyard Solstrand AS. Formålet med advokatbistanden var å jobbe med redningspakken, sikre byggelånbankens interesser og at arbeidet med skrogene kunne fullføres slik at skipene kunne komme i drift. Formålet var ikke å skaffe skattepliktig inntekt i Havila AS.

Manglende fradragsrett kan begrunnes på flere måter. Prinsipalt anføres at advokatbistanden gjaldt Havyard Solstrand AS' aktiva og finansiering. Den burde derfor tilordnes Havyard Solstrand AS. Viderefaktureringen dekker alle sider av det utførte oppdraget, hvilket også tilsier at samtlige kostnader hørte hjemme hos Havyard Solstrand AS.

De senere oppdrag som bestyrende reder kan ikke begrunne fradragsrett for tidligere anskaffelser fra advokatfirmaet. Partsrederavtalen var en eventualitet hvis bestillerne ikke ville overta skipene etter at de var abandonert fra konkursboet. Det foreligger ikke en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning på oppofrelsestidspunktet.

Fibonacci AS og Pamer bisto både Havila AS og datterselskaper og var involvert i en rekke gjennomførte transaksjoner, jf. Pamers forklaring om hvilken nytte Havila AS hadde av rådene. Det ble gitt til dels sofistikert transaksjonsrådgivning. Det fremgår av de fremlagte presentasjonene at bistanden også gjaldt spesifiserte transaksjonsobjekter. Det var ikke grunnlag for fradragsføring av samtlige kostnader til Fibonacci AS. Hovedformålslæren kunne ikke få anvendelse. Skattekontoret hadde adgang til å endre poster i ligningen, jf. ligningsloven § 8-1.

Den skjønnsmessige fordelingen som er foretatt hva gjelder oppofrelsene knyttet til kjøp fra Fibonacci AS kan ikke oppheves. Ligningsmyndighetene måtte treffe en skjønnsmessig avgjørelse om fordelingen basert på et begrenset materiale. Det var ikke ført timelister og forelå ikke andre skriftlige tidsnære bevis om hva som kunne være formålet med bistanden i det enkelte tilfelle. Selskapet ga ikke ytterligere opplysninger. Det ble foretatt en grundig vurdering. Det er ikke utøvd et uforsvarlig eller urimelig skjønn.

Fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til Wikborg Rein & Co var uberettiget, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Anskaffelsen har ikke den nødvendige tilknytning til ankende parts avgiftspliktige virksomhet. Tilknytningen må være funksjonell, noe den ikke er.

De fradragsførte ikke-viderefakturerte anskaffelsene ble foretatt frem til juni 2008, mens den konkrete avgiftspliktige virksomheten knyttet til bygg 83, 84 og 85 konkretiserte seg tidligst i slutten av desember 2008. I avtalen var muligheten for forretningsvirksomheten ikke beskrevet. Den var utslag av at byggene ikke ble overtatt av de opprinnelige bestillerne. Kostnadene har ikke tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.

Bistanden fra Fibonacci AS kan ikke anses som en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet. Deltakelse i noen møter med Wikborg Rein & Co er ikke tilstrekkelig til å anse denne delen av bistanden som en innsatsfaktor. Det er ingen andre faktiske tilknytningspunkter mellom bistanden og forretningsførselsvirksomheten. Anskaffelsen har derimot nær tilknytning til den avgiftsunntatte investeringsvirksomheten.

Fordelingsnøkkelen når det gjelder fellesutgiftene og utgiftene til Havilahuset er uvanlig, men det er ikke påvist at den er uheldig for Havila. Forvaltningen tok ikke utgangspunkt i tidsbruken fordi opplysningene om tidsbruken fra Havila AS ikke var verifiserbare og hvilte på premisser man ikke kunne feste lit til, f.eks. at styreverv måtte avvikles utenfor arbeidstiden. Modellen bygger på et snitt på tre år. Havilahuset sto ferdig midt i perioden.

Det er ikke grunnlag for fravikelse av det fordelingsskjønnet som er lagt til grunn av Klagenemnda for merverdiavgift, idet det må anses som forsvarlig. Prøvingen av skjønnet må ta utgangspunkt i at det (skjønnet) måtte bygges opp fra bunnen av. Ettersom det ikke knytter seg faktiske feil ved skjønnet, kan det ikke oppheves. Under enhver omstendighet fremstår ikke den modell som motparten påberoper som mer treffende.

For begge vedtakene gjør staten gjeldende at tilleggsskatt og tilleggsavgift ikke skal oppheves.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakens kostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Rettens kompetanse og beviskrav

Ved prøvingen av vedtakenes gyldighet er utgangspunktet at retten har full prøvelsesrett. Begrensninger i prøvingsintensiteten når det gjelder de skjønnsmessige vurderingene og fastsettelsene i vedtakene, vil lagmannsretten komme tilbake til.

Det følger av Rt-1995-1768 (Butt) for merverdiavgiftsspørsmålet og Rt-2006-404 (Invensys) for skattespørsmålet at prøvingen må skje ut fra det faktum forvaltningen fikk seg forelagt.

Så langt vedtakene gjelder endringsligning av skatt og etterberegning av merverdiavgift, gjelder vanlige beviskrav. For vedtak om tilleggsskatt og tilleggsavgift er beviskravet skjerpet. Det må være klar sannsynlighetsovervekt for det faktum som legges til grunn for slike vedtak.

Havila AS' virksomhet

Havila AS har ment seg berettiget til fradragsføring av alle kostnadene til Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS, så vel skatte- som avgiftsmessig. Dette har selskapet ikke fått medhold i, verken i forvaltningen eller i tingrettens dom - i det vesentlige fordi en del av virksomheten til selskapet er blitt ansett som investeringsvirksomhet og kapitalforvaltning, og derfor er unntatt fra både skatt- og avgiftsplikt. Dermed er det heller ikke fradragsrett. Dette følger for skattespørsmålet av hovedregelen i skatteloven § 6-1, hvorefter fradragsretten begrenses slik at den bare gjelder for kostnader til å erverve *skattepliktig* inntekt. Den såkalte fritaksmetoden som ble innført fra og

med inntektsåret 2004, innebærer at aksjeinntekter mv. med visse unntak er skattefrie for en aksjonær som selv er et selskap. Så langt et selskap er omfattet av fritaksmetoden, må eventuelle fradrag hjemles i skatteloven § 6-24, en bestemmelse lagmannsretten kommer nærmere tilbake til nedenfor. For merverdiavgiftsspørsmålet følger begrensningene i fradragsretten av merverdiavgiftsloven 1969 § 21. Fradragsretten for inngående merverdiavgift gjelder kostnader til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Kapitalforvaltning og omsetning av finansielle instrumenter - for eksempel aksjer - er avgiftsfri virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 5 b. Dette omtales gjerne som et gjensidighetsprinsipp, jf. Rt-2011-21 [skal vel være Rt-2011-213], hvor det heter:

«Innledningsvis bemerker jeg at regelen i § 21 er uttrykk for et gjensidighetsprinsipp. Utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre. Begrunnelsen for kjøperens fradragsrett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift, med det resultat at det er siste kjøper som til slutt betaler den endelige avgift. Siktemålet er at bestemmelsene virker konkurransemessig nøytralt, og å forhindre avgiftsmessige ulikheter mellom de næringsdrivende.»

Tingretten har lagt til grunn at partene er enige om at Havila AS drev delt virksomhet, dels kapitalforvaltning/investeringsvirksomhet, dels avgiftspliktig omsetning av tjenester i form av forretningsførsel og utleie. Havila AS har imidlertid for lagmannsretten gjort gjeldende at tingrettens vurdering av selskapets virksomhet er feil, og at det ikke driver investeringsvirksomhet i den forstand at det omsetter unntatte finansielle tjenester. Den såkalte daytradingen med aksjer anføres kun å være et alternativ til plassering av pengene i banken.

Ettersom arten av Havila AS' virksomhet har betydning for både den skattemessige og den avgiftsmessige fradragsretten, vurderer lagmannsretten dette spørsmålet først.

Det er enighet om at Havila AS i kontrollperioden leverte tjenester i form av regnskapsførsel og forretningsførsel og drev med utleie til en rekke av sine datterselskap og andre selskap det hadde interesser i.

Denne virksomheten er imidlertid ikke nevnt i årsberetningen for 2009. Under overskriften «Virksomhetens art og hvor den drives» heter det at «Havila AS driver med investeringer i andre selskap».

På spørsmål om virksomhetens art under bokettersynet, opplyste økonomisjef Jill Aasen i Havila AS 5. mars 2010 at selskapet drev med investering i andre selskaper, langsiktig og kortsiktig. Videre opplyste hun at selskapet eier administrasjonsbygget hvor Havila AS har sine lokaler og at selskapet leier ut lokaler til Havila Ariel, Havyard-selskapene og Havila Shipping ASA. Forretningsførselen for øvrig er ikke nevnt. Under overskriften «Organisasjon» opplyste Aasen at Vegard Sævik var «porteføljeforvalter/ansvarlig for investeringer».

Det som her er blitt fremhevet av selskapet i dets egen beskrivelse av virksomheten, er således at det driver investeringsvirksomhet. Etter lagmannsrettens syn virker det lite plausibelt at selskapet opplyser at det driver med investeringer i andre selskap dersom dette ikke er tilfellet.

I klagen til Klagenemnda for merverdiavgift 9. november 2011 står det at Havila AS driver en virksomhet som dels faller innenfor, dels utenfor merverdiavgiftslovens område. Virksomhet som gjelder forretningsførsel og rådgivningsvirksomhet, samt utleie av fast eiendom, faller innenfor avgiftsområdet etter merverdiavgiftsloven. Klageren driver dessuten investeringsvirksomhet som faller utenfor avgiftsområdet, sies det i klagen som er ført i pennen av selskapets juridiske rådgivere i PWC. Det må formodes at selskapet har godkjent det som står i klagen.

Av referat fra et styremøte i Havila AS 14. august 2006 - det vil si før kontrollperioden - fremgår det at styret besluttet å ansette Vegard Sævik fra 1. august samme år. I punkt 10 i referatet heter det: «I forbindelse med ansettelsen av Vegard Sævik og oppgaver han skal arbeide med, ønskes det avsett et beløp på 10 MNOK for trading i aksjemarkedet.». Vegard Sævik forklarte for lagmannsretten at han hadde en kapitalbase på 10-12 millioner kroner. I perioder var beholdningen «gearet» opp til omkring 40 millioner kroner. Vegard Sævik forklarte videre at han kjøpte to selskap for å sitte på dem som en pengeplassering. Han kjøpte også aksjer i to skip for henholdsvis 5 og 20 millioner kroner. Oppkjøpet av Havila Ariel (med to datterselskaper) skjedde i 2007.

Avtalen med Fibonacci AS og Lars Jørgen Pamer støtter også at selskapet driver investeringsvirksomhet. I innledningen til avtalen står det at Fibonacci AS og Pamer «har tilbudt å utføre konsulenttjenester og annen bistand med oppsporing av prosjekter og tilrettelegging og forhandling av finansielle løsninger for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter, - herunder også faste og flytende installasjoner offshore på norsk kontinentalsokkel». I sin forklaring for lagmannsretten betonte Pamer sterkt at hans ekspertise var å finne kreative finansielle løsninger, og det fremkom klart at det ikke var oppdrag i form av forretningsførsel mv mot beskjedne vederlag han hadde i tankene. Rådgivningen var ifølge Pamer ikke rettet mot den kortsiktige aksjehandelen. Etter lagmannsrettens oppfatning har det formodningen mot seg at et selskap som ikke driver med investeringsvirksomhet, har behov for den type bistand det her er tale om.

I vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift på side 25-26 er regnskapstall for den kortsiktige handelen systematisert, og det fremkommer her at handelen med markedsbaserte aksjer var omfattende og utgjorde en betydelig aktivitet. Det dreier seg om store beløp og et stort antall transaksjoner. Lagmannsretten legger dette til grunn og bemerker at denne virksomheten ikke bare kan anses som en kapitalplassering på linje med å ha penger i banken. I tillegg kommer de langsiktige plasseringene, jf. samme sted i vedtaket.

Omsetningen av tjenester i form av forretningsførsel mv. er ifølge regnskapene ikke særlig stor, bare omkring én million kroner per år. Det er anført at tjenestene var priset lavt, og at dette er rettet opp nå. Lagmannsretten vil likevel bemerke at det må legges til grunn at Per Sævik er en profesjonell og erfaren aktør, noe som tilser at prisingen også i 2007-2009 sto i et noenlunde rimelig forhold til tjenestenes omfang.

Samlet finner lagmannsretten det sannsynliggjort at kapitalforvaltning og investeringsvirksomhet var en betydelig virksomhet i Havila AS. Den nærmere vurderingen av hvor stor andel av den totale virksomheten som må anses som investeringsvirksomhet, kommer lagmannsretten tilbake til.

Skatteklagenemndas vedtak

1. Rettslige utgangspunkter

Etter skatteloven § 6-1 gis det fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Det må således for det første være pådratt en kostnad - en oppofrelse - og denne oppofrelsen må ha som formål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt; det vil si at det må være en tilknytning mellom kostnaden og inntekten. I Rt-2012-744 (Skagen) var hovedspørsmålet om tilknytningskravet var oppfylt. I avsnittene 44 og 45 heter det:

«Om tilknytningskravet er det i Rt-2008-794 avsnitt 47 uttalt:

«Jeg minner om at en forutsetning for at det skal kunne gis fradrag, ..., er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnadene og de fremtidige inntekter. I dommen i Rt-1949-912, uttalte annenvoterende på vegne av flertallet som begrunnelse for i den saken ikke å gi fradrag etter den tilsvarende bestemmelse i den daværende byskattelovens § 38 at det ikke var «en så nær og påtakelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse». Dersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt.»

Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment, likevel slik at dette «ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag», jf. Rt-1956-1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189, men ut fra hvorvidt «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa» tilsier at det har vært skattyters «intensjon å skape inntekt», jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 34.»

Vurderingen må ta utgangspunkt i situasjonen slik den var på investeringstidspunktet, jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 37. Formålet å erverve skattepliktig inntekt må således være til stede på oppofrelsestidspunktet.

Skatteplikten er subjektiv, og skattyter har derfor ikke skatteplikt med mindre inntektsposten skal tilordnes vedkommende. Hovedregelen er at kapitaleieren skal tilordnes inntekter som har sammenheng med kapitalobjektet. I Rt-2013-421 avsnitt 36 kommenterer Høyesterett avgjørelsen i Rt-1967-1570 slik:

«Førstvoterende legger her vekt på hvem som eide tomten, hvem som tok initiativ til utbyggingen og hvem som satte den i gang med fortjeneste for øye. Slik jeg ser det, må dette være sentrale kriterier i vurderingen av hvem en virksomhet skal tilordnes. Det må vurderes hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode. I dette ligger at man blant annet må se hen til om skattyter bærer tap og får gevinst av det Tronviken har kalt «grunninvesteringen».»

2. Havyard Solstrand AS

Mens det i anken er påberopt fradragsrett etter skatteloven § 6-1 og § 6-24, er det under ankeforhandlingen kun anført at Havila AS har fradragsrett for kostnadene til advokatbistanden etter skatteloven § 6-1.

Partene er enige om at oppofrelsesvilkåret er oppfylt. Havila AS har gjort gjeldende at også tilknytnings- og tilordningsvilkårene er oppfylt, men dette er staten uenig i.

Som nevnt hadde verftet tre skip under bygging. Havyard Solstrand AS var imidlertid i økonomiske vanskeligheter, og fra 2. desember 2007 til 30. april 2009 bisto advokatfirmaet Wikborg Rein & Co med «refinansiering/restrukturerings» av verftet, jf. fakturaspesifikasjonene. Det var Havila AS som betalte for bistanden, men det er likevel et spørsmål om selskapet var berettiget til å føre kostnadene til fradrag.

Bistanden strakte seg over en viss tid. Det er opplyst, og det har støtte i de fremlagte fakturaspesifikasjonene fra advokatfirmaet, at formålet med bistanden først og fremst var å hindre konkurs. Det ble forsøkt å finne løsninger for å refinansiere Havyard Solstrand AS. Kostnadene ble således pådratt av hensyn til verftet, og det er da også naturlig å tilordne dem til dette. Det var verftet som hadde behov for refinansieringen, ikke Havila AS. Hvis formålet var å redde Havila AS' investering, må fradragsretten vurderes i medhold av skatteloven § 6-24, men denne bestemmelsen er som nevnt ikke påberopt for lagmannsretten.

Fra 30. juni 2008 ble de fakturerte beløp fortsatt betalt av Havila AS, men med noen få unntak viderefakturert med tillegg av merverdiavgift til Havyard Solstrand AS. Fra dette tidspunkt har Havila AS selv ansett at kostnadene i siste instans i det vesentlige hører hjemme hos Havyard Solstrand AS, og lagmannsretten er enig med staten i at også dette taler for at hele kostnaden - som i det vesentlige påløp forut for dette tidspunkt - tilordnes Havyard Solstrand AS, ikke morselskapet.

Det er etter lagmannsrettens syn lite naturlig å anse at det på noe tidspunkt var et formål med bistanden å skaffe Havila AS skattepliktig inntekt. Fra de relativt detaljerte fakturaspesifikasjonene er det ikke dokumentert noe som tyder på at bistanden hadde dette for øyet. Per Sævik forklarte at han var opptatt av å redde de tre skrogene, men det fremkom av hans forklaring at dette primært var fordi han anså det som en æressak, ikke fordi han var opptatt av å skaffe inntekter i form av oppdrag om forretningsførsel eller lignende.

Med bistand fra advokatfirmaet ble det 27. oktober 2008 inngått en avtale mellom Havila AS, Havyard Group AS og Sparebank 1 SMN. Avtalen omtales av ankende part som en redningspakke. På avtaletidspunktet hadde Havila AS allerede i noen måneder viderefakturert for bistanden til Havyard Solstrand AS.

