



Skattenytt 6/2015

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



Jan Syversen,
dr. juris Advokat (H),
SIMONSEN Advokatfirma DA

Innholdsfortegnelse

LAGMANNSRETTSDOMMER	1
SkN 15-069 Kildeskatt på utbytte, endringsadgang, tilleggsskatt	1
SkN 15-070 Spørsmål om avskjæring av underskudd	27
TINGRETTSDOMMER	37
SkN 15-071 Tilleggsskatt	37
SkN 15-072 Summarisk fellesoppgjør	43
SkN 15-073 Poker - næringsvirksomhet, endringsadgang, tilleggsskatt.	58
SkN 15-074 Salg til underpris fra AS – uttak, utbytte og tilleggsskatt	70
SkN 15-075 Summarisk fellesoppgjør	76
SkN 15-076 Fradrag for kostnader i fritaksmetoden	120
SkN 15-077 Fradragsrett for tap på fordring	129
SkN 15-078 Avskjæring av underskudd, tilleggsskatt	137
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	147
SkN 15-079 Om opphør av presters boplikt	147
SkN 15-080 Rimelig lån i arbeidsforhold, jf. skattel. § 5-12	147
SkN 15-081 Uttaksbeskatning ved overføring av gårdsbruk	149
SkN 15-082 Dommskommentar, Barcode-dommen	150
SkN 15-083 Dommskommentar, Solér-dommen	153
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	156
SkN 15-084 Omdanning av ANS til AS	156
SkN 15-085 Realisasjon av bruksrett	164
SkN 15-086 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Luxembourg	172
LOVENDRINGER	194

SkN 15-087 Endringslov til skatteloven	194
SkN 15-088 Endringslov til ligningsloven	197
SkN 15-089 Endringslov til skattebetalingsloven	198
FORSKRIFTSENDRINGER	204
SkN 15-090 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer mv.	204
SkN 15-091 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	204

Lagmannsrettsdommer

SkN 15-069 Kildeskatt på utbytte, endringsadgang, tilleggsskatt

Lovstoff: Selskapsskatteloven § 3-2 og § 3-5 (opphevet lov). Ligningsloven § 9-6 og § 10-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 1. juni 2015, sak nr.: LB-2013-112760

Dommere: Lagdommer Eirik Vikanes, lagdommer Anne-Mette Dyrnes, ekstraordinær lagdommer Helge Monstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-97674 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-112760 (13-112760ASD-BORG/03).

Parter: Transocean Inc (advokat Ulf Werner Andersen) mot Skatt Vest (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

Sammendrag: Saken gjaldt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, tilleggsskatt og spørsmål om det forelå endringsadgang. Det utenlandske selskapet Transocean Offshore Inc var eneaksjonær i det norske selskapet Transhav AS. Det ble i 1998 besluttet kapitalnedsettelse i Transhav AS med MNOK 4 641,895. Det ble besluttet å foreta oppgjøret i USD, da omregnet til MUSD 609,869. Det viste seg i ettertid at utdeling av nedsettingsbeløpet i 1998 ikke var lovlig, fordi beløpet ikke kunne utdeles før kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret, noe som skjedde i 1999. På dette tidspunktet tilsvarte nedsettingsbeløpet MUSD 597,143. Det er beskatningen av differansen på MUSD 12,72 som var omtvistet i saken. Lagmannsretten kom til at beløpet var kildeskattepliktig utbytte. Lagmannsretten kom videre til at endringsfristen var 10 år fordi det var gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen til Transhav AS. 10-årsfristen måtte gjelde selv om Transocean Offshore Inc som utenlandsk aksjonær ikke hadde selvangivelsesplikt eller noen direkte opplysningsplikt til norske skattemyndigheter. Lagmannsretten så det slik at Transocean Offshore Inc i realiteten både var opprinnelsen til de uriktige opplysningene og bestemte at disse skulle gis til myndighetene. Uten deres involvering var det ikke sannsynlig at de uriktige opplysningene hadde blitt gitt til ligningsmyndighetene. Etter rettens syn var dette tilstrekkelig til at det var gitt uriktige opplysningene i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Lagmannsretten kom likevel til at det ikke var adgang til å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2. Det var etter rettens syn ikke naturlig å si at opplysninger gitt gjennom andre var omfattet av bestemmelsen.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 om ligningen for Transocean Inc. for inntektsåret 1999. Ifølge vedtaket var en utbetaling på ca 99 millioner kroner fra Transhav AS til Transocean Inc. å anse som utbytte. Transocean Inc. ble derfor ilagt 15 % kildeskatt av det utbetalte beløpet og 60 % tilleggsskatt.