I avtalens innledning er det angitt at den er inngått i anledning av at styret i verftet hadde besluttet å begjære oppbud, og at konkursåpning kunne forventes i uke 43 i 2008. Videre heter det her at partene var enige om å tilby bestillerne av to av skipene (byggene) å overta disse til markedspris etter at de var abandonert fra konkursboet. Hvis bestillerne ikke var interessert, skulle et nystiftet rederi, eid med 50 % hver av Havila AS og banken, være forpliktet til å overta skipene. Bestillerne viste seg ikke å være interessert i tilbudet om overtakelse, og i henhold til avtalen ble derfor rederiet Havskip AS etablert. Deretter ble det henholdsvis 23. desember 2008, 17. juni

2009 og 6. november 2009 inngått bestyrende reder-avtaler for hvert av de tre skipene mellom Havila AS og Havskip DA. Som bestyrende reder tok Havila AS på seg «å utøve alle handlinger relatert til den daglige driften og alle administrative oppgaver på vegne av Selskapet i henhold til god forretningsskikk.». Vederlaget var i henhold til hver av avtalene 500 000 kroner per år. Senere ble det også inngått avtaler om management for iallfall to av skipene.

Havila AS har anført at det er tilstrekkelig nær tilknytning mellom advokatbistanden og utsikten til denne ordningen; at den skattepliktige inntekten var et formål med kostnadene og at de derfor er fradragsberettigede. Lagmannsretten finner ikke dette sannsynliggjort. Opprettelsen av to av partrederiene var en subsidiær løsning. Det tredje bygget skulle selges. Det står ikke noe i avtalen om at Havila AS eventuelt skulle få oppdraget som bestyrende reder. Og noe annet oppdrag om forretningsførsel eller lignende er heller ikke nevnt, verken i innledningen eller under andre punkter i avtalen. Det som til slutt ble resultatet - og som førte til inntekter for Havila AS i form av vederlag for tjenester i henhold til avtaler om management og oppdrag som bestyrende reder - var ikke den foretrukne løsning. Som det er konkludert med i tingrettens dom, kan dette kun ha fremstått som en fjern mulighet da kostnadene ble pådratt.

Lagmannsretten finner etter dette at de objektive kjensgjerningene taler mot at formålet med advokatbistanden var å skaffe skattepliktig inntekt til Havila AS. Da bistanden ble gitt var dette dessuten lite tenkelig og heller ikke det foretrukne resultat. Vilåårene for fradrag for Havila AS var derfor ikke til stede, jf. skatteloven § 6-1.

3. Fibonacci AS

Havila AS har prinsipalt anført at kostnadene til Fibonacci AS *i sin helhet* kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-1.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Lagmannsretten viser i denne sammenheng for det første til konsulentavtalen 4. mai 2001. Om Pamers oppdrag står det i avtalens punkt 1.1:

«Leverandørene innehar en betydelig kompetanse innen tilrettelegging for finansiering av omfattende prosjekter innen bl.a. fast eiendom og shipping, herunder også skipsbyggingsprosjekter. Leverandørene skal bistå Kunden på disse områdene ved behov, - og i tillegg løpende søke å finne frem til større egnede investeringsobjekter innen fast eiendom og shipping, - herunder også fast og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.

Under henvisning til ovennevnte, skal Leverandørene yte løpende konsulentbistand i forbindelse med Kundens vurdering av og tilrettelegging for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter, - herunder også faste og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.»

I avtalen med Fibonacci AS fremheves også Pamers kompetanse «innen tilrettelegging for finansiering av omfattende prosjekter innen bl.a. fast eiendom og shipping, herunder også skipsbyggingsprosjekter». Det fremgår av avtalen at det først og fremst er på disse områdene han skal bistå Havila AS. Konsulentbistanden skal bestå i vurdering og «tilrettelegging for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter». Dette taler i seg selv for at

kostnadene til konsulentbistanden for en stor del har påløpt i den ikke skattepliktige del av virksomheten.

Dernest viser lagmannsretten til Havila AS' redegjørelse for konsulentbistanden under bokettersynet, som lød slik:

«Fibonacci AS har gjennom en årrekke vært finansielle og strategiske rådgivere for Havila AS og selskapets datterselskaper. Selskapet er involvert i et signifikant antall av Havila AS sine investeringer av en viss størrelse, samt vurdering av prosjekter som blir valgt vekk. Videre kommer selskapet med forslag til investeringer på eget initiativ. Selskapet har levert en rekke modeller til Havila AS, herunder rente og valutaswap modeller, derivatmodeller, verdivurderingsmodeller av eiendom, shipping og offshoreprosjekter samt kompliserte oljeselskapsmodeller. Ovennevnte omfatter AS, IS og KS strukturer. Videre er det laget verdivurdering av selskaper som Havila AS vurderer å kjøpe helt eller delvis. Av konkrete prosjekter som selskapet har bidratt til kan nevnes Havila Ariel (2007), salg av Njord FSU (2008), kjøp av Solstrand Båter (2009). Av prosjekter som ble valgt vekk kan en signifikant investering av Gassled (2009) nevnes spesielt. Mye av kommunikasjonen mellom Havila AS og Fibonacci AS er uformell og muntlig da oppdragsgiver foretrekker denne formen for samarbeide. Det utarbeides ikke formelle rapporter men presentasjoner utarbeides på Power Point format.»

Pamer sa seg under sin forklaring for lagmannsretten enig i denne beskrivelsen av sin rådgivningsvirksomhet, og hans forklaring for øvrig underbygget inntrykket av at det først og fremst var investeringsvirksomheten og kapitalforvaltningen han ga råd om.

Således taler så vel avtalens innhold som Havila AS' egen skriftlige redegjørelse, sammenholdt med Pamers forklaring, mot at formålet med rådgivningen var å skaffe skattepliktig inntekt, jf. Rt-2012-744 (Skagen) avsnitt 45 hvorefter de objektive kjensgjerningene skal vektlegges ved avgjørelsen av hva som var formålet.

Havila AS har anført at det i kontrollperioden ikke ble kjøpt aksjer og at det var flere prosjekter det ikke ble noe av. Uten at lagmannsretten tar stilling til riktigheten i påstanden, bemerkes at dette ikke endrer lagmannsrettens syn på formålet med de store kostnadene til denne rådgivningen. Det fremgår som nevnt av de skriftlige bevis og Pamers forklaring at rådgivningen først og fremst var rettet mot bedring av lønnsomheten i investeringsvirksomheten og kapitalforvaltningen. Karakteren av rådgivningen og formålet med den endres ikke av at den ikke resulterte i oppkjøp e.l. Kostnadene blir ikke derved fradragsberettigede i den skattepliktige del av virksomheten. Det er således lagmannsrettens syn at en stor del av kostnadene til Fibonacci AS ikke har tilstrekkelig nær tilknytning til den skattepliktige inntekt. Selskapet hadde derfor ikke adgang til å trekke fra alle disse kostnadene på skatten, jf. skatteloven § 6-1.

Havila AS har subsidiært vist til hovedformåls læren og har anført at dersom lagmannsretten anser at kostnadene hadde tilknytning både til erverv av aksjer og den løpende drift, må det likevel gis fradrag for alle kostnadene fordi hovedformålet var rådgivning i den løpende drift. Synspunktet er her at kostnadene til Fibonacci AS må vurderes under ett for hele perioden.

Lagmannsretten er ikke enig i at rådgivningen fra Fibonacci AS skal vurderes under ett, som en sekkepost. Dette ble heller ikke lagt til grunn i skattekontorets vedtak. Redegjørelsen under bokettersynet (gjengitt foran) og omfanget av de leverte tjenester tyder klart på at det dreier seg om tjenester av ulik art. Dette taler for at kostnadene må splittes opp. Havila AS har dessuten ifølge punkt 14 i den fremlagte epost fra advokat Hugo Marøy under bokettersynet viderefakturert kostnader som gjelder bistand til etablering av struktur og børsnøtering av Havila Ariel AS med 542 303 kroner, ekskl. mva. Derved har heller ikke Havila AS selv behandlet kostnadene til Fibonacci AS under ett, men foretatt en oppsplitting. Hovedformåls læren får derfor ikke anvendelse.

Havila AS har også anført at skatteloven § 6-24 får anvendelse. Om dette spørsmål heter det i lignings-ABC side 1325 flg:

«Kostnader som har tilknytning til et erverv av aksjer eller andre formuesobjekter, må aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjer eller de ervervede formuesobjektene. For selger vil på tilsvarende måte kostnadene som har sammenheng med realisasjonen redusere utgangsverdien. Kostnader som har sammenheng med den løpende skattepliktige inntekt eller selve inntektsvervet, kan fradragsføres direkte, jf. sktl. § 6-1.

Kostnader knyttet til aksjer som faller inn under fritaksmetoden er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget dersom skattyter er subjekt under fritaksmetoden, jf. sktl. § 6-1 og § 2-38. Det gis likevel fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Unntaket gjelder kun eierkostnader knyttet til aksjer som skattyter allerede eier, jf. SKD i Utv-2013-1181. Ervervs- og realisasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Har en kostnad tilknytning til både erverv av aksjer eller andre formuesobjekter og til den løpende drift, vil hovedformålet være avgjørende.»

Etter lagmannsrettens syn kan heller ikke dette grunnlaget føre frem i den forstand at hele kostnaden blir fradragsberettiget. For det første skal kostnader ved transaksjoner som er gjennomført aktiveres på aksjen/eiendelen. De ikke gjennomførte aksjekjøp er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget ettersom Havila AS faller inn under fritaksmetoden. Om kostnader som oppstår i en innledende fase av et oppkjøp, heter det videre på side 1326 i ABC'en at dersom de (kostnadene) har tilknytning til den løpende drift og ikke knytter seg til noe bestemt erverv, kan de fradragsføres direkte etter skatteloven § 6-1.

I vedtaket fra skattekontoret er spørsmålet vurdert slik:

«I henhold til Lignings-ABC 2010/11 side 721 er kostnader som knytter seg til kartlegging av målselskaper, før det innledes undersøkelse av konkrete kandidater, direkte fradragsberettiget. Når undersøkelsene har gått fra generell kartlegging av ulike selskaper til mer konkrete mål - har man etter vår vurdering kommet dithen at kostnaden skal behandles som oppkjøpskostnader. Det er et faktum at Fibonacci AS i stor grad bistår med utredninger og rådgivning i forbindelse med strategiutvikling og kartlegging av målselskap for oppkjøp - dvs i en tidlig fase før evt. oppkjøp konkretiseres og forberedes. Disse kostnadene er fradragsberettiget etter sktl § 6-1 jf § 6-24 (1). Derimot fremstår det for skattekontoret som

lite sannsynlig at Fibonacci AS aldri deltar etter den generelle kartleggingen og da i konkrete prosjekter.»

Lagmannsretten er enig i dette og viser til Pamers forklaring for lagmannsretten der han blant annet forklarte seg om sin rådgivning i bestemte prosjekter og understreket hvor lønnsomme de hadde vist seg å bli. Det fremgår også av den foran nevnte eposten fra advokat Hugo Marøy under bokettersynet at rådgivningen til dels gjaldt konkrete prosjekter.

Etter dette finner lagmannsretten det sannsynliggjort at Havila AS ikke hadde rett til fradragsføring av alle kostnadene til Fibonacci AS, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24. Dette var som nevnt også ligningsmyndighetens konklusjon, og etter ligningsloven § 8-1 kunne de da endre, utelate eller tilføye poster.

Fradragsfastsettelsen i skattevedtaket er på dette punkt basert på en skjønnsmessig vurdering av hvor stor andel av kostnadene til Fibonacci AS som gjelder den løpende drift i Havila AS, jf. skatteloven § 8-1. Om prøvingsintensiteten ved skjønnsutøvelse etter § 8-1, legger lagmannsretten til grunn det som sies i Rt-2012-744 avsnitt 41:

«Innledningsvis nevner jeg at ligningsloven § 8-1 ikke inneholder noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak, jf. Rt-2009-105 avsnitt 112. Som uttalt der, og tilsvarende i Rt-2010-527 avsnitt 47, vil det si at domstolene også prøver de skjønnsmessige side ved både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen, men slik at det ligger

« ... i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnresultat ligningsmyndighetene er kommet til.»»

Skattekontoret la til grunn at honoraret til Fibonacci AS fordelte seg på fire ulike kostnadstyper. Lagmannsretten viser til Skattekontorets vedtak side 18, hvor det blant annet heter:

«Grunnet fravær av konkrete holdepunkter ble det i bokettersynsrapporten tatt utgangspunkt i en fordeling med $\frac{1}{4}$ på hver av de nevnte kostnadstypene. Utifra en antakelse/sannsynlighetsvurdering om at kostnadstype 4 (løpende driftskostnader) utgjorde en større andel enn 25 % - ble denne ved skjønn satt til 40 %.»

Skattemessig fikk dette som konsekvens at 60 % av fradraget tilbakeføres.

Lagmannsretten kan ikke se at det er utøvd et uforsvarlig eller urimelig skjønn. Skriftlige tidsnære bevis om tidsbruken forelå ikke. Det var ikke ført timelister og forelå heller ikke fakturaspesifikasjoner eller lignende som kunne gi holdepunkter for hva som var formålet med bistanden i det enkelte tilfellet. Selskapet ga ikke ytterligere opplysninger. Ligningsmyndighetene måtte basere seg på det foreliggende materialet. Det ble etter grundige overveielser tatt som utgangspunkt at mer enn en fjerdedel av kostnadene til Fibonacci AS måtte anses å knytte seg til løpende driftskostnader. Etter lagmannsrettens syn er det allerede her gitt god margin i Havila

AS' favør. Ettersom andelen er økt til 40 % finner lagmannsretten det klart at det ikke er utøvd et uforsvarlig eller urimelig skjønn.

4. Tilleggsskatt

Etter ligningsloven § 10-2 skal skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Tilleggsskatt skal imidlertid ikke ilegges dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Skatteklagenemnda fastsatte tilleggsskatten til 30 %. Vedtaket er begrunnet dels i forhold som ikke har vært til prøving i domstolene (skattemessig fradrag for merverdiavgift vedrørende to båter), dels forholdene som gjelder kostnader til Branco AS, Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS, som skulle ha vært aktivert. Tingretten fant at vilkårene for tilleggsskatt var til stede og viste til Skatteklagenemndas begrunnelse. Kostnader til Branco AS er ikke gjenstand for prøving i lagmannsretten.

Havila AS' anførsler for lagmannsretten så langt anken gjelder tilleggsskatten har vært meget knappe og knytter seg utelukkende til kostnadene til Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS. Lagmannsretten finner det klart at Havila AS har gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene ettersom alle kostnadene til Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS ble ført til fradrag. Noen unnskyldningsgrunn kan ikke ses å foreligge. Dette ble begrunnet slik av Skatteklagenemnda:

«Det vil etter skattekontorets syn ikke være unnskyldelig - verken etter de gamle eller nye reglene - at bestemmelsen i skatteloven § 6-24 er forholdsvis ny og at det foreligger lite retts- og ligningspraksis på området. Det bør stilles krav om at et så stort konsern som Havila AS i alle fall er kjent med hvilke opplysninger som måtte gis for at ligningsmyndighetene kunne foreta den riktige skattemessige bedømmelsen av forholdet. Det at selskapet har fradragsført kostnadene i sin helhet, og uten å tilkjennegi liten erfaring på området, kan ikke være unnskyldelig.

Skattekontoret kan heller ikke se at det foreligger unnskyldelige forhold med hensyn til at en ekstern rådgiver fradragsførte merverdiavgiften vedrørende de to båtene skattemessig. Heller ikke det forhold at selskapet på dette tidspunkt skiftet økonomiansvarlig, kan anses formildende. Selskapet har et selvstendig ansvar for at opplysningene som gis er riktige.»

Lagmannsretten kan ikke se at ligningsloven § 10-3 nr. 1 er anvendt feil. Vilårene for tilleggsskatt er til stede.

Etter dette tas påstanden om opphevelse av Skatteklagenemndas vedtak ikke til følge.

Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak

1. Rettslige utgangspunkter

Merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 trådte i kraft 1. januar 2010. Ettersom etterberegningen av merverdiavgift gjelder årene 2007-2009 får derfor merverdiavgiftsloven av 1969 anvendelse.

Klagenemnda for merverdiavgift har imidlertid anvendt den nye loven. Siden det ikke er noen realitetsforskjell mellom ny og gammel lov for bestemmelsene som får anvendelse i saken, får denne feilen ikke betydning.

Etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 er hovedregelen at registrerte næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med avgiftspliktig omsetning, fra den utgående avgiften. Om bestemmelsen uttales følgende i Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43:

«Denne bestemmelsen har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. (...)»

I avsnitt 44 presiseres at hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt, må avgjøres ut fra forholdene på anskaffelses- eller oppofrelsestidspunktet.

2. Wikborg Rein & Co - fradrag for inngående merverdiavgift

Det vises til det som er lagt til grunn foran om advokatbistanden og de faktiske forhold.

Den avgiftspliktige virksomheten i Havila AS besto i kontrollperioden av tjenester i form av regnskaps- og forretningsførsel for datterselskaper og andre selskap Havila AS hadde interesser i, samt frivillig registrert virksomhet med utleie av bygg - også dette i hovedsak til datterselskaper.

Havila AS har anført at bistanden til å refinansiere og restrukturere Havyard Solstrand AS medførte merverdiavgiftspliktige inntekter hos Havila AS i form av vederlag for tjenestene Havila AS senere utførte som bestyrende reder for de tre partrederiene og i henhold til avtalene om management. Det er anført at Havila AS derfor hadde rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften på salæret for advokatbistanden.

Problemstillingen som lagmannsretten skal ta stilling til er om advokatbistanden fra Wikborg Rein & Co på ytelsestidspunktet var relevant for den avgiftspliktige virksomheten og hadde en tilstrekkelig *naturlig og nær tilknytning* til denne, jf. Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43 som er sitert foran.

Som nevnt under gjennomgangen av skattespørsmålet finner lagmannsretten at formålet med advokatbistanden først og fremst var å hindre konkurs i verftet og å sikre skrogene slik at skipene kunne bygges ferdig. Bistanden med refinansiering og restrukturering av Havyard Solstrand AS ble ytt fra desember 2007 til april 2009. Fra 30. juni 2008 ble det som nevnt i det vesentlige viderefakturert med merverdiavgift til Havyard Solstrand AS, hvilket tyder på at Havila AS selv anså at bistanden var mest relevant for verftet. Dette taler for at bistanden i sin helhet var mest relevant for verftet.

Etter lagmannsrettens syn er det uansett ikke en tilstrekkelig naturlig sammenheng mellom advokatbistanden på anskaffelsestidspunktet og den senere avgiftspliktige virksomhet i form av oppdrag som bestyrende reder. Denne virksomheten kom i gang tidligst i desember 2008 fordi de opprinnelige bestillerne av skipene ikke ønsket å overta dem til markedspris etter at de ble abandonert av konkursboet. Hadde disse takket ja, ville den avgiftspliktige omsetning ikke kommet i gang. I den grad det er en tilknytning, virker denne løs og tilfeldig fordi den var avhengig av bestillernes ønsker og derfor utenfor Havila AS' kontroll.

Bistandens art taler heller ikke for at det er en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning mellom anskaffelsen og den senere avgiftspliktige omsetning. Det er ikke naturlig å anse at bistand til å hindre konkurs og redde skrogene slik at de kunne bygges ferdig, medfører senere avtaler om forretningsførsel for de ferdigbygde skipene i partrederier. På anskaffelsestidspunktet virket bistanden derfor heller ikke relevant for den avgiftspliktige virksomhet. Også tidsmessig er sammenhengen svak. Alene er dette ikke tilstrekkelig til å nekte fradrag, som påpekt av Havila AS, men den tidsmessige avstand inngår som et moment i den samlede vurdering av om advokatbistanden på anskaffelsestidspunktet hadde en relevant og tilstrekkelig nær og naturlig sammenheng med den avgiftspliktige omsetningen.

Etter dette er det lagmannsrettens konklusjon at anførselen om at advokatkostnadene var til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, ikke kan føre frem.

Dommen i Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig) kan etter lagmannsrettens syn ikke lede til noe annet resultat. Saken gjaldt et byggefirma som krevde fradrag for inngående merverdiavgift for advokatutgifter som gjaldt et heleid datterselskaps forhold, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Som i vår sak, drev morselskapet delt virksomhet, jf. foran. Advokatbistanden gjaldt dels den avgiftsfrie del av virksomheten, dels et annet selskap, nemlig datterselskapet. Flertallet på tre dommere kom til at det skulle gis fradrag i morselskapet fordi dette hadde «en åpenbar interesse i å opprettholde sitt renommé som en seriøs aktør», jf. avsnitt 46. Anskaffelsen hadde således en klar interesse for den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten i morselskapet. Det fremgår etter lagmannsrettens syn av avsnitt 46 at et vesentlig moment var at mor- og datterselskap drev samme type virksomhet. Dette er ikke tilfellet i vår sak.

3. Fibonacci AS - fradrag for inngående avgift

Lagmannsretten vurderer først om rådgivningen fra Fibonacci AS var *relevant* for den avgiftspliktige virksomheten og hadde en tilstrekkelig *naturlig* og *nær tilknytning* til denne virksomheten, jf. Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43. Ved vurderingen legger lagmannsretten til grunn at Havila AS driver delt virksomhet. Det vises til det som er sagt om dette foran.

Etter lagmannsrettens syn gir verken ordlyden i rådgivningsavtalen, beskrivelsen av rådgivningen som økonomisjef Jill Aasen ga under bokettersynet (se foran) eller Pamer forklaring for lagmannsretten holdepunkter for noen tilknytning mellom rådgivningen og den avgiftspliktige virksomheten. Som nevnt sa Pamer seg enig i Jill Aasens beskrivelse under sin forklaring.

Pamer skal ha deltatt i noen møter med Wikborg Rein & Co, men dette skaper ikke tilknytning mellom rådgivningen og den avgiftspliktige omsetningen. Det vises til vurderingen av advokatbistanden foran. Pamer bisto videre ved etableringen av Havila Ariel AS. Det kan hevdes

at han derved bisto med å etablere et kundegrunnlag for Havila AS - det vil si et selskap som Havila AS senere kunne tilby sine avgiftspliktige tjenester til, men lagmannsretten ser det ikke slik. Som lagmannsretten skal komme tilbake til, var vederlaget for forretningsførselen fra Havila Ariel AS svært beskjedent, hvilket taler klart mot at Pamers bistand var til bruk i eller hadde til formål å oppnå avgiftspliktig virksomhet.

Skattekontoret konkluderte blant annet slik:

«Det fremgår av de avtalepunktene som er referert ovenfor at Fibonacci AS har ytt bistand til Havila AS for at sistnevnte skal kunne vurdere om det vil foreta investeringer i egnede investeringsobjekter innen fast eiendom og shipping. Videre fremgår det av selskapets egen uttalelse at Fibonacci AS gjennom en årrekke har vært finansiell og strategisk rådgiver for Havila AS, og har vært involvert i et betydelig antall av Havila AS sine investeringer av en viss størrelse.

På denne bakgrunn kan skattekontoret ikke se at det foreligger holdepunkter for at Havila AS sitt formål med anskaffelsene var å oppnå avgiftspliktig omsetning i form av management og bestyrende reder overfor de selskaper som det eventuelt ble eier av. Slik vi vurderer det var formålet med anskaffelsene å gjøre så godt funderte investeringer som mulig, verken mer eller mindre.»

Lagmannsretten er enig i denne vurderingen og finner i likhet med tingretten at det er mest sannsynlig at rådgivningen var en anskaffelse til bruk i den avgiftsfrie investeringsvirksomheten.

Forutsatt at lagmannsretten finner at Havila AS drev delt virksomhet og at rådgivningen er til bruk i den avgiftsfrie virksomheten, har ankende part anført at rådgivningen er en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomheten. Ankende part har vist til Rt-2008-932 (Bowling) som gjaldt et selskap som i likhet med Havila AS drev delt virksomhet. Som i vår sak falt omsetningen dels innenfor, dels utenfor avgiftsplikten. Spørsmålet i saken var om selskapet kunne gjøre fradrag for inngående avgift på kostnader i den avgiftsfrie spilletvirksomheten i den utgående avgiften på kostnader i den avgiftspliktige serverings- og reklamevirksomheten som ble drevet i de samme lokalene. I avsnitt 38 oppsummeres rettstilstanden slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»

Lagmannsretten må således vurdere om rådgivningen var en innsatsfaktor for den avgiftspliktige omsetningen. Heller ikke dette kan føre frem. Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort at rådgivningen i investeringsvirksomheten har noen relasjon til den avgiftspliktige omsetning. Den kan da heller ikke være noen innsatsfaktor. I den grad rådgivningen førte til erverv av selskap som Havila AS senere solgte tjenester i form av forretningsførsel til, var ikke dette en naturlig og nærliggende følge av rådgivningen, men mer en tilfeldig bieffekt. Lagmannsretten finner i denne sammenheng grunn til å fremheve at vederlaget til Fibonacci AS var mer enn 900 000 kroner i kvartalet, mens forretningsførselen for datterselskapene genererte lave inntekter for Havila AS.

Eksempelvis var godtgjørelsen for tjenestene til Havila Ariel AS med 19 datterselskaper kun 20 000 kroner per måned, jf. managementavtale 2. januar 2008. Det er ikke naturlig å anse anskaffelse av rådgivningstjenester til en så høy pris som en innsatsfaktor i den beskjedne og til dels lite lønnsomme avgiftspliktige omsetningen. Lagmannsretten er således heller ikke enig med den ankende part i at kostnadene til Fibonacci AS er generelle kostnader som Havila AS har pådratt seg i rollen selskapet har i den avgiftspliktige virksomheten.

Ankende part har vist til at Skatteklagenemnda ved vurderingen av det skattemessige fradrag kom til at 40 % av anskaffelsen hadde tilknytning til den løpende drift i Havila AS. Det er anført at anskaffelsen må vurderes på samme måte når det gjelder fradrag etter merverdiavgiftsloven. Dette kan ikke føre frem. Fradragsretten vurderes etter ulike regelsett. Etter merverdiavgiftsloven er det sentrale spørsmål om anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I denne sammenheng er det lagt til grunn at Havila AS driver delt virksomhet og at bistanden fra Fibonacci AS er relatert til den avgiftsfrie investeringsvirksomheten. Skatterettslig er spørsmålet om kostnaden har tilknytning til skattepliktig inntekt, hvilket avgjøres etter andre kriterier. Det er ikke grunnlag for å hevde at de to klageorganer har vurdert faktum ulikt, og noe likebehandlingsprinsipp for øvrig kan ikke gjøres gjeldende.

4. Fellesutgiftene og Havila-huset

Dersom en næringsdrivende anskaffer varer eller tjenester dels til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, dels til annen bruk - såkalte fellesanskaffelser - følger det av merverdiavgiftsloven 1969 § 23 første punktum at den avgiftspliktige har rett til forholdsmessig fradrag for den inngående avgift. Fradragsføringen skal skje på grunnlag av den antatte bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Ved bokettersynet ble det avdekket at Havila AS hadde fradragsført inngående avgift på felleskostnadene fullt ut.

I utkastet til bokettersynsrapport ble virksomheten innenfor merverdiavgiftsområdet - som besto i forretningsførsel og utleie av Havilahuset - beregnet skjønnsmessig til å utgjøre 20 %, mens virksomheten utenfor merverdiavgiftsområdet ble beregnet til å utgjøre 80 %. I sine merknader til utkastet anførte Havila AS at en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og deres tidsbruk i og utenfor avgiftsområdet ga best uttrykk for bruken av anskaffelsene. Etter Havila AS' syn var 90 % av virksomheten avgiftspliktig. Kun 10 % av virksomheten foregikk utenfor avgiftsområdet.

Skattekontoret fant det åpenbart uriktig å fradragsføre den inngående avgift fullt ut, men fant det vanskelig å beregne hvor stor andel av virksomheten som kunne anses å gjelde investeringsvirksomheten. Skattekontoret kom til at selskapets beregning av ressursbruken ikke kunne legges til grunn. I skattekontorets vedtak heter det:

«I rapporten ble derfor lagt til grunn at det beste vil være å beregne hvor stor andel av virksomheten til Havila AS som gjelder forretningsførsel og utleie av Havila-huset. Den resterende del må da nødvendigvis omhandle investeringsvirksomheten. Dette gjøres med utgangspunkt i omsetning fra disse to avgiftspliktige områdene sett oppimot driftskostnadene.»

Skattekontoret beregnet at gjennomsnittlig ville andelen av virksomheten utenfor avgiftsområdet være på 89,07 %. Ved denne beregningen var det ikke tatt hensyn til at Havilahuset ikke ble leid ut før 1. juli 2008. Rentekostnadene på Havilahuset var det heller ikke tatt hensyn til. Skattekontoret kom til at det ved en skjønnsmessig heving av andelen til 20 % var tatt tilstrekkelig hensyn til feilallokering av kostnader.

I innstillingen til Klagenemnda for merverdiavgift heter det at klager var innrømmet et romslig skjønn ved fastsettelsen av den avgiftspliktige omsetning til 20 %.

Klagenemnda for merverdiavgift la i sitt vedtak samme beregningsmåte til grunn, men justerte tallene ved å trekke ut viderefakturerte kostnader, justere opp driftskostnadene for 2008 og beregne leieinntekter fordelt over alle tre årene. Klagenemnda kom til at Havila AS samlede avgiftspliktige omsetning utgjorde 21,66 % av driftskostnadene, men opprettholdt skattekontorets vedtak om fradragsrett for 20 % av utgiftene.

For tingretten antydte staten ifølge dommen at en fordeling på 30/70 ville være riktigere, men at skjønnets oppbygning uansett var riktig. Bakgrunnen for det endrede syn var at staten nå anså at tap på fordringer skulle regnes som en kostnad ved beregningen.

Tingretten vurderte spørsmålet om skønnsutøvelsen slik:

«Retten bør være forsiktig med å tilsidesette skattekontorets skjønn dersom det er godt overveid og begrunnet, og bygger på riktig faktum og rettsanvendelse, slik det også er for skjønn etter ligningsloven § 8-1.

Retten mener skjønnnet er riktig oppbygd og at en fordeling basert på forholdet mellom kostnader/inntekter i avgiftspliktig virksomhet og totale driftsutgifter er godt begrunnet. Retten viser til begrunnelsen i vedtaket fra Klagenemnda på sidene 24 til 30.

En tidsbasert fordelingsnøkkel som saksøker mener skal legges til grunn, kan være relevant, men retten mener det ikke kan være riktig at 90 % av de ansatte i Havila AS arbeidstid går med til forretningsførsel for andre selskaper og utleie av lokaler til disse. Retten viser til at funksjonen som holdingselskap er den viktigste for Havila AS, og årsaken til at selskapet ble opprettet. At selskapet også driver forretningsførsel for og utleie av lokaler til noen datterselskap og andre selskap de har eierandeler i, er en avledet funksjon av dette. Det er klart at daglig leder Per Sævik som har bygget opp konsernet, ikke driver med forretningsførsel, men utvikling av konsernet. Han forklarte i retten at han hadde brukt det meste av sin tid i perioden på arbeid med Havyard Solstrand AS. Det samme gjelder sønnen Vegard Sævik som ble opplært til å bli nestkommanderende, og dessuten drev en del aksjehandel/trading. Det vises også til at han foretok mellom 263 og 399 aksjesalg hvert år i kontrollperioden. Utgiftene til Fibonacci AS tyder også på at investeringsvirksomhet er en vesentlig del av Havila AS virksomhet. En del støttefunksjoner som kantinemedarbeider og vaktmester, jobber innenfor det avgiftspliktige området med utleie av eiendom. De som jobber med økonomi/regnskap jobber slik retten ser det i begge virksomheter. Retten mener derfor saksøker ikke kan høres med at det nesten ikke er investeringsvirksomhet i selskapet. Eierskapet til datterselskap og andre selskap og forvaltningen av dette er investeringsvirksomhet.

Retten har derfor kommet til at måten skjønnnet er bygget opp på er riktig og gir uttrykk for hva anskaffelse er brukt til.»

Tingretten opphevede likevel vedtaket på visse punkter. Dette begrunnes slik:

«Retten mener imidlertid at tap på fordring skal regnes som en kostnad ved beregningen slik staten også har antydnet under hovedforhandlingen. Vedtaket skal derfor uansett oppheves på dette punktet. Videre mener retten det er uklart hvorfor Havila AS beregning av hva som inngår i fellesutgifter ikke er hensyntatt. Havila AS har, ifølge økonomisjef Jill Aasens forklaring i retten, på oppfordring fra skatteetaten tidlig i prosessen, gått gjennom underbilag og trukket ut blant annet gaver og IT-systemer som kun brukes i den avgiftspliktige virksomheten. Hennes forklaring om dette var godt begrunnet, og retten mener den må legges til grunn. Retten mener at vedtaket også må oppheves på dette punktet.

Anken til lagmannsretten gjelder bare fordelingsnøkkelen ved skjønnsutøvelsen.

Om prøvingsadgangen bemerkes at ettersom omsetningsoppgaven er uriktig og vilkårene for etterberegning etter merverdiavgiftsloven 1969 § 55 er til stede, vil lagmannsretten bare i begrenset utstrekning kunne prøve avgiftsmyndighetens skjønnsmessige vurdering av hvilken etterberegning som skal gjøres. Avgiftsmyndighetens skjønn kan imidlertid settes til side dersom det er klart uforsvarlig eller vilkårlig, eventuelt hvis det bygger på et uriktig faktum.

Partene er enige om at en fordelingsnøkkel basert på en sammenligning av omsetningstall vil gi et galt resultat.

Havila AS har anført at en fordelingsnøkkel basert på de ansattes tidsbruk burde ha vært lagt til grunn. Dette aksepterte Havila AS under bokettersynet. Det ble foretatt en grundig gjennomgang av de ansattes arbeidsoppgaver og tidsbruk, og den foreslåtte nøkkelen 90/10 bygger på denne gjennomgangen. En slik metode er dessuten anerkjent av avgiftsmyndighetene og domstolene.

I innstillingen til Klagenemnda for merverdiavgift har skattekontoret over flere sider vurdert spørsmålet om en fordelingsnøkkel basert på tidsbruk burde anvendes. Lagmannsretten bemerker at det i vurderingen er brukt en del uheldige ord og vendinger som skattekontoret senere skal ha beklaget. I hovedtrekkene og resultatet er det imidlertid etter lagmannsrettens syn foretatt en forsvarlig vurdering. I Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak er det gitt følgende begrunnelse for hvorfor den valgte fordelingsnøkkelen gir et riktigere uttrykk for bruken i den avgiftspliktige virksomheten sammenlignet med bruken i den avgiftsfrie virksomheten:

«I så måte kan en kostnadsbasert fordelingsnøkkel speile den antatte bruken på en bedre måte (enn en tidsbruksbasert fordelingsnøkkel, *lagmannsrettens bemerkning*), forutsatt at det foreligger en klar sammenheng mellom inntektene fra de ulike virksomhetene og disses kostnader. Hvis så er tilfelle må det kunne legges til grunn at kostnadene knyttet til den avgiftspliktige virksomheten ikke overstiger den avgiftspliktige omsetningen. Dette av hensyn til at det skal være ryddige forhold mellom de ulike aktivitetene, men også av hensyn til at disse hver for seg skal anses som næringsvirksomhet (egnet til å gi overskudd), ved at inntektene skal overstige kostnadene.