Sakens bakgrunn

Transocean-konsernet og kapitalnedsettelsen i Transhav AS

Transocean-konsernet er et stort internasjonalt boreselskap som driver virksomhet i en rekke land, blant annet Norge. I 1998 var selskapet Transocean Offshore Inc., et selskap registrert i USA, eneaksjonær i det norske selskapet Transhav AS (heretter Transhav). Transhav eide igjen det norske driftsselskapet. På det tidspunktet var de ansatte på konsernets hovedkontor i Houston, herunder en skatteavdeling kalt Houston Tax, ansatt i Transocean Offshore Inc. I april/mai 1999 flyttet Transocean Offshore Inc. til Cayman Islands. Selskapet skiftet senere navn til Transocean Inc. Det er ikke bestridt i saken at Transocean Inc. er rettsetterfølgeren til Transocean Offshore Inc. I forbindelse med flyttingen til Cayman Islands ble de ansatte i Houston flyttet over til det amerikanske datterselskapet Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc. Utover de lovpålagte kravene til styre og ledelse hadde Transocean Inc. ingen ansatte etter flyttingen til Cayman Islands.

Generalforsamlingen i Transhav vedtok 24. juli 1998 en nedsettelse av aksjekapitalen med 4 641 895 000 kroner. Det fremgår av vedtaket at nedsettelsen skulle benyttes til tilbakebetaling til aksjonæren. Etter utløpet av kreditorfristen besluttet styret og generalforsamlingen i Transhav 29. desember 1998 å gjennomføre kapitalnedsettelsen. Samme dag ble det foretatt oppgjør overfor eneaksjonæren Transocean Inc. Det ble besluttet å foreta oppgjøret i USD. Aksjekapitalen var i norske kroner. Omregningen fra norske kroner til USD var basert på valutakursen den samme dagen. Det samlede beløpet som lå til grunn for oppgjøret, var USD 609 868 879, som således tilsvarte tilbakebetaling av den nedsatte aksjekapitalen på 4 641 895 000 kroner. Selve oppgjøret skjedde ved at Transhav overdro fordringer som selskapet hadde mot andre konsernselskaper, og utstedte et gjeldsbrev (promissory note) for det overskytende beløpet på USD 285 741 913. Gjeldsbrevet var rentebærende, men hadde ingen bestemmelser om avdrag. Beløpet i sin helhet forfalt til betaling etter påkrav fra Transocean Inc., og uansett senest 10 år etter utstedelsesdato. Det var ingen henvisning til kapitalnedsettelsen i gjeldsbrevet.

I april 1999 ble Transhav klar over at utdeling av nedsettingsbeløpet i desember 1998 ikke var lovlig. Beløpet kunne ikke utdeles før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret. Slik registrering skjedde først 28. april 1999.

Etter valutakursen per 28. april 1999 tilsvarte nedsettingsbeløpet da USD 597 143 500. Dette utgjorde en differanse på USD 12 725 379 i forhold til det beløpet som var fastsatt i desember 1998. Det er beskatningen av denne differansen som er omtvistet i saken. Differansen utgjør ca 99 millioner kroner. Verken i april 1999 eller senere ble det utstedt noe nytt gjeldsbrev mellom Transhav og Transocean Inc.

Perioden fra registrering av kapitalnedsettelsen og frem til varsel om endring av ligning

I april-mai 1999 var det noe kommunikasjon internt i Transocean-konsernet om hvordan komplikasjonene som følge av den etterfølgende registreringen, skulle håndteres i Transhav. Kommunikasjonen gikk mellom blant annet økonomisjef Trine Romuld i det norske Transocean-selskapet, Karen Najvar i Houston Tax og Transoceans norske skatterådgiver Klaus Klausen i Ernst & Young. Romuld utarbeidet et notat til Najvar der hun blant annet ga uttrykk for at renteinntekter/-kostnader frem til 28. april 1999 måtte reverseres, og at valutakursen per 28. april 1999 måtte benyttes ved utregning av dollarbeløpet i gjeldsbrevet. Hun mente derfor at det måtte utstedes et nytt gjeldsbrev. Det ble ikke trukket noen konklusjon på det tidspunktet.