Selv om Havila AS langt på vei har antydnet at det kan ha tatt for lite i avgiftspliktige honorar, må skattekontoret i mangel av sikre holdepunkter om dette kunne legge til grunn at en så vidt stor og antatt seriøs aktør i markedet har basert seg på markedsmessig prising. Det er altså på denne bakgrunn skattekontoret mener at en kostnadsbasert fordelingsnøkkel speiler den antatte bruken av anskaffelsene på best mulig måte.

(...)

Etter en gjennomgang av årsregnskapene for årene 2007, 2008 og 2009, og særlig balansen, finner skattekontoret å kunne legge til grunn at Havila AS har foretatt betydelige investeringer i fire poster; investeringer i datterselskap, investeringer i tilknyttede selskaper, investeringer i aksjer og andeler samt markedsbaserte aksjer. Vi oppfatter det dithen at de tre førstnevnte postene (som i balansen er benevnt som finansielle anleggsmidler) gjelder mer langsiktige investeringer, mens sistnevnte post gjelder mer kortsiktige investeringer.»

Deretter gjengis tall for kjøp og salg av de markedsbaserte aksjene og det konkluderes med at det har vært en betydelig aktivitet knyttet til kjøp og salg av aksjer. Videre i vedtaket heter det:

«I tillegg kommer de tre førstnevnte postene, som gjelder mer langsiktige investeringer. Balanseført verdi for samtlige poster utgjør kr 693 mill. for 2007, kr 590 mill. for 2008 og 599 mill. for 2009. Dette viser med all tydelighet at selskapets investeringsvirksomhet har vært meget omfattende i hele kontrollperioden.»

Lagmannsretten er enig med avgiftsmyndigheten i at Havila AS driver delt virksomhet og at investeringsvirksomheten utgjør en dominerende del av virksomheten. Det vises til det som er sagt om dette foran. Fordelingen mellom virksomheten i og utenfor avgiftsområdet er vanskelig, men lagmannsretten finner det ikke urimelig at avgiftsmyndigheten kom til at grunnlaget for anvendelse av en fordelingsnøkkel basert på tidsbruk, som foreslått av Havila AS, var mangelfull. Opplysningene om de ansattes tidsbruk lot seg ikke verifisere og var i liten grad forenlige med det bildet man ellers får av selskapets virksomhet. Det var også gitt opplysninger som det var vanskelig å feste lit til, for eksempel at styreverv måtte avvikles på fritiden.

Det var åpenbart at det måtte foretas en fordeling, og skattekontoret måtte treffe en avgjørelse på bakgrunn av de foreliggende opplysningene. Lagmannsretten finner at risikoen for den usikkerhet som ble skapt for avgiftsmyndighetene må plasseres hos Havila AS, jf. Rt-2003-1233 avsnitt 44. Det var enighet om at omsetningstallene ikke ga et riktig bilde. I denne situasjonen valgte avgiftsmyndighetene en uvanlig modell, nemlig en vurdering av omsetningen på de to områdene opp mot driftskostnadene.

Lagmannsretten er enig med ankende part i at det kan reises spørsmål ved om en sammenligning mellom ulike størrelser gir et fullt ut *riktig* resultat. Det er likevel for retten først og fremst et spørsmål om det er forsvarlig og om hvem de eventuelle svakheter ved metoden går utover. Utover at metodevalget er uvanlig, har ankende part ikke vist til momenter som tilsier at fordelingsnøkkelene gir et urimelig eller vilkårlig resultat.

Ved tingrettens dom er andelen det kunne gis fradrag for økt fra 20 til 30 %. Etter lagmannsrettens syn er ikke dette et urimelig eller uforsvarlig resultat. Som anført av staten bygger modellen på et snitt over tre år. Ved anvendelsen av fordelingsnøkkelen er det således gitt god margin i Havila AS' favør.

Vedtaket er etter dette heller ikke på dette punkt ugyldig.

5. Tilleggsavgift

Klagenemnda for merverdiavgift ila tilleggsavgift med 20 %, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 73. Tingretten fant at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var til stede og begrunnet dette med at Havila AS hadde fradragsført inngående merverdiavgift fullt ut selv om dette åpenbart var uriktig. Tingretten fant dette uaktsomt og egnet til å påføre staten tap. Tingretten opphevet likevel vedtaket så langt det gjelder *utmålingen* av tilleggsavgiften. Dette ble begrunnet med at fordelingen av felleskostnader og kostnader til oppføring av Havilahuset måtte bli en annen.

Havila AS har anket dommen også på dette punkt, og lagmannsretten forstår anken slik at den gjelder spørsmålet om vilkårene for tilleggsavgift er til stede.

Etter merverdiavgiftsloven 1969 § 73 kan forsettlig eller uaktsomme overtredelser av loven medføre illeggelse av tilleggsavgift. Det er et vilkår at overtredelsen førte til tap eller fare for tap av avgift. Regelen er fakultativ.

Lagmannsretten finner det klart at Havila AS har overtrådt merverdiavgiftsloven ved å fradragsføre den inngående merverdiavgift på kostnader til Branco AS (rettskraftig avgjort i tingretten), Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS. Videre har selskapet fradragsført felleskostnadene og kostnadene til Havila-huset fullt ut. Fradragsføringen er i strid med loven. Selskapet har anført at det ikke driver delt virksomhet og at alle anskaffelsene er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Dette har de ikke fått medhold i. Lagmannsretten finner det klart at virksomheten er delt. Det vises til det som er sagt om dette foran. I lys av den måte selskapet selv har karakterisert sin virksomhet på i en rekke sammenhenger, finner lagmannsretten at selskapet burde ha skjønt at fradragsføringen i det minste var tvilsom. Den avgiftspliktige må sette seg inn i regelverket, eventuelt søke råd hos avgiftsmyndigheten ved tvil. Havila AS har ved overtredelsen av merverdiavgiftsloven utvist uaktsomhet, og fradragsføringen medførte fare for tap for statskassen. Vilårene for tilleggsavgift er til stede.

Etter dette har heller ikke anken over Klagenemndas vedtak ført frem, og anken å forkaste i sin helhet.

Sakskostnader

Staten v/ Skatt Midt-Norge har vunnet ankesaken fullstendig og skal tilkjennes full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten, jf. hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig med helt eller delvis unntak etter § 20-2 tredje ledd.

Statens sakskostnader er oppgitt til 157 581 kroner, hvorav 18 331 kroner gjelder reiseutgifter for seniorskattejurist Bols som var til stede under ankeforhandlingen for Klagenemnda for

merverdiavgift og for seniorskattejurist Mette Eidsvik som var til stede for Skatteklagenemnda. Det resterende beløp, 139 250 kroner, gjelder salær.

Havila AS har ikke hatt bemerkninger til statens krav, og det legges til grunn.

Lagmannsretten finner ikke grunn til endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Dommen er avsagt etter lovens frist på grunn av stor arbeidsbelastning i domstolen.

Domsslutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I erstatning for sakskostnader for lagmannsretten betaler Havila Holding AS 157 581 – etthundreogfemtisjutusenfemhundreogåttien - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Tingrettsdommer

SkN 15-065 Mellomregningskonto – lønn / utbytte, tilleggsskatt

Lovstoff: Ligningsloven § 8-1 og § 10-3 nr. 1. Skatteloven § 5-1.

Oslo tingrett: Dom av 17. februar 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-112277

Dommer: Tingrettsdommer Kari Lunde.

Parter: A (advokat Anders Christensen v/advokatfullmektig Anders Reidar Holm) mot Staten ved Skatt øst (advokat Tore Skar).

Sammendrag: Spørsmål om det var grunnlag for å omklassifisere beløp på mellomregningskonto til lønn. Skattyter hadde i årene 2007 til 2009 en mellomregningskonto i sitt aksjeselskap. Mellomværende ble av skattemyndighetene omklassifisert til lønn etter et bokettersyn. Tingretten godtok langt på vei skattemyndighetenes skjønn, men opphevet ligningen for visse poster. Skattyter kunne ikke nå velge omklassifisering til utbytte i stedet for til lønn. Tilleggsskatt opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 om endring av ligning og ilegelse av tilleggsskatt for inntektsårene 2007, 2008 og 2009.

Framstilling av saken

Saksøker, A, var eneaksjonær, daglig leder og styreleder i selskapet X AS. Selskapet ble stiftet den 13. juni 2000 med en aksjekapital på 100 000 kroner. Virksomheten har opprinnelig bestått i konsulenttjenester og forlagsvirksomhet i Norge. Selskapet var også involvert i butikkdrift i København. Etter hvert ble virksomheten forsøkt utvidet, og det ble vurdert å starte virksomhet utenlands. Blant annet som følge av sykdom i As kjernefamilie, var det en gradvis redusert virksomhet i selskapet fra 2008. Virksomheten opphørte i 2009.

X AS ble besluttet tvangsoppløst ved Oslo byfogdembetes kjennelse av 3. september 2010. Grunnlaget for tvangsoppløsningen var manglende innsending av årsregnskap for 2008 til Regnskapsregisteret. Bobehandlingen ble avsluttet 17. januar 2011 fordi boets midler ikke kunne dekke kostnadene ved fortsatt behandling. Selskapet er slettet i Foretaksregisteret 17. januar 2011.

X AS ble i brev av 4. juni 2010 varslet om bokettersyn. Oslo kemnerkontoret avholdt bokettersyn for perioden 2007 til og med 2009. Bokettersynet resulterte i bokettersynsrapport av 20. januar 2012. Kontrollen var hovedsakelig begrenset til lån til aksjonær i strid med aksjeloven § 8-7, mellomregningskonto, udokumenterte uttak og private kostnader. Kontrollen var basert på

materiell fra bostyreren: sluttinnberetning av 22. desember 2010, bilagspermer for 2008, bilagsperm for 2009 og bankkontoutskrifter for 2008-2010, og på materiell fra arbeidsgiver: Hovedbokutskrift for 2007-2009 og saldobalanse 2006-2007. I tillegg innhentet kemnerkontoret årsregnskap for 2003-2007 fra Brønnøysundregistrene.

Kemnerkontoret foreslo å øke As inntektsgrunnlag med

- 642 417 kroner for 2007
- 480 995 kroner for 2008
- 788 821 kroner for 2009

For 2007 tok kemnerkontoret utgangspunkt i skattyters mellomregningskonto 2910 Gjeld til ansatte og aksjonærer. Kemnerkontoret mottok spesifisert hovedbokutskrift for kontoen der saldoen var 662 132 kroner, mens det ifølge årsregnskapet var 581 205 kroner. Kemnerkontoret la årsregnskapet til grunn. Hovedbokutskriften viste krediteringer på kontoen som kemnerkontoret ikke godkjente på til sammen 61 212 kroner som gjaldt møbler/utstyr til boligen i Danmark, klær til skattyters daværende ektefelle, passgebyr mv. Mellomregningskonto per 31. desember 2007 var dermed 642 417 kroner.

For 2008 var regnskapet ikke ferdigstilt eller revidert. Kemnerkontoret valgte derfor å se bort fra saldo for 2008 og i stedet summere debetpostene på kontoen og trekke fra kreditposter postert etter 1. januar 2008. Kemnerkontoret anså at flere krediteringer var av privat karakter, og fant at totalt 66 459 kroner ikke kunne godkjennes. Krediteringene gjaldt blant annet tepper, møbler og legebesøk. Kemnerkontoret fant etter dette at saldo på mellomregningskonto per 31. desember 2008 var 480 995 kroner (678 751 kroner (debetposter 2008) minus 264 215 (kreditposter 2008) pluss 66 459 kroner (ikke godkjente krediteringer)). Det er ikke innberettet lønn på saksøker i 2008.

For 2009 tok kemnerkontoret utgangspunkt i at det ifølge selskapets kontoutskrifter var overført 587 000 kroner til A i 2009. Det var ikke innberettet lønn på A i 2009, og kemnerkontoret foreslo på den bakgrunn å øke As inntektsgrunnlag med 587 000 kroner. Bankkontoutskrifter viste at det var foretatt en rekke uttak fra selskapets bankkonto som gjaldt kontantuttak på 201 821 kroner og varekjøp i Norge og i utlandet på 424 232 kroner, til sammen 626 053 kroner. Kemnerkontoret antok at ettersom virksomheten var i drift frem til høsten 2009, var deler av totalbeløpet driftsrelaterte kostnader, og godkjente under tvil varekjøpene i Norge og utlandet som driftsutgifter. De uspesifiserte kontantuttakene i Norge og utlandet ble lagt til grunn for innberetningen.

A innga kommentarer til rapporten i brev av 8. mars 2012. Hun opplyste blant annet at av det som står på mellomregningskontoen er ingenting til privat bruk, og at mye av betalingen foregår kontant og at det er vanskelig å få kvitteringer i land som Malta, Tyrkia og Tunisia. Kemnerkontoret opplyste i brev til A av 30. mars 2012 at kemnerkontorets konklusjoner opprettholdes. Ved at A hadde oppført 180 000 kroner i lønn i sin selvangivelse for 2009, ble imidlertid tilleggsinnberetningen redusert fra 788 821 kroner til 608 821 kroner for 2009. Det ble opplyst at saken oversendes Skatt øst for endelig avgjørelse i saken.

Kemnerkontoret sendte alle mottatte dokumenter til saksøker i mars 2012.

På bakgrunn av rapporten varslet Skatt øst i brev av 9. august 2012 om endring av ligning av A i samsvar med bokettersynsrapporten.

Ved e-poster av 10. desember 2012 la A ved usignert leiekontrakt for arbeidsboligen i Danmark og en del e-postkorrespondanse.

Den 4. februar 2013 fattet skattekontoret vedtak om skjønnsmessig endring av ligningen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009. Skattekontorets vedtak var i samsvar med kemnerkontorets forslag (reduisert med 180 000 kroner somfølge av at A hadde oppført det beløpet i sin selvangivelse for 2009) og innebar følgende økning i personinntekt og alminnelig inntekt:

- For 2007 med 642 417 kroner
- For 2008 med 480 889 kroner
- For 2009 med 608 821 kroner

Skattekontoret ila tilleggsskatt med 30 prosent for hvert av inntektsårene.

A klaget på vedtaket den 15. april 2013.

Ved brev av 11. september 2013 ble A bedt om å fremlegge bebudet dokumentasjon innen 25. september 2013. Fristen ble på begjæring utsatt til 14. oktober 2013. Da ba A om det kunne sendes en oversikt over punkter som eventuelt måtte synes uklare, og hvor det er ønskelig med utdyping.

Skatteklagenemnda fattet vedtak av 6. januar 2014 som stadfestet skattekontorets vedtak, og ila tilleggsskatt med 30 prosent for hvert av de tre årene.

Oslo tingrett mottok stevning av 3. juli 2014 fra saksøkers daværende prosessfullmektig, advokat Terje Sverdrup Mår, med krav om at Skatteklagenemndas vedtak av 7. januar 2014 oppheves. Advokat Tore Skar innga rettidig tilsvare av 1. september 2014 på vegne av Staten ved Skatt øst, med påstand om at ved ligningen av A for inntektsåret 2009 bortfaller tilleggsskatten, og for øvrig frifinnes Staten ved Skatt øst. Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tingrett 6. og 7. januar 2014. A møtte sammen med sin prosessfullmektig, advokatfullmektig Anders Reidar Holm, og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved prosessfullmektig, advokat Skar. Retten mottok forklaring fra ett vitne. Det vises for øvrig til rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

Beløpene på mellomregningskontoen er ikke disponert til privat bruk. Beløpene utgjør uansett ikke skattepliktig inntekt.

Saksøker bestrider at det er grunnlag for en økning av saksøkers inntekt basert på det som fremkommer på mellomregningskontoen. Skatteklagenemndas vurderinger bygger på de feilene som oppsto innledningsvis ved bokettersynsrapporten og deretter er feilene videreført i den

senere bevisvurderingen og saksbehandlingen, herunder ved at A ikke ble hørt med at kontantuttak var bedriftskostnader.

Hun har ikke fått mulighet til å legge frem sine synspunkter i et møte, og hun har ikke fått tilgang til permer med bilag. Dette trekker i retning av saksbehandlingsfeil.

Skjønnslikningen er vilkårlig, uforsvarlig og gir et åpenbart urimelig resultat.

Vilkårligheten vises ved at det fremstår som tilfeldig hvilke bilag (debet- eller kreditposter) som ble godkjent som næringsrelatert og ikke.

Vilkårligheten vises videre for bedømmelsen av kontantuttak, ved at alle varekjøp godkjennes, mens kontantuttak ikke godkjennes. Det må legges til grunn at det er behov for å betale varer kontant i land som Tyrkia og Tunisia. Vilkårligheten innebærer at skatteklagenemnda ikke har kommet til riktig faktum i saken, og det vil måtte ha påvirket resultatet.

Skjønnen er uforsvarlig på bakgrunn av mangelfull etterlevelse av plikten til nærmere undersøkelse av den informasjonen som saksøker har gitt.

Resultatet er åpenbart urimelig. Det er ikke det mest sannsynlige faktum som er lagt til grunn. Saksøker har vært åpen for at det ikke har vært fullstendig orden i bilagene. Men det kan ikke i seg selv føre til at hun skal beskattes selskapsutgiftene.

Inntektsøkningen må uansett anses å være utbytte. Det er også den løsning saksøker ønsker og mener at det skal være. Hun er ikke gitt reell mulighet til å velge mellom lønn og utbytte. Det ble opplyst om valgt, men ikke i tilstrekkelig grad presentert for saksøker som et valg. Inntekten skal anses som utbytte, under henvisning til at saksøker kan velge selv.

Det bokførte mellomværende på mellomregningskontoen i 2007 viste ikke et gjeldsforhold. Mellomregningskontoen ble opprettet for å holde oversikt over uttak og overføringer der det manglet bilag, og der det var umulig eller uforholdsmessig vanskelig å skaffe bilag.

Saksøker har ikke merknader til den metode som er benyttet for 2008. De ulike krediteringene som har ledet til økning av saksøkers inntekt er imidlertid basert på en feilaktig klassifisering. De fleste krediteringene som ikke er godkjent knytter seg til arbeidsbolig i Danmark. Skattemyndighetenes vurdering av hva som er godkjent og ikke godkjent som næringskostnad, gjør at det kan stilles spørsmål ved de vurderinger som er gjort, om noen, og hvordan saksøkers opplysninger er tatt i betraktning.

Det bestrides at det i 2009 foreligger disponeringer i form av kjøp eller uttak av privat karakter som ikke er oppgitt som lønn.

Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for 2007 og 2008. Unnskyldningsgrunnene må tas i betraktning. Forholdet er ikke grovt uaktsomhet. Subsidiært, hvis retten kommer til at forholdet er grovt uaktsomt, må retten vurdere spørsmålet om tilleggsskatt etter de tidligere reglene, idet det tidligere var krav til grov uaktsomhet til selve handlingen og de skatterettslige følgene.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 oppheves.
2. Staten ved Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger med tillegg av renter iht forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Ligningsmyndighetene fastsetter det faktiske grunnlaget etter en fri bevisbedømmelse av alle foreliggende opplysninger, jf. ligningsloven § 8-5. Skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. ligningsloven § 4-1.

Saksøker er gjentatte ganger bedt om å komme med dokumentasjon. Saksøker mottok allerede i mars 2012 alt regnskapsmateriale, herunder bilagene, i retur fra kemnerkontoret.

X AS hadde i 2007 gitt ulovlig lån til saksøker med saldo 581 205 kroner. Fordringen skyldtes udokumenterte utgifter og private overføringer fra kontoen, i tillegg til dekning av saksøkers private utgifter. Det er utøvd et forsvarlig og fornuftig skjønn når krediteringer på mellomregningskontoen på til sammen 61 212 kroner anses som As privatutgifter og derfor er nektet godkjent. En ting er at X AS leide bolig, men hadde eget kontorlokale. Saksøker har disponert selskapets bankkonto. Det at man får mellomregning er ofte et forsøk på forskudd på lønn. Hvis dette var ment som et reelt lån kommer det uansett ikke på spissen, idet bostyrer ikke klarte å inndrive fordringen i forbindelse med behandlingen av tvangsoppløsningsboet, slik at fordringen er i realiteten ettergitt. Ettergivelsen er avgjørende. Saksøker har ikke oppgitt låneforholdet i sin selvangivelse.

Før endringsligningen var det innberettet 200 000 kroner i lønn og 124 569 kroner i diettgodtgjørelse. Det er basert på et forsvarlig skjønn å beskatte inntektstillegget som lønn og ikke aksjeutbytte. Det foreligger valgmulighet i visse tilfeller der selskapet og aksjonærer blir enige. Saksøker fikk her opplyst valgretten under behandlingen av utkast til skatteklagenemnda, men det vil i praksis være vanskelig å gjøre et valg når selskapet er tvangsoppløst. Når saksøker ikke har brukt valgretten, kan ikke valgretten påberopes senere i en domstolsprosess. Nemnda har uansett foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse. Det samme anføres også for 2008 og 2009.

For 2008 ble inntektstillegget gjort med utgangspunkt i mellomregningskontoen i selskapets regnskap. Debetposterene minus kreditposterene gav i utgangspunktet selskapet en fordring mot saksøker på 414 536 kroner. Det er utøvd et forsvarlig skjønn når krediteringer på mellomregningskontoen på til sammen 66 459 kroner anses som As privatutgifter og derfor er nektet godkjent. Saksøker har ikke fremlagt bilag som dokumenterer at saldo på mellomregningskontoen representerer bedriftskostnader. Saksøker har ikke oppgitt lønn for 2008 i sin selvangivelse. Det er korrekt å beskatte saldoen som lønn for inntektsåret 2008.

2009: X AS' bankkontoutskrifter viser betydelige rundsum-overføringer på til sammen 587 000 kroner til saksøker som tas ut gjennom året. Dette bærer preg av rene lønnsutbetalinger. Det er i tillegg foretatt uspesifiserte kontantuttak og varekjøp i Norge og utlandet, hvorav 201 821 kroner anses som privat forbruk. Under ligningsbehandlingen innberettet saksøker 180 000 kroner som lønn. Ved store uttak fra ansatt, som ikke sørger for å få det innberettet som lønn, og ikke

fremskaffer bilag som dokumenterer uttakene, anses uttakene som inntekt. Til sammen gir dette 608 821 kroner i inntekt, som er et forsvarlig nivå for en arbeidsinnsats, slik at det er korrekt å beskatte saldoen som lønn.

Det har gjennom sakens behandling vært litt ulik vurdering vedrørende tilleggsskatt. Hvis nye regler benyttes, og forholdet anses som grovt uaktsomt, er det enighet mellom partene om at unnskyldningsgrunner ikke kan anvendes. Saksøkte anfører at det heller ikke før 1.1.2010 kunne anvendes unnskyldningsgrunner ved grov uaktsomhet. Det foreligger ikke grov uaktsomhet i 2009. Det er ikke lett å vurdere om det foreligger grov uaktsomhet i 2007 og 2008. Saksøkte mener det ikke er sannsynliggjort på en tilstrekkelig etterrettelig måte hva som var de reelle forholdene i 2007 og 2008.

Saksøktes påstand

1. Ved ligningen av A for inntektsåret 2009 bortfaller tilleggsskatten. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt øst.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Retten skal ta stilling til gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014. Retten skal først ta stilling til nemndas endring av ligningen for hvert inntektsår i 2007, 2008 og 2009. Deretter, dersom retten ikke finner grunn til å oppheve vedtaket vedrørende endringene, oppstår spørsmålet om beløpene i stedet for lønn skal klassifiseres som utbytte. Dersom retten kommer til at Skatteklagenemnda korrekt har klassifisert beløpet som lønn, skal retten ta stilling til spørsmålet om tilleggsskatt for 2007 og 2008, herunder om unnskyldningsgrunner kan anvendes. For 2009 har Staten lagt ned påstand om at tilleggsskatten bortfaller.

Rettslig utgangspunkt

Det rettslige utgangspunktet er ligningsloven § 8-1 nr. 1. Bestemmelsen lyder:

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

Det framgår av forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 98 og s. 100) at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle foreliggende opplysninger og skal legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering anses som det mest sannsynlige. Høyesterett har også i flere avgjørelser lagt til grunn at ligningsmyndighetene, i samsvar med det som ellers er hovedregelen ved avgjørelsen av sivile rettskrav, skal legge til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig, jf. bl.a. Rt-2005-1461 og Rt-2008-1307. Som en naturlig videreføring av dette bestemmer § 8-1 nr. 1 tredje punktum at ligningsmyndighetene også kan «*endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det*».

Retten legger videre til grunn at bestemmelsen ikke inneholder noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak. Retten har full kompetanse til å overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen selv om bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer. Domstolene må imidlertid ved slik prøving ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.

Det er fastsatt i ligningsloven § 4-1 nr. 1 at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og skal gjøre ligningsmyndigheten oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er oppmerksom på. Høyesterett har i Rt-1998-383 (Vrybloed), understreket at ligningsloven § 4-1 nr. 1 innebærer at skattyter har primæransvaret for å fremskaffe det faktiske grunnlaget for ligningen: *«Har skattyteren forsømt å gi de nødvendige opplysninger for å klarlegge grunnlaget for beskatningen, vil dette få konsekvenser for adgangen til å angripe likningen. Ligningsmyndighetene må i slike tilfelle ha en større adgang til å 'endre, utelate eller tilføye poster' og stå friere ved det skjønn som eventuelt må foretas med sikte på å komme fram til det sannsynlig riktige, jf. Rt-1994-326 på side 265 med videre henvisninger.»* Dette er situasjonen i vår saken.

Retten går så over til å vurdere nemndas endring av ligningen for henholdsvis 2007, 2008 og 2009.

Inntektsåret 2007

Ifølge årsregnskapene for 2003-2007 har arbeidsgiver gitt lån til aksjonær. Lånesaldoen utviklet seg på følgende måte i årene 2004-2007:

	2004	2005	2006	2007
IB	kr 100 777	kr 76 675	kr 74 381	kr 775 056
UB	kr 76 675	kr 74 381	kr 775 056	kr 581 205
Endring	(kr 24 042)	(kr 2 294)	(kr 700 675)	(kr 193 851)

Det er ikke stilt sikkerhet, i strid med aksjeloven § 8-7.

Det er uomstridt at saksøker hadde en mellomregningskonto 2910. Kemnerkontoret mottok spesifisert hovedbokutskrift for kontoen, som viste at utgående saldo per 31. desember 2007 var 662 132 kroner, mens det ifølge årsregnskapet var 581 205 kroner. Kemnerkontoret la til grunn at revisor hadde revidert regnskapet og i den forbindelse foretatt korrigeringer, og la årsregnskapet til grunn. Saksøker har opplyst at det ikke dreier seg om et lån, men en mellomregningskonto for private betalinger hun mangler bilag for, samt utbetalinger selskapet har gjort hvor det mangler bilag eller bilagene ikke er godkjent av revisor. Saksøker har blant annet forklart om utbetalinger til forfattere i henhold til kontrakt, der det foreligger kvittering for utbetalingen, men faktura fra forfatteren mangler. Hun har videre opplyst at der det har vært uenighet mellom revisor og henne

om klassifiseringen av en utgift, står beløpet ikke på mellomregningskontoen, men er ansett som lønn. Som eksempel har saksøker nevnt innkjøp av barnebøker til forlagsvirksomheten.

Retten legger til grunn at når saksøker har overført penger/belastet kontoen, og har levert underbilag for driftsrelaterte kostnader, har beløpet på mellomregningskontoen blitt redusert tilsvarende. Dersom det hadde blitt levert underbilag på alle belastningene i form av kvitteringer for næringsrelaterte kostnader, ville kontoen stadig gått mot 0. Det skjedde imidlertid ikke.

Saksøker er ansvarlig for de udokumenterte utgiftene som hun pådrar selskapet. Det gjelder også for 2008 og 2009. Det er ikke fremlagt dokumentasjon på hva beløpene har gått til. Når det gjelder utbetalinger til forfattere i henhold til kontrakt, forklarte vitnet B at hun ikke hadde sett noen forfatterkontrakt i underlagsmaterialet. Videre er slik kontrakt ikke lagt frem for retten. Retten finner det derfor ikke sannsynliggjort at noen del av saldoen gjelder slike utbetalinger. Saksøker har heller ikke fremlagt annen dokumentasjon for å avklare hva saksøker mener er det reelle gjeldsforholdet. Retten kan etter dette ikke se at det foreligger et uforsvarlig skjønn knyttet til saldoen.

Retten er enig med skatteklagenemnda at lånesaldoen på 581 205 kroner må anses som et ikke-reelt lån. Videre er retten enig i at fordringen i realiteten er ettergitt, ved at bostyrer ikke klarte å inndrive fordringen ved behandlingen av tvangsoppløsningsboet.

Retten er videre enig i at det ikke kan godkjennes krediteringer som anses som privatutgifter. Retten er dermed enig i at det trekkes ut krediteringer som gjelder klær til skattyter daværende ektefelle, passgebyr mv.

Når det gjelder ikke godkjente utgifter til arbeidsboligen i Danmark på til sammen 46 745 kroner, er det ikke mulig ut fra den begrunnelse som er gitt, å vurdere hvorvidt nemndas skjønn er basert på korrekt faktum og rettsanvendelse. Retten viser til at krediteringene var godkjent av selskapets revisor. De opplysninger skattyter ga - også tidlig under saksbehandlingen - tilsa etter retten syn at det var grunn til å foreta en nærmere avklaring av faktum, for å avklare forholdet til reglene om fri arbeidsbolig i utlandet. Retten bemerker at X AS hadde virksomhet både i Norge og Danmark. Det synes videre ut fra saksøkers selvangivelse for 2007 og 2008 at hun har hatt utgifter til bolig som anses som fast bolig i Norge under arbeidsoppholdet i Danmark. Det er fremlagt usignert leiekontrakt. Det kan da synes etter dett uklart om fri arbeidsbolig i Danmark skal være gjenstand for beskatning. Retten konkluderer etter dette med at nemndas skjønn knyttet til krediteringer som gjelder boligen i Danmark, ikke er tilstrekkelig godt overveid og begrunnet.

Nemndas vedtak skal etter dette oppheves for så vidt gjelder ikke godkjente krediteringer vedrørende boligen i Danmark. Dersom skatteklagenemnda ønsker å fastholde denne omklassifiseringen, må det foretas en ny behandling der det foretas en nærmere vurdering og gis en nærmere begrunnelse.

Ut fra de opplysninger som har fremkommet under saksbehandlingen, som under hovedforhandlingen, gjelder dette tilsvarende for de ikke godkjente krediteringer på til sammen 62 599 kroner vedrørende boligen i Danmark i 2008.

Ut over dette anser retten at det foreligger et forsvarlig skjønn for de øvrige krediteringene som ikke er godkjent. Ved tvil om en kreditering er privat, synes skjønnet å ha gått i saksøkers favør. Dette innebærer ikke at skjønnet er vilkårlig.

Hva inntektstillegget skal omklassifiseres til

Saksøker har gjort gjeldende at beløpene uansett skal klassifiseres som utbytte, og ikke som lønn.

Det legges til grunn at selskapet og aksjonær i utgangspunktet kan velge om en utdeling skal anses som lønn eller utbytte etter ligningspraksis, jf. Lignings-ABC for 2012/2013 side 819 under «Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap», punkt 5.4.1:

«Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser.»

Saksøker fikk ved innsyn i skattekontorets innstilling til vedtak til skatteklagenemnda, i forbindelse med regelverk for lån, mellom regning og udokumenterte, blant opplyst at «*Er arbeidstaker aksjonær i selskapet, har arbeidstaker som hovedregel valgt om inntekt skal anses som lønn eller utbytte, jf Utv 2009 s. 1284. Dette betinger samtykke fra selskapet/arbeidsgiver.*»

Retten er enig med saksøker at det her riktignok ble opplyst om valgt, men det ble ikke presentert til saksøker som en oppfordring til å ta et valg. Ettersom X AS er tvangsoppløst, er det imidlertid ikke mulig med symmetrisk behandling på selskapets og skattyters side. På den bakgrunn kan retten ikke se at skattekontorets formulering kan ha innvirket på avgjørelsen i saken.

Selv om saksøker ikke har valgt utbytte, legger retten til grunn at retten kan vurdere om nemnda har foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse. Retten mener at det er foretatt et forsvarlig skjønn her. De mange enkeltoverføringene og enkeltuttakene taler for at det er lønn og ikke utbytte. Videre tilsier salgsinntektenes størrelse, jf. årsregnskapet for 2007, at det foreligger en betydelig arbeidsinnsats, slik at inntekten er foranlediget av hennes arbeidsinnsats og ikke hennes aksjonærposisjon. Disse omstendighetene gjelder etter rettens syn også for 2008 og 2009. Totalt sett fremstår heller ikke lønnen for daglig leder på et uforholdsmessig høyt lønnsnivå. Retten har i den forbindelse også tatt hensyn til at saksøker tidligere har oppgitt lønn på 200 000 kroner for 2007 og diettgodtgjørelse med 124 569 kroner som lønn, jf. skattekontorets vedtak av 25. februar 2011 vedrørende inntektsåret 2007.

Retten forstår saksøkers forklaring dithen at endringsvedtaket er urimelig fordi hun ikke har hatt noen *fordel* som kreves for skatteplikt etter skatteloven § 5-1 første ledd, men at dette tvert i mot

har vært svært kostbart for henne, ved at hun opplyser å ha benyttet private midler til å dekke selskapets utgifter. Uavhengig av hvor stort det reelle beløpet på mellomregningskontoen skulle vært, er imidlertid saksøker ansvarlig for de uttakene som ikke kan dokumenteres. I mangel på dokumentasjon for at uttakene er benyttet til noe annet enn privat bruk, må det jf. skatteloven § 5-2 legges til grunn at saksøker har hatt fordel ved uttak til eget bruk. Dette gjelder tilsvarende for 2008 og 2009.

Inntektsåret 2008

For 2008 er det benyttet hovedbokutskrift fra det danske regnskapssystemet. Det er opplyst i kemnerkontorets rapport at inngående balanse ikke samsvarer med den norske, og det er mange posteringer i begynnelsen av året som gjelder 2007. Kemnerkontoret valgte derfor å legge sammen kredit- og debetposteringene i 2008. Debetposteringer minus kreditposteringer gav selskapet en fordring mot saksøker på 414 536 kroner.

Det er ikke uenighet om metoden. Saksøker bestrider imidlertid at beløpene er benyttet til privat bruk.

Retten bemerker at skattyter ikke har oppgitt lønn for 2008. Det er ikke fremlagt dokumentasjon for hva beløpene er benyttet til. Det er fremlagt noe e-postkorrespondanse som viser aktivitet. Dette er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre om eller i hvilken utstrekning belastningene er knyttet til næringsrelatert virksomhet.

Retten er videre enig i at krediteringer som anses som privatutgifter trekkes ut, og anser at nemndas skjønn her er forsvarlig, med unntak av utgifter til arbeidsboligen i Danmark. Retten viser til drøftelsen foran. Nemndas vedtak skal etter dette oppheves for så vidt gjelder ikke godkjente krediteringer vedrørende boligen i Danmark for 2008. Dersom skatteklagenemnda ønsker å fastholde denne omklassifiseringen, må det foretas en ny behandling der det foretas en nærmere vurdering og gis en nærmere begrunnelse.

Inntektsåret 2009

For 2009 er vurderingene gjort ut fra bankkontoutskrifter for selskapet.