Den interne diskusjonen ble tatt opp igjen i desember 1999. Nåværende utarbeidet et notat om saken til advokat Einar Brask, Ernst & Young, 31. desember 1999:

On July 24, 1998 the Board of Transhav AS resolved to redeem its share capital by NOK 4,641,895.000. The capital redemption was filed and made public through the press. As of December 29, 1998 the notice period had lapsed and no creditors had filed obligations. On December 29, 1998 the Board of Transhav AS held a meeting to recommend that the share capital redemption be made effective and to amend the By Laws of the company accordingly. The Board also authorized the negotiation of a promissory note between Transhav AS and its shareholder, Transocean Offshore Inc., in the amount of USD \$285,741,913 in order to effect this redemption of shares. On this same date, December 29, 1998, a General Assembly of the shareholders of Transhav AS was also held. At this time the shareholder agreed to the conditions of the note.

Transhav AS primarily maintains its cash in US dollars, since its primary source of revenue is in US dollars. It does not hold much Norwegian kroner in reserve. Historically Transhav AS has been short on NOK. In this light Transhav AS' Board saw a need to fix the amount that would become due and payable to its shareholder in US dollars. To fix the amount to be paid Transhav AS entered into a forward contract on December 29, 1998 with its shareholder, Transocean Offshore Inc., to pay the balance of the share redemption in the form of a promissory note denominated in US dollars.

It is our understanding that according to a new statement issued by the Norwegian Association of Accountants, Transhav AS can record this note on its books effective January 1, 1999 even though the redemption was not formally registered until April 1999. In the January books the redemption will be reflected in a «contra equity account». Since the debt is not legally effective until April, the books will not reflect any interest on the note from January through April of 1999. As of April 28, 1999, the formal registration date, interest will begin accruing on the promissory note. The \$ 12,725,379 difference between the recorded final redemption value on April 28, 1999 and the value of the note will be reflected as an exchange loss attributable to the forward contract for US dollars. Such loss will be reflected in Transhav AS' books for April 1999.

Brask utarbeidet et notat om samme tema 7. januar 2000 der han blant annet uttrykte:

Under the 1998 accounting and corporate legislation, the non-registered redemption should not be recorded on the balance sheet nor had the promissory note any value as a debt instrument concerning face value. However, the promissory note had civil law effect that it gave legally binding obligations for Transhav AS with respect to the currency, as we understand this part of the promissory note to be a forward currency agreement. Face value of the note was though conditional upon registration of the capital redemption itself.

On December 29th, 1998, we understand that the promissory note was the residual amount of MNOK 4 461, 895 from other notes that Transhav AS was the holder of, in USD. The promissory note was signed by the Managing Director also being a member of the Board, and it is understood above that both the Board of Directors and the General Assembly had given both their approval and their authorization for him to sign the note. The note itself

should between these parties at least be effective. Furthermore we will mention the fact that the company's Act § 8-1 reads that illegal credit to share holders are invalid. Such invalidation is in our opinion repaired in this case as to understanding the promissory note as a conditional note until the redemption has been registered. The currency element of the note however, is not a debt and can accordingly not be disrupted by this section. The currency forward agreement could actually have been made toward a third party and would have resulted in the fact that the same dollar amount could be paid.

In 1999 the accounting and company laws were renewed and new legislation prescribes that the capital redemption with repayment to its shareholder shall be recorded in the balance sheet upon the making of any such decision. Accordingly, the whole capital redemption of MNOK 4 641, 895 shall be recorded as debt from January 1st 1999. In the period until the registration was made on April 28th, this debt is not interest bearing, as the repayment was not allowed during this period. On April 28th, the repayment of capital with the other notes are allowed, and the face amount of the promissory note of USD \$ 285 741 913 became effective and interest bearing. At the same date it is our opinion that an exchange loss of USD \$ 12 725 379 shall be recorded as an exchange loss under the forward agreement.

There might be several arguments against the above corporate and accounting treatment. Accordingly we would hesitate to claim a tax deduction for the exchange loss unless all information is provided together with the filing of the tax return. However, it is our belief that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss really was realized on the date of repayment. Accordingly, there should also be recorded an exchange loss or gain from April 28th and onwards, which of course also shall be accounted for.

I et notat av 11. januar 2000 til Transoceans norske revisor ga Klausen uttrykk for følgende syn:

Vedlagt følger notat fra Einar Brask.