Selskapet har i henhold til kontoutskrifter fra konto 7874 05 89996 overført 587 000 kroner til skattyter privat. Skattyter bestrider at overføringene er til privat bruk.

Skattyter har oppgitt lønn på 180 000 kroner for 2009.

Retten er enig med saksøkte i at rundsumoverføringene bærer preg av lønnsutbetalinger. Det er ikke fremlagt dokumentasjon for hva beløpene er benyttet til, og heller ikke dokumentasjon som kan sannsynliggjøre om eller i hvilken utstrekning de overførte beløpene er knyttet til næringsrelatert virksomhet.

Bankutskriftene viser at det i tillegg er foretatt uspesifiserte kontantuttak og varekjøp i Norge og utlandet. Varekjøpene i Norge og utlandet på til sammen 424 232 er godkjent av ligningsmyndighetene, ut fra en vurdering av at det har vært noe virksomhet i selskapet i perioden. Aksepten av varekjøpene som driftsrelaterte inngår som en del av ligningsmyndighetenes skjønnsfastsettelse av inntekten.

Kontantuttakene i Norge og utlandet utgjør 201 821 kroner, hvorav 86 201 kroner er uttak i Norge. Skattyter har forklart at selskapet var aktivt i utlandet også, det var i den forbindelse vanskelig å få kvitteringer ettersom det meste baserte seg på kontantkjøp. Retten bemerker at det heller ikke for disse uttakene er fremlagt dokumentasjon som kan sannsynliggjøre om eller i hvilken utstrekning uttakene er knyttet til næringsrelatert virksomhet.

Retten finner etter dette at nemnda har foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse når inntektsgrunnlaget for 2009 er økt med 608 821 kroner.

Hva inntektstillegget skal omklassifiseres til for 2008 og 2009

Retten viser til det som er sagt ovenfor i forbindelse med inntektsåret 2007 vedrørende spørsmål om klassifisering som utbytte eller lønn, og som gjelder tilsvarende for 2008 og 2009.

Retten finner at lønnen for daglig leder totalt ikke ligger på et uforholdsmessig høyt nivå etter inntektstillegget, verken for 2008 eller 2009. Retten anser derfor at nemnda har foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse når inntekten for 2008 og 2009 er klassifisert som lønn.

Saksbehandlingsfeil

Retten forstår saksøker dithen at det er anført saksbehandlingsfeil på grunn av manglende kontradiksjon ved at saksøker ikke har fått mulighet til å legge frem sine synspunkter i et møte, og ved at saksøker ikke har fått tilgang til permer og bilag.

Saksøker ønsket et møte, men det ble ikke avholdt. Retten ikke se at det utgjør en saksbehandlingsfeil at det ikke ble avholdt møte. Saksøker ble gitt anledning til kontradiksjon ved at hun fikk anledning til å kommentere samt fremlegge ytterligere dokumentasjon flere ganger underveis.

Kontradiksjon i forvaltningen skal ivareta partenes adgang til å uttale seg før avgjørelse treffes og må anses som et grunnleggende forvaltningsrettslig prinsipp. Hans Petter Graver skriver i Lov og Rett 2005 side 579 om bakgrunnen for regler om forhåndsvarsel:

«Forvaltningslovskomiteen oppstiller to hovedgrunnsetninger for gjennomføringen av kontradiksjonsprinsippet i forvaltningen: Partenes og de interessertes adgang til å uttale seg før avgjørelse treffes, og retten til å gjøre seg kjent med de anførsler og bevis som foreligger i saken. Reglene om varsel må ses i sammenheng både med reglene om partsinnsyn og med forvaltningens veiledningsplikt.»

Det er med andre ord adgang til å uttale seg før avgjørelse treffes og rett til å gjøre seg kjent med forvaltningens anførsler og de bevis som finnes i saken. I ligningsforvaltningen vil bevisene være framlagt av skattyter i medhold av opplysningsplikten, jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-2 jf. § 8-1 om ligning på grunnlag av selvangivelse. Videre er saksøker gjentatte ganger oppfordret til å fremlegge dokumentasjon før nemnda traff sitt vedtak..

Videre legger retten til grunn at saksøker fikk tilsendt permene med bilag fra Oslo kemnerkontor i mars 2012, i god tid før skatteklagenemnda traff sitt vedtak . Saksøker fikk også innsyn i

innstilling til vedtak i brev av 24. oktober 2013, med 14 dagers frist for merknader. A inngav merknader 21. november 2013.

Retten finner etter dette at kontradiksjon er godt ivaretatt i denne saken, i samsvar med grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper.

Tilleggsskatt

Retten skal vurdere om det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for 2007 og 2008, herunder om det foreligger unnskyldningsgrunner som kommer til anvendelse.

For 2009 er tilleggsskatt akseptert frafalt av Staten v/Skatt øst. Det ble vist til at det forelå håndfast informasjon med legeuttalelse datert 19. mars 2010, og saksøkte mener at A av denne grunn ikke har opptrådt grovt uaktsomt, slik at unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 kan benyttes. Retten er enig i den vurderingen.

Retten finner ut fra bevisførselen at det samme gjelder for 2007 og 2008, selv om det ikke foreligger håndfast dokumentasjon.

For at det skal foreligge grov uaktsomhet må det foreligge en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet, jf. Rt-1970-1235. Retten viser også til Rt-1995-1278.

A har forklart seg på en troverdig måte i retten. Retten viser til As forklaring om at hun måtte slutte i ordinært arbeidsforhold 2005/2006 på grunn av hjemmesituasjonen. As nest eldste sønn ble diagnostisert som paranoid schizofren i 2006/2007. Videre har A en sønn født i 2000, som har fått diagnosen asperger syndrom. Nest eldste sønn var hjemmeboende og var As ansvar inntil sykehuset etter en svært alvorlig hendelse tok mer ansvar. Sønnen bodde fortsatt hjemme i periodene han ikke var innlagt på psykiatrisk avdeling. Saksøker har forklart at sønnen i denne perioden fikk barn med en kvinne som var alvorlig syk, og saksøker forsøkte også å følge opp henne under graviditeten, og hun overtok omsorgsansvaret for barnebarnet fra hun ble født i juli 2008. Den turbulente hjemmesituasjonen har forverret sykdomsforløpet til sønnen som er født i 2000. Retten legger også til grunn saksøkers forklaring om at hun selv som følge av den ekstreme belastningen fikk diagnosen depresjon i 2008. Retten er ikke i tvil om at A har levd med ekstremslitasje over tid, både før sønnen fikk diagnosen paranoid schizofren, og i 2007 og 2008, før det kulminerte i 2009. Retten finner på den bakgrunn, etter en konkret vurdering av den ekstraordinære situasjonen som foreligger i denne saken, at det er tilstrekkelig årsakssammenheng mellom saksøkers belastende sykdomssituasjon og manglende informasjon, med den følge at det heller ikke kan konkluderes med grov uaktsomhet for de to foregående årene, og unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 nr. 1 kan anvendes.

Retten finner etter dette at skatteklagenemndas vedtak for så vidt gjelder tilleggsskatt oppheves, ikke bare for 2009, men også for de øvrige årene, det vil si også for 2007 og 2008.

Sakskostnader

Saksøker fått delvis medhold ved at vedtakene skal oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt og for så vidt gjelder inntektstillegg for møbler/utstyr til arbeidsboligen i Danmark for 2007 og 2008. Dette innebærer at ingen av partene har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, jf.

tvisteloven § 20-2 første ledd jf. andre ledd, og har da ikke krav på erstatning for sakskostnader. Retten kan ikke se at noen av unntaksreglene kommer til anvendelse. Ingen av partene kan anses å ha fått medhold av betydning etter § 20-3.

Sakskostnader skal etter dette ikke tilkjennes.

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

Domsslutning

1. Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt.

Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 oppheves for så vidt gjelder inntektstillegg for møbler/utstyr til boligen i Danmark på til sammen 46 745 – førtisekstusensjuhundreogførtifem - kroner i 2007 og på til sammen 62 599 – sekstitotusenfemhundreogtjue - kroner i 2008.

For øvrig frifinnes Staten v/Skatt øst.

2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

SkN 15-066 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2.

Senja tingrett: Dom av 13. februar 2015, **sak nr.:** TSENJ-2014-120886

Dommer: Dommerfullmektig m/alm. fullmakt Kristian Olsen Willumsen.

Parter: Taj Holding AS (advokat Ulf Henning Sørdal) mot Staten v/Skatt Nord (advokat John Steen Holm).

Sammendrag: Aksjeselskap solgte aksjer i underliggende selskaper til et annet aksjeselskap i samme bransje. Deler av kjøpesummen ble gjort opp med en fordring. Fordringen ble etter en tid delvis ettergitt. Spørsmålet i saken var om tapet på fordringen var fradragberettiget. For at tapet skal være fradragberettiget må det foreligge en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringen og aksjeselskapets egen virksomhet, noe tingretten fant at det ikke gjorde. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder overprøving av ligningsvedtak fattet av Skatteklagenemnda ved Skatt nord 28. mars 2014 for Taj Holding AS for inntektsårene 2010 og 2011.

Framstilling av saken

TAJ Holding AS, heretter benevnt «TAJ» eller «saksøker», ble stiftet 1. januar 1995. Selskapets formålet var «å delta i andre selskaper», og det ble stiftet med en aksjekapital på kr 19 550 000, skutt inn ved innskudd av verdier i form av 50 % av aksjene i AS Frøy. AS Frøy eide igjen aksjer i entreprenørselskaper, herunder Bygg i Nord AS, i en bygningselementprodusent og i eiendomsutviklingsselskaper. Terje Arnulf Johansen, heretter benevnt som «Johansen», var personlig eier av aksjene i TAJ.

I de første årene etter stiftelsen drev TAJ sin virksomhet gjennom prosjekter i «Bygg i Nord»-konsernet. På slutten av 1990-tallet og begynnelsen av 2000-tallet rettet imidlertid TAJ i økende grad sin virksomhet inn mot eiendomsmarkedet i Tromsø. Her var forretningsideen å forestå integrert eiendomsutvikling ved å være til stede i hele verdikjeden fra kjøp og utvikling av tomteområder, via prosjektering og utbygging, og til slutt markedsføring og salg av fast eiendom. På bakgrunn av satsingen i Tromsø ble selskapene Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS stiftet av TAJ i henholdsvis 1998 og 2000. Mens Bygg Gruppen AS skulle forestå satsingen på boligutvikling av større bygg, skulle Eiendoms Gruppen AS forestå satsingen på småhus. I tillegg ble TAJ Eiendom AS stiftet i 1999 for å stå for erverv av utbyggingsområder og forvalte disse frem til utbygging. Samtidig med oppbyggingen av virksomheten i Tromsø solgte TAJ seg gradvis ut av «Bygg i Nord»-konsernet.

Slik retten forsto var det relativt stor aktivitet i gruppen av selskaper der TAJ var konsernspiss, og i løpet av de første årene på 2000-tallet stiftes og erverves en rekke selskaper der TAJ var direkte eller indirekte eier. 2. januar 2007 inngikk TAJ og selskapet T&T Holding AS avtale om å overdra samtlige aksjer i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS til det nystiftede selskapet Bygg og Eiendomsgruppen AS, heretter omtalt som «BEG». Forut for overdragelsen eide TAJ 100 % av aksjene i Bygg Gruppen AS og 90 % av aksjene i Eiendomsgruppen AS. T&T Holding AS eide de siste 10 % av Eiendomsgruppen AS. Overdragelsen omfattet også datterselskapene i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS, og kjøpesummen var til sammen kr 350 000 000. Av dette beløpet ble for øvrig kr 200 000 000 ansett som merverdi forbundet med BEGs gevinst på eksisterende og fremtidige prosjekter knyttet til TAJs tomter.

Kjøpesummen ble gjort opp ved kontant betaling av kr 245 000 000, samt ved at TAJ og T&T Holding AS ytet BEG kreditt i form av to rentebærende ansvarlige lån og selgerkreditt. Det ene ansvarlige lånet («Ansvarlig lån nr. 1») var på kr 50 000 000, hvorav kr 43 000 000 var fra TAJ og kr 7 000 000 var fra T&T Holding AS. Det andre lånet («Ansvarlig lån nr. 2») var på kr 30 000 000, hvorav TAJ sto for kr 28 500 000 og T&T Holding AS sto for kr 1 500 000. Selgerkreditten utgjorde kr 25 000 000, fordelt med kr 24 000 000 på TAJ og kr 1 000 000 på T&T Holding AS. Låneavtaler i henhold til dette ble signert 2. januar 2007.

Samme dag ble det også inngått en avtale om resultatbonus mellom avtalepartene. Avtalen sikret TAJ og T&T Holding AS en resultatbonus dersom BEG nådde nærmere fastsatte resultatmål i perioden 2007 til 2010.

TAJ hadde på tidspunktet for aksjeoverdragelsen ingen eierandel i BEG. Derimot hadde Y&T Holding AS, et selskap eid og kontrollert av Johansen og hans sønn, en eierandel på 25 % av aksjene i BEG. Utover dette eide T&T Holding AS 25 % av aksjene, mens resten var eid av andre aksjonærer. I 2008 ble imidlertid Y&T Holding AS fusjonert inn i TAJ, slik at TAJ Holding fra dette tidspunkt eide 25 % av aksjene i BEG.

Den 21. mai 2008 ble det videre signert en felles aksjonæravtale mellom aksjonærene i BEG og avtale mellom de personlige partene. Her ble det blant annet inntatt en såkalt «stand still»-klausul for de personlige partene, og forbud mot konkurrerende virksomhet. Herunder ble følgende avsnitt inntatt på side 5:

«Bygg og Eiendomsgruppen AS skal ha en absolutt forkjøpsrett til markedspris på alle de tomteområder som Terje Johansen, eller de selskaper han har dominerende innflytelse i (50 % eierandel etc.), eier eller har kjøpsrett til, nå og i fremtiden. Retningsgivende for markedspris er salgsprisen for ferdig regulert og byggeklar tomt i markedet for utbyggere, som er høyeste reelle dokumenterte pris. På de tomteområdene som Terje Johansen, eller et selskap han «kontrollerer», eier eller har kjøpsrett til pr 31.12.06, gjelder forkjøpsretten i all fremtid. For tomter som erverves eller hvor kjøpsrett etableres etter dette tidspunktet, gjelder forkjøpsretten kun så lenge Terje Johansen er aksjonær i Bygg og Eiendomsgruppen AS. De samme bestemmelsene gjelder for alle aksjonærene og dets eiere som enkeltpersoner.

[...] For Terje Johansen, forutsettes det at han er tilknyttet selskapet som styremedlem og rådgiver i minst 4 år.»

Det må legges til grunn at det ble foretatt tomtesalg fra TAJ til selskaper tilknyttet BEG etter stiftelsen av BEG. Retten kommer nærmere tilbake til dette senere i den utstrekning det har betydning for sakens tvistetema.

På grunn av blant annet finanskrisen begynte virksomheten til BEG etterhvert å gå dårlig, og BEG fikk problemer med å betjene lånene fra TAJ og T&T Holding AS.

Den 25. juni 2010 ble det inngått avtale mellom BEG, TAJ, T&T Holding AS, de øvrige aksjonærene i BEG og Johansen om delvis ettergivelse av ansvarlige lånene. For så vidt gjelder bakgrunnen for ettergivelsen fremgår følgende under avtalens punkt 1:

«[...]

Selskapet [BEG, rettens anmerkning] har vært inne i en tung økonomisk periode med svake driftsresultater og har ikke vært i stand til å betjene de ansvarlige lånene som avtalt. Det er opparbeidet en ubetalt rentesaldo på ca kr 6 millioner. Dessuten har besluttet utbytte i Selskapet på til sammen kr 4 millioner som ikke er utbetalt aksjonærene, men blitt omgjort til lån.

Etter lengre tids diskusjon blant partene er det kommet til enighet om at TH [TAJ, rettens anmerkning] skal ettergi deler av de ansvarlige lånene til Selskapet; prinsipper for utdeling av fremtidig utbytte, historisk utbytte omgjort til lån og betaling av ikke ettergitt ansvarlig lån; at T&T H [T&T Holding AS, rettens anmerkning] kan erverve THs aksjer i Selskapet samtidig som TH sammen med TJ [Johansen, rettens anmerkning] trer ut av og fristilles fra alle rettigheter og plikter etter aksjonæravtalen.

Med henvisning til ovennevnte er Partene enige om å inngå denne avtalen.»

Når det gjelder selve ettergivelsen fremgår følgende under punkt 2:

«2.1 TH og T&T H ettergir kr 10 millioner av Ansvarlig lån 1 til Selskapet, jf. avtale om ansvarlig lån datert 02.01.2007, jf. Bilag 1, men slik at opptjente renter også av det ettergitte beløp skal betales til TH og T&T H. Det skal beregnes renter på opptjente renter av det ettergitte beløp fra dato for inngåelse av denne avtalen som fastsatt i låneavtalen. Ettergivelsen av lånet skal i forholdet mellom TH og T&T H som långiver helt ut belastes TH.

2.2. TH og T&T H ettergir kr 28,5 millioner av Ansvarlig lån 2 til Selskapet, jf. avtale om ansvarlig lån datert 02.01.2007, jf. Bilag 2. Ettergivelsen av lånet skal i forholdet mellom TH og T&T H som långiver helt ut belastes TH.»

For så vidt gjaldt TAJ og Johansens bortfall av forpliktelser fremgår følgende i punkt 4:

«Ved underskrift på denne avtalen godkjenner samtlige parter T&T Hs erverv av aksjer i Selskapet fra TH samtidig som det samtykkes i at TH sammen med TJ trer ut av og fristilles fra alle rettigheter og plikter etter aksjonæravtalen.»

I henhold til avtale datert 26. juni 2010 overdro deretter TAJ sin eierandel på 25 % av aksjene i BEG til T&T Holding AS, mot et avtalt vederlag på kr 10 000 000. Oppgjør av vederlaget skulle dog skje i den grad T&T Holding AS i fremtiden mottok utbytte på aksjene.

I næringsoppgaven for 2010 krevde TAJ fradrag for ettergivelsen av fordringene som et tap i næring. I et vedlegg til næringsoppgaven ble det gitt en kort orientering om ettergivelsen.

Ved brev datert 9. januar 2012 fra Skatt nord ble TAJ anmodet om å komme med nærmere angitte redegjørelser, og sende inn nærmere angitt dokumentasjon knyttet til kravet om fradrag for ettergivelsen av fordringene i forbindelse med etterkontroll av TAJs ligning for inntektsåret 2010. Anmodning ble besvart av advokatfirmaet Steenstrup Stordrange på vegne av TAJ ved brev datert 1. februar 2012.

TAJ ble deretter ved brev datert 16. mai 2012 varslet om at det var opprettet endringssak for selskapets ligning for inntektsåret 2010, og at skatteetaten ville vurdere om vilkårene for å innrømme fradrag var til stede. Varselet ble kommentert av advokatfirmaet Steenstrup Stordrange ved brev datert 6. juli 2012.

Den 2. oktober 2012 fattet Skatt nord vedtak med følgende konklusjon og slutning:

«Konklusjon

Vi finner etter dette at det ikke er grunnlag for å innrømme fradrag for tap på fordring mot Bygg og Eiendomsgruppen AS. Fradrag for tap reduseres fra kr 38 500 000 til kr 0.

Slutning:

2010

Alminnelig inntekt for 2010 økes med kr 38 500 000, fra kr -57 485 607 til kr -18 985 607. Underskudd til fremføring reduseres fra kr 156 295 941 til kr 117 795 941.

2011

Underskudd til framføring reduseres med kr 38 500 000.»

Skattekontorets vedtak ble påklaget ved brev datert 16. november 2012. Skatteklagenemnda fattet deretter 28. mars 2014 vedtak om at klagen ikke tas til følge og at skattekontorets vedtak opprettholdes. Det er dette vedtaket retten nå har til overprøving.

Ved stevning mottatt av Senja tingrett 23. juli 2014 krevde advokatfullmektig Vegard Østlid Bagstevold på vegne av saksøker rettslige prøving av skatteklagenemndas vedtak. Tilsvar, der saksøkers fremsatte krav ble bestridt, ble rettidig inngitt av advokat John Steen Holm på vegne av staten ved Skatt nord.

Hovedforhandling i saken ble gjennomført 20. januar 2015. Saksøker møtte med sin prosessfullmektig advokat Ulf Henning Sørdal, og advokat John Steen Holm møtte som prosessfullmektig for staten ved Skatt nord. Johansen avga partsforklaring på vegne av saksøker, og det ble avhørt ett vitne. For øvrig ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboka.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Saksøkers fordringer mot BEG, som ble realisert ved ettergivelsen den 25. juni 2010, har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten til saksøker. Vedtaket i Skatteklagenemnda ved Skatt nord den 28. mars 2014 som nekter fradragsrett for tapet på fordringene er derfor ugyldig og skal oppheves.

Skatteklagenemnda har vurdert faktum feil når den kommer til at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom de tapte fordringene og virksomheten i TAJ.

Det er ikke adgang til å gjøre en slik oppdeling av virksomheten i TAJ som Skatteklagenemnda har gjort, hvor fordringene holdes utenfor selskapets aktivitet knyttet til kapitalplassering som derimot skattekontoret har akseptert som virksomhet. På dette punkt foreligger det også saksbehandlingsfeil i vedtaket, ettersom Skatteklagenemnda ikke har foretatt en tilfredsstillende drøfting av spørsmålet om én eller flere virksomheter med den grundighet ligningspraksis og god forvaltningsskikk foreskriver.

Uansett er det i alle tilfeller tilstrekkelig tilknytning mellom de tapte fordringene og virksomheten til TAJ innen eiendomsutvikling. Også på dette punkt foreligger det saksbehandlingsfeil ettersom Skatteklagenemnda i vedtaket har unnlatt å drøfte viktige faktiske momenter omkring dette, herunder betydningen av felles prosjekter og hvorvidt lånet var ordinært.

Saksøkerens påstand

1. Staten v/Skatt nord sitt vedtak i Skatteklagenemnda den 28. mars 2014 i klagesak for inntektsårene 2010-2011 rettet mot Taj Holding AS oppheves.
2. Ved nytt ligningsvedtak for inntektsårene 2010 og 2011 skal det legges til grunn at Taj

- Holding AS har fradragsrett for tapte fordringer med beløp kr 38 500 000,-.
3. Staten v/Skatt nord dømmes til å erstatte Taj Holding AS sine sakskostnader etter lovens regler.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Etter rettspraksis kreves en særlig og nær tilknytning mellom de tapte fordringene og virksomheten i TAJ for å akseptere fradragsretten. En slik særlig og nær tilknytning er ikke påvist eller nærmere eksemplifisert, og det fastholdes at det rent faktisk ikke foreligger en slik nær sammenheng mellom virksomheten i TAJ og BEG.

Skatteklagenemnda har ikke begått saksbehandlingsfeil av betydning for avgjørelsen.

En samlet vurdering av virksomheten i TAJ med tilknyttede selskaper fyller i rettslig henseende ikke kravene til særlig og nær tilknytning til fordringene etter den foreliggende rettspraksis.

De aktuelle lånene har ikke vært ytet for å styrke TAJs egen virksomhet og ettergivelsen kan ikke sees som ledd i dette.

Saksøktes påstand

1. Staten v/Skatt nord frifinnes
2. Staten v/Skatt nord tilkjennes sakskostnader for Senja tingrett.

Rettenns vurdering

Retten skal i foreliggende sak foreta en rettslig prøving av Skatteklagenemnda ved Skatt nord sitt vedtak datert 24. mars 2014. Det bemerkes at søksmålsfristen i ligningsloven § 11-1 fjerde ledd er overholdt.

Retten vil innledningsvis påpeke at de alminnelige regler for domstolsprøvelse av forvaltningsvedtak også gjelder for overprøving av ligningsvedtak. Således kan retten prøve om det foreligger saksbehandlingsfeil, om avgjørelsen er truffet på riktig faktisk grunnlag og om rettsanvendelsen er riktig. Forvaltningens skjønn kan ikke prøves, men retten kan kontrollere om det virkelig foreligger noe skjønn og sette det til side dersom det er vilkårlig eller åpenbart urimelig.

Saksøker har anført at det hefter saksbehandlingsfeil ved Skatteklagenemndas vedtak. Det er gjort gjeldende at vedtaket mangler en tilfredsstillende drøfting av spørsmålet om TAJs aktivitet kan deles i én eller flere virksomheter, og en fyllestgjørende drøfting av integrasjonen mellom saksøkers og BEGs virksomhet. Saksøkers prosessfullmektig var imidlertid under hovedforhandling klar på at saksøker ikke ønsket at retten skulle henvise avgjørelsen til ny behandling hos Skatt nord. Dette er også reflektert i saksøkers påstand. Slik retten vurderer det vil det i foreliggende sak derfor ikke være nødvendig å ta uttrykkelig stilling til om det foreligger saksbehandlingsfeil ved vedtaket, kun de skatterettslige materielle innsigelsene.

Saksøker har krevd fradrag for tap på to fordringer som oppsto da saksøker ytet to ansvarlige lån til BEG 2. januar 2007, i forbindelse med BEG sitt erverv av virksomhetene i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS. Av det ene lånet - Ansvarlig lån nr. 1 - er kr 10 000 000 av TAJs andel av lånebeløpet stort kr 43 000 000 ettergitt, mens hele TAJs andel på kr 28 500 000 er ettergitt av det andre lånet - Ansvarlig lån nr. 2. Den sentrale problemstillingen i foreliggende sak er hvorvidt TAJ kan kreve fradrag for tapet på disse to fordringer med til sammen kr 38 500 000.

Skattemessig fradrag er regulert i skatteloven («sktl.») kapittel 6, og hovedregelen om fradrag i alminnelig inntekt fremgår i § 6-1 første ledd første punktum som lyder:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

I § 6-2 er det gitt uttrykkelige bestemmelser om fradrag for tap, herunder tap på fordringer. Det foreligger ingen uenighet mellom partene om at TAJ drev virksomhet i skattelovens forstand da fordringene ble ettergitt, og retten legger også dette til grunn. Det rettslige utgangspunktet for problemstillingen i saken vil således være § 6-2 annet ledd første punktum. Her fremgår følgende:

«Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»

Det er i foreliggende sak enighet mellom partene om at tapet på til sammen kr 38 500 000 er «endelig konstatert», noe retten for øvrig er enig i. Således er også dette vilkåret for fradrag oppfylt. For å ha krav på fradrag for tap på fordringer har imidlertid rettspraksis oppstilt et krav om at fordringen må ha en viss tilknytning til kreditors virksomhet. Det er dette tilknytningskravet partene er uenige om er oppfylt.

Krav på fradrag for tap på fordringer har vært gjenstand for rettslig prøving av domstolene en rekke ganger, og Høyesterett har ved flere anledninger hatt tilknytningskravet opp til behandling. Utgangspunktet for vilkåret er av Høyesterett oppsummert slik i Rt-1993-396.

«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves «en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet», se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter.»

Selv om Høyesterett konkret behandlet spørsmål om fradrag for tap på aksjer, er det slik retten kommer nærmere tilbake til under lagt til grunn at det oppstilte tilknytningskravet gjelder tilsvarende for tap på fordringer.

Generelt sett vil fordringer som oppstår som ledd i den ordinære driften oppfylle vilkåret om «særlig og nær tilknytning» til virksomheten. Typiske eksempler er kundefordringer som oppstår ved omsetning av varer eller tjenester på kreditt, og fordringer oppstått ved salg av driftsmidler. For fordringer som er oppstått ved at skattyteren har ytet lån eller stilt garanti kan imidlertid tilknytning være mer uklar eller løsere, og den kan sågar være helt ikke-eksisterende. Det er

imidlertid på det rene at fradragsrett også vil kunne foreligge for fordringer i den sistnevnte kategorien dersom hovedformålet med fordringen har vært å fremme egen virksomhet for eksempel gjennom å skaffe kunder, oppdrag, tilgang til forretningslokaler eller vareleveranser. I tillegg har Høyesterett kommet til at tilknytningskravet også kan være oppfylt i tilfeller der debitor utgjorde en integrert del av kreditors virksomhet. Det vises blant annet til Høyesteretts avgjørelser inntatt i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-2005-1171. Dersom hovedformålet derimot kun har vært å oppnå avkastning av kapitalen, anses tapet ikke for å ha en «særlig og nær tilknytning» til virksomheten og er således heller ikke fradragsberettiget.

Saksøker har anført at det ikke er grunnlag for å splitte opp TAJs aktivitet i flere virksomheter. Ifølge saksøker er det tale om én virksomhet.

På bakgrunn av blant annet uttalelser i Lignings-ABC 2010-2011 side 1418 legger retten til grunn at et selskap kan anses å ha flere adskilte virksomheter dersom det drives flere økonomiske aktiviteter som hver for seg tilfredsstiller kravet til å være virksomhet, men hvor det ikke er innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom de økonomiske aktivitetene. Vurderingen vil være konkret.

Etter en samlet og konkret vurdering, der retten legger vekt på forklaringene til Johansen og TAJs revisor i de aktuelle inntektsårene, Bjørn Arild Espnes, finner retten ikke å skille TAJs økonomiske aktivitet i flere virksomheter. Retten forstår at TAJ også drev en utstrakt handel med aksjer og andre verdipapirer, men dette synes å ha blitt gjort for å oppnå en meravkastning på kapital som ikke for tiden var bundet opp i tomteerverv og for å differensiere gruppens risikoprofil. For retten fremstår det som noe uklart hvorvidt saksøker med sin anførsel om at TAJ drev én virksomhet mener at dette må medføre at TAJ anses for å ha drevet aktiv kapitalforvaltning - all den tid skatteklagenemnda har akseptert at TAJ drev aktiv kapitalforvaltning - slik at tapet på fordringene alene av den grunn blir fradragsberettigede. Retten kan imidlertid under enhver omstendighet ikke se at dette er tilstrekkelig bevist.

Spørsmålet i det følgende blir derfor om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom de to fordringene og TAJs egen virksomhet. En fordring vil for øvrig kunne endre karakter i løpet av eiertiden, og det må legges til grunn at det er situasjonen ved tidspunktet for realisasjon som er avgjørende ved vurderingen. For fullstendighetens skyld kan nevnes at skattyter har bevisbyrden for de faktiske omstendigheter som gjør en kostnad fradragsberettiget, se Ole Gjems-Onstad m.fl. Skatteprosess, side 277-278.

Saksøker har gjort gjeldende at lånet til BEG ikke var et ordinært lån, og at det var en sterk integrasjon mellom saksøkers virksomhet og BEGs virksomhet. Det er vist til at samarbeidet mellom TAJ og BEG om eiendomsutviklingsprosjekter er av en slik art og omfang at TAJ sin virksomhet er så tett integrert i BEG sin virksomhet at det etter rettspraksis er grunnlag for tapsfradrag. Det er også anført at ettergivelsen av fordringene styrker TAJs virksomhet både fordi den sikrer BEG som viktig samarbeidspartner, hvilket har stor betydning for TAJ sine omsetnings- og inntektsmuligheter, og gjennom at TAJ fristilles fra de konkurransebegrensningene som fulgte av aksjonæravtalen i BEG. Ifølge saksøker kan det ikke finnes spor av passiv kapitalplassering.

Saksøkte har på sin side anført at det både før og etter TAJs salg av virksomheter til BEG i 2007 var et forretningssamarbeid mellom TAJ og dets datterselskaper på den ene siden, og BEG og dets datterselskaper på den andre siden, men at dette ikke er nok til å innrømme fradragsrett.

Retten forstår at TAJs forretningside i de prosjektene som ble utviklet sammen med BEG i enkle trekk besto i at TAJ, enten selv eller gjennom et av dets datterselskap, foresto erverv av tomteareal, for deretter å inngå avtale om at et selskap i BEG-gruppen skulle bygge ut tomten. TAJs rolle var således å finne og undersøke aktuelle tomter, forhandle om kjøp av disse, samt å finansiere og kjøpe tomter som ble ansett som interessante. TAJ ville videre få inntekt i disse prosjektene når tomteområdet var ferdig utviklet, prosjektert, markedsført av BEG og en salgsgrad på som regel minst 70 % av enhetene i prosjektet var oppnådd. Som regel besto denne inntekten av tomtens kostpris. I tillegg mottok TAJ inntekt fra prosjektet etter en nærmere avtalt inntektsfordelingsberegning.

At tomtene som ble ervervet ble plassert i datterselskaper av TAJ, i såkalte singel purpose-selskaper, og ikke nødvendigvis i selve TAJ, kan retten for øvrig ikke se har betydning for tilknytningsvurderingen. Retten legger til grunn at rettspraksis har akseptert at et selskaps virksomhet også omfatter datterselskapenes aktivitet, jfr. blant annet Rt-1971-1237.

Johansen har i retten forklart om to byggeprosjekter i Trondheim der TAJ og BEG samarbeidet i tidsperioden fra TAJ solgte virksomheter til BEG til ettergivelsen av lånene. Han forklarte også at han i disse prosjektene, ettersom finanskrisen hadde slått inn, måtte kjøpe enheter fra BEG gjennom sitt selskap LAJO Invest AS for at BEG skulle oppnå en salgsgrad på 70 %, slik at BEG fikk finansiering i bank til utbyggingen. I det ene prosjektet kjøpte LAJO Invest AS 54 leiligheter av i alt 84, og i det andre prosjektet kjøpte han 13 av totalt 16 leiligheter. Slik retten forsto tjente LAJO Invest AS penger på videresalget av leilighetene.

Videre forklarte Johansen at han i perioden 2008-2009 også fant tre prosjekter i Oslo som BEG kunne bygge, men BEG takket nei til disse prosjektene da de mente de fikk for liten del av inntektene. Slik retten forsto Johansen skal BEG ha vært misfornøyd med den høye avkastningen Johansen satt igjen med etter videresalgene av leiligheter i de to prosjektene i Trondheim.

I retten er det også fremlagt en tomtsalgsavtale som viser at TAJ og BEG inngikk samarbeid om et utbyggingsprosjekt i Skedsmo like før gjeldsettergivelsen og TAJs salg av sine aksjer i BEG i juni 2010.

På bakgrunn av de ovenfor beskrevne prosjektene, og det forhold at 200 av 350 millioner kroner av kjøpesummen BEG betalte for virksomhetene i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS relaterte seg til BEGs gevinst på eksisterende og fremtidige prosjekter knyttet til TAJs eiendommer, må det legges til grunn at TAJ og BEG hadde et til dels omfattende forretningssamarbeid. Retten kan allikevel ikke se at det på realisasjonstidspunktet for fordringene, det vil si 25. juni 2010, forelå en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringene og TAJs egen virksomhet.

For det første kan retten ikke se at samarbeidet medførte at det foreligger en så sterk integrasjon mellom BEGs virksomhet og TAJs virksomhet som Høyesterett har krevd må foreligge. Det vises

blant annet til Rt-2005-1171 eller i Rt-2005-1157 (Commercial Buildings). I begge dommene ble tilknytningskravet ansett oppfylt.

Avgjørende for Høyesteretts standpunkt om at det var en «særlig og nær tilknytning» i Rt-2005-1171 var at det forelå en så stor grad av økonomisk integrasjon mellom kreditor og de to debitorene at virksomheten hos debitorene ikke ville ha vært mulig uten den stadig sterkere finansielle støttefunksjon fra kreditor, samtidig som kreditors virksomhet i det vesentlig besto i å holde virksomhetene i debitorselskapene gående. Fordringene besto for øvrig av akkumulerte pengeoverføring for å dekke løpende likviditetsbehov ved driften i debitorselskapene.