Etter min mening er det vel nærliggende å gå ut fra at avtaleverket var basert på at utbyttet ble utbetalt den 29/12-98. Jeg har derfor problemer med realiteten i denne saken, slik at jeg vanskelig kan se at det er en «forward kontrakt» her.

Imidlertid må Einar Brask ha en bedre forutsetning for å vurdere de privatrettslige forhold, slik at jeg ikke har noe grunnlag for å betvile hans konklusjon.

I forbindelse med utarbeidelse og innsendelse av Transhavs selvangivelse for 1999 oppstod det en videre diskusjon om problemstillingen i mai 2000. Romuld sendte en e-post til Najvar og Bobby New i Houston Tax 11. mai 2000 der hun presenterte tre alternative løsninger:

We have had a meeting today with E&Y discussing the different alternatives we have regarding the share capital decrease 1998/1999 and all the currency transactions involved.

Background;

The capital decrease as per legal papers (denominated in NOK) was NOK 4, 641, 895, 000. Amount transferred to Houston converted to the rate of exchange at the first possible date for

transferring (April 29, 1999) was NOK 4, 740, 815, 708. Thus we have a difference of NOK 98, 920, 708 (paid more in NOK than formally decided by the Shareholder meeting). Difference is due to change in the exchange rate USD/NOK (from 7,6113 to 7,7735).

Houston tax was informed of the «challenge» this made from early 1999 and onwards. Furthermore, E&Y has been involved with senior personnel discussing this with Houston tax (Karen Najvar).

Based on the above the following three solutions have been worked out;

PREPAID DIVIDEND /LOAN TO PARENT COMPANY

This alternative implies that we record the correct payable and offset this against a prepaid dividend receivable for 1999 [...]

TO EXPENSE NOK 98, 920, 708

Without tax deduction

The amount can be expensed as loss on receivables from parent company. Such a loss is according to Norwegian tax legislation not deductible [..]

With tax deduction

We can also claim this as an expense based on loss on forward contract. There are however several arguments that need to be sorted out under this alternative. The formal contract has not yet been presented. However, based on input from Karen Najvar the promissory note itself should be regarded as the forward contract. This is not sufficient. Furthermore, the equity transaction should not be regarded as part of this transaction i.e. this is a strict hedging transaction by Transocean Offshore Inc with Transhav as the counterpart, taken all the risks.

E&Y questions the tax deductibility of this method and state that it must be thoroughly explained and documented to the tax authorities to avoid any additional taxes if the authorities disagree.

Eventually it can be noted that the cash impact of the above method is the same with respect to any future dividend. For taxes payable the last alternative is the most favorable and AGGRESSIVE.

From my knowledge I strongly recommend the first alternative (however I do not know whether this may cause any US tax problems)

I would appreciate your comments and thoughts regarding the above ASAP.

Najvar besvarte e-posten samme dag:

The last alternative was our recommended course of action. I faxed you a copy of a memorandum from Einar Brask of Ernst & Young dated January 7, 2000 that supports this recommendation. It was agreed at that time that the note itself was sufficient evidence of the forward currency element of the agreement. It was agreed that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss would be deductible. The only issue left for debate was whether this loss would be fully deductible as of April 28, 1999 or whether this loss would be deductible over time as the principal on the note is repaid.

Yes, it certainly causes a tax problem to use the first two alternatives. It's a Norway problem not a U.S. issue. The first two alternatives create a permanent difference whereas the last alternative is only a timing issue. We would take a financial statement hit if we change our position.

I de etterfølgende dagene var det kontakt mellom Romuld, Klausen og Brask. Sistnevnte sendte følgende e-post til Klausen og revisor Jostein Johannessen 15. mai 2000:

I telefon til Trine S. Romuld idag sa jeg at det fra mitt ståsted var tryggest med alt 3, hvor vi behandler valutatapet på bakgrunn av promissory note, i regnskapet og i sa. Det er større usikkerhet med den delen av valutatapet som er dekket av motregning på fordringene, men også for disse er det mest naturlig å innfortolke et motregningsoppgjør, så lenge disse er i US dollar.

Vi ble enige om at Klaus skriver vedlegg og at jeg kan undertegne SA sammen med revisor (hvis revisor ikke vil, en manager).

Klausen utarbeidet deretter et utkast til vedlegg. Brask tiltrådte dette utkastet.

Romuld sendte deretter en ny e-post til Najvar og New 18. mai 2000:

After some discussions please note the mainpoints below;

- 1) we do not have timing difference issue regarding the NOK 98 million referred to below
- 2) there are two alternatives, the