Selv om det må legges til grunn at mye av verdiskapningen i BEG var tenkt å skje gjennom samarbeidsprosjekter med TAJ, har dette samarbeidet på langt nær samme karakter - verken hva gjelder innhold eller omfang - som tilknytningen mellom kreditorselskapet og debitorselskapene i denne dommen. Videre kan det overhodet ikke legges til grunn at TAJs virksomhet i det vesentlig besto i å holde virksomheten i BEG gående, og selve fordringene var dessuten av en annen karakter. For øvrig er det ikke fremsatt opplysninger om at TAJ og BEG hadde felles administrasjon, lokaler eller arbeidsstokk. Også dette var momenter Høyesterett la vekt på.

I Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) kom Høyesterett til at en kreditor hadde fradragsrett for tap på fordringer mot et amerikansk datterselskap. Dette ettersom det ble lagt til grunn at datterselskapet utøvde det norske morselskapet (kreditor) sin egen virksomhet innenfor et annet geografisk område under aktiv styring av morselskapet. Også her var fordringene oppstått etter at kreditorselskapet løpende finansierte debitorselskapets likviditetsbehov. Det bemerkes at TAJ og BEG bedrev ulike virksomheter.

Retten kan for øvrig ikke se at Høyesteretts uttalelser i Rt-2009-1473 (Samdal) har endret tilknytningskravet av betydning, slik saksøkers prosessfullmektig har gjort gjeldende.

Retten kan heller ikke se at det etablerte avtaleverket medfører at det foreligger tilstrekkelig integrasjon mellom TAJ og BEG. Det vises til at BEG kun hadde en absolutt forkjøpsrett for tomter eid av TAJ etter aksjonæravtalen. Det må legges til grunn at TAJ kunne benyttet seg av andre entreprenørselskaper gitt at BEG ikke ønsket å nytte seg av sin forkjøpsrett for det konkrete prosjektet. Heller ikke de øvrige klausulene i aksjonæravtalen eller resultatbonusavtalen gir uttrykk for en integrasjon utover forutsetning om tett samarbeid mellom BEG og TAJ.

Endelig har retten ved vurderingen av integrasjonen mellom TAJ og BEG lagt vekt, dog i begrenset grad, på Johansens forklaring om at samarbeidsklimaet mellom han og eierne av BEG hadde blitt forsuret frem mot ettergivelsen. Som nevnt skal BEG ha vært misfornøyd med den høye avkastningen Johansen satt igjen med etter videresalgene av leiligheter i Trondheim-prosjektene. Ifølge Johansen hadde det bygd seg opp en konflikt mellom BEG og han, og Johansen forklarte at det kunne virke som om det for enkelte i BEG var viktigst at han ikke lyktes. Ettersom Johansen i bunn og grunn var TAJ, synes retten det er vanskelig å forene disse uttalelsene med en anførsel om at det skal ha vært en tett integrasjon mellom BEG og TAJ på ettergivelsestidspunktet. At TAJ dagen etter ettergivelsen solgte seg helt ut av BEG, samt at TAJ og Johansen ble fristilt fra samtlige plikter etter aksjonæravtalen, taler også imot en tett integrasjon på ettergivelsestidspunktet. Dette selv om Johansen forklarte at han solgte TAJs aksjeandel til Ted Larsen og T&T Holding AS for at Ted Larsen skulle få skikk på selskapet.

Retten kan ikke forstå TAJ og Johansens fristillelse på noen annen måte enn at de ønsket å stå friere til å realisere sine prosjekter uavhengig av BEG.

For det andre kan retten ikke se hovedformålet med fordringene har vært å fremme TAJs egen virksomhet. Det vises til Johansens forklaring om at lånene ble utstedt fordi den banken som skulle finansiere BEGs oppkjøp av Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS trakk seg, og at den banken som i stedet kom inn ikke ville bidra med en like stor lånesum. For at BEG skulle finansiere oppkjøpet måtte derfor TAJ og T&T Holding AS utstede de to ansvarlige lånene.

Det er under bevisførsel ikke fremkommet holdepunkter for at hovedformålet med de ansvarlige lånene var å styrke TAJs egen virksomhet. Slik retten forstår foreliggende rettspraksis er det i utgangspunktet hovedformålet med fordringene som sådan som er vurderingskriteriet, ikke formålet med selve ettergivelsen. Dog vil formålet med ettergivelsen kunne underbygge formålet med fordringene som sådan.

Slik retten ser det ga ikke lånene TAJ noe nevneverdig inntekspotensiale. Selskapet fikk for eksempel ikke tilgang til nye tomteområder. Ettersom den nevnte aksjonæravtalen uttrykkelig presiserte at BEGs kjøp av tomter fra TAJ skulle skje til markedspris, ville ikke TAJ få en større inntekt ved å utføre prosjekter med BEG enn det ville ved å samarbeide med andre entreprenører. Som nevnt over ville TAJ stått fritt til å gjøre det, dersom BEG ikke benyttet seg av sin forkjøpsrett. At det derimot var i TAJ sin interesse å gjennomføre prosjekter med BEG, både fordi TAJ frem til ettergivelsen eide 25 % av BEG og således ville kunne motta utbytte fra BEG og/eller få en kursgevinst ved salg, og fordi dette sikret BEG kapital til å betale det gjenstående på fordringene har ikke betydning ved denne vurderingen. Det samme gjelder det forhold at det var i TAJs interesse å ettergi fordringene for å holde driften i BEG i gang. Retten kan ikke se at fordringene hadde endret karakter da lånene ble ettergitt.

Retten er etter dette kommet til at det ikke foreligger en «særlig og nær tilknytning» mellom de to fordringene mot BEG som det kreves tapsfradrag for og TAJs egen virksomhet. Vilkårene for fradrag er derfor ikke oppfylt, og TAJ har ikke krav på fradrag for tap på to fordringer mot BEG på til sammen kr 38 500 000. Skatteklagenemndas vedtak av 28. mars 2014 er gyldig, og Staten ved Skatt nord blir å frifinne.

Sakskostnader:

Saksøkte har vunnet saken fullt ut, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd rett til full erstatning for sine sakskostnader. Saksøkte har fremsatt et sakskostnadskrav på kr 182 625* inklusive merverdiavgift. Av kravet utgjør kr 11 437,50 reiseomkostninger for prosessfullmektigen, resten er prosessfullmektigens salær. Det er medgått 91,5 timer inkludert hovedforhandlingen, hvorav 10 timer utgjør etterarbeid og reisetid. Til sammenligning har saksøker fremsatt et sakskostnadskrav på kr 251 884 inklusive merverdiavgift. Kravet omfatter i tillegg til salæret utgifter til reise med kr 14 584, utgifter utarbeidelse av utdrag, sekretærarbeid og kopi med kr 5 000 og rettsgebyret. Medgått tid er oppgitt til 68 timer. Saksøker har ikke fremmet innsigelser mot saksøktes arbeidsoppgave.

Retten kan ikke se at tungtveiende grunner gjør det rimelig å sette ned salæret, jfr. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Retten finner videre at kostnadene har vært nødvendige og rimelige, jfr. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sakens kompleksitet og stor arbeidsbyrde ved domstolen.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt nord frifinnes.
2. *Taj Holding AS* dømmes til innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten v/Skatt nord med 182 625 – etthundreogåttitotusensekshundreogtjuefem* - kroner.

*158 625. Rettet i medhold av tvisteloven § 19-8 første ledd. Dmf. Kristian Olsen Willumsen, Finnsnes 03.03.2015

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 15-067 Utdeling av beløp som skriver seg fra skattefrie selskapsinntekter

Lovstoff: Skatteloven § 2-2 annet ledd.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, publisert 13. mai 2015.

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde er skattefritt etter skatteloven § 9-13 åttende ledd.

I brev av 19. desember 2012 til Norges Bondelag, la Finansdepartementet til grunn at overføring av slik gevinst til de personlige deltakerne i ansvarlig selskap vil være en skattepliktig utdeling etter skatteloven § 10-42. Skattedirektoratet legger til grunn at brevet er uttrykk for gjeldende rett.

Dersom skogen drives som ledd i virksomheten til et ansvarlig selskap, og erstatningen skal kompensere for tapt framtidig virksomhetsinntekt, er det Skattedirektoratets oppfatning at det er selskapet som er den skadelidte og som skal tilordnes erstatningsgevinsten. Utbetaling av erstatningsgevinsten til de personlige deltakerne i selskapet anses i slike tilfeller som skattepliktig utdeling etter skatteloven § 10-42.

SKN 15-068 Avvikende regnskapsår – Når må det sendes søknad til Skattedirektoratet?

Lovstoff: Regnskapsloven § 1-7 første ledd.

Sammendrag: Skattedirektoratet behandler søknader om dispensasjon fra kravet til å benytte kalenderåret som regnskapsår, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd. Mange av de som sender søknad, kommer inn under lovens unntak og trenger ikke søke dispensasjon. I denne uttalelsen omtales forskjellige spørsmål knyttet til bruk av avvikende regnskapsår.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, publisert 4. mai 2015.

Virksomhet som kommer inn under unntakene i regnskapsloven skal ikke søke om dispensasjon

• **Filialer og datterselskap av utenlandske foretak**

Regnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandske foretak, kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd, tredje punktum. Det samme gjelder selskaper som er indirekte eid av det utenlandske selskapet, såfremt de mellomliggende selskapene benytter avvikende regnskapsår.

Det kreves ikke dispensasjon fra Skattedirektoratet i slike tilfeller.

• **Regnskapspliktige som driver sesongmessig virksomhet**

Avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunnlag av sesongmessig virksomhet øker regnskapets informasjonsverdi, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd annet punktum. Det kreves da ikke dispensasjon fra Skattedirektoratet. Den regnskapspliktige må selv vurdere om virksomheten faller inn under unntaket.

Bestemmelsen er omtalt i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 4.4.5. Skattedirektoratet har med bakgrunn i forarbeidene lagt til grunn at dersom virksomheten er sterkt sesongbetont, kan et annet avslutningstidspunkt enn årsslutt gi mer informative årsregnskaper. I enkelte selskaper vil resultater fra periode med særlig høyt aktivitetsnivå være av uforholdsmessig betydning for selskapets samlede resultat. Dersom en slik sesongaktivitet pågår for fullt ved kalenderårets slutt, vil de skjønnsmessige vurderingene ofte bli kompliserte og resultatregnskapet lite representativt. For å komme inn under sesongmessig virksomhet er det også lagt til grunn at aktiviteten ikke kan strekke seg over mer enn seks måneder. Eksempel på dette er vinteraktiviteter som drift av skitrekk.

Anne type virksomhet må søke dispensasjon;

Hvis den regnskapspliktige driver virksomhet som ikke kommer inn under ett av unntakene nevnt ovenfor, må det søkes om dispensasjon, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd fjerde punktum.

Søknad sendes til:

Skattedirektoratet

seksjon for foretakskatt

Postboks 9200, Grønland

0134 Oslo

Forhold som kan medføre at dispensasjon gis er:

- Foretak som gjennom samarbeidsavtaler inngår i et internasjonalt forpliktende samarbeid uten at de er filialer eller datterselskaper av utenlandske selskaper. I slike samarbeidsforhold vil ofte fordeling av kostnader og overskudd basere seg på det totale resultatet, noe som taler for at de enkelte foretak bør ha anledning til å følge identiske regnskapsår.

- Tilknyttede selskap som skal konsolideres i regnskap som følger et avvikende regnskapsår.
- Humanitære organisasjoner som kan ha behov for avvikende regnskapsår på grunn av utstrakt internasjonalt samarbeid.

En søknad om bruk av avvikende regnskapsår må inneholde opplysninger om:

- Selskapet som søker, navn og org. nr.
- En begrunnelse for hvorfor foretaket ønsker å benytte avvikende regnskapsår. Det må kunne vises til praktiske problemer med å følge kalenderåret som regnskapsår.

Det er ikke utarbeidet eget skjema for søknad. Søknader bør inneholde relevant informasjon for vurdering av de overnevnte forholdene.

Ved eventuelt behov for ytterligere avklaring av forhold rundt en søknad, kan følgende kontaktes:

- Torstein Kinden Helleland, tlf. 22 07 81 39
- Inger Helene Iversen, tlf. 61 23 67 72
- Rune Tystad, tlf. 977 59 464

Første og siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder

Den regnskapspliktiges første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder. Regnskapsåret kan ikke i noe tilfelle være lengre enn 18 måneder, jf. regnskapsloven § 1-7 annet ledd.

Levering av næringsoppgave

Avvikende regnskapsår kan også legges til grunn ved ligningen dersom det er anledning til å benytte avvikende regnskapsår i medhold av regnskapsloven § 1-7, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 2 første ledd første punktum. Inntekten fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året ligningen foretas, jf. skatteloven § 4-1 annet ledd og § 14-1 tredje ledd.

Fristene for å levere selvangivelse med næringsoppgave er de samme uavhengig av hvilket regnskapsår som benyttes. Det skal fremgå av næringsoppgaven hvilken regnskapsperiode som benyttes (fra – til).

• Næringsoppgaven kan ikke omfatte mer enn 12 måneder

Selv om den regnskapspliktiges første regnskapsår er lengre enn 12 måneder, kan næringsoppgaven likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 2 første ledd annet punktum. Det medfører at den regnskapspliktige i slike tilfeller må levere næringsoppgave selv om det ikke er fastsatt et årsregnskap.

Eksempel 1

Et datterselskap av et utenlandsk foretak etableres i Norge fra 1. januar 2014. Morselskapet har regnskapsår fra 1. april til 31. mars. Det norske selskapet ønsker at det første regnskapsåret skal omfatte perioden 1. januar 2014 til 31. mars 2015, dvs. 15 måneder.

Det norske selskapet må levere næringsoppgave for 2014. Næringsoppgave skal omfatte perioden 1. januar 2014 til 31. mars 2014, og leveres innen ordinær frist for inntektsåret 2014.

- **I enkelte tilfeller vil det ikke være plikt til å levere næringsoppgave for det året virksomheten starter opp**

Eksempel 2

Et selskap som kan benytte avvikende regnskapsår etableres med virkning fra 1. april 2014. Det skal benyttes avvikende regnskapsår som går fra 1. april til 31. mars. Første årsregnskap fastsettes pr. 31. mars 2015 og omfatter dermed 12 måneder. Pr. 31. desember 2014 er det ikke fastsatt noe årsregnskap, og det skal ikke leveres næringsoppgave. Selskapet leverer næringsoppgave første gang for perioden 1. april 2014 til 31. mars 2015, innen ordinær frist for inntektsåret 2015.

Eksempel 3

Et selskap som kan benytte avvikende regnskapsår etableres med virkning fra 1. november 2014. Det skal benyttes avvikende regnskapsår som går fra 1. februar til 31. januar. Første regnskapsår skal omfatte perioden fra stiftelsen 1. november 2014 til 31. januar 2016, dvs. 15 måneder. Næringsoppgaven kan ikke omfatte mer enn 12 måneder. Virksomheten må levere næringsoppgave for perioden fra stiftelsen 1. november 2014 til 31. januar 2015. Denne skal leveres innenfor ordinær frist for inntektsåret 2015. Det medfører at det ikke skal leveres næringsoppgave for inntektsåret 2014.

- **Det skal leveres særskilt næringsoppgave ved overgang til et annet regnskapsår enn tidligere**

Ved overgang til et annet regnskapsår enn tidligere skal det leveres særskilt næringsoppgave for tiden mellom avslutning av det forrige og begynnelsen av det nye regnskapsåret, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 2 annet ledd.

Eksempel 4

Et norsk aksjeselskap etablert i 2010 ble kjøpt opp av et utenlandsk aksjeselskap med virkning fra 1. juni 2015. Morselskapet benytter avvikende regnskapsår som går fra 1. mai til 30. april, og det norske selskapet vil benytte samme regnskapsår. Selskapet ønsker at første avvikende regnskapsår skal omfatte perioden 1. januar 2015 – 30. april 2016, jf. regnskapsloven § 1-7 annet ledd. Det skal leveres særskilt næringsoppgave som omfatter perioden fra forrige regnskapsårs avslutning til det nye regnskapsåret begynner, som er 1. mai 2016. Da denne perioden omfatter mer enn 12 måneder, må det her leveres to næringsoppgaver.

- **Skal skattekontoret varsles om avvikende regnskapsår?**

Det er ikke plikt til å melde fra om avvikende regnskapsår til skattemyndighetene. Det bør likevel gis beskjed til skattekontoret hvis virksomheten ikke har plikt til å levere næringsoppgave for det året virksomheten har startet opp, jf. eksempel 2 og 3 ovenfor.

Innsending til Regnskapsregisteret

Årsregnskapet skal sendes til Regnskapsregisteret innen en måned etter at det er godkjent av generalforsamlingen eller tilsvarende organ, jf. regnskapsloven § 8-2.

For å unngå forsinkelsesgebyr må årsregnskap med noter, årsberetning og eventuell revisjonsberetning være sendt til Regnskapsregisteret innen 1. september - i året etter regnskapsåret. Dette gjelder for regnskapspliktige som har avslutningsdato i perioden 1. juli – 31. desember. For regnskapspliktige med avslutningsdato i perioden 1. januar til 30. juni. er tilsvarende frist 1. mars.

For nærmere informasjon om innsending av årsregnskap vises det til Brønnøysundregistrene.

Skal det gis melding til Regnskapsregisteret om avvikende regnskapsår?

Det er ikke plikt til å gi Regnskapsregisteret beskjed om overgang til, eller fra, avvikende regnskapsår, men det kan likevel være hensiktsmessig å sende en henvendelse om det.

Send epost til firmapost@brreg.no og oppgi grunnen til at dere vil anvende avvikende regnskapsår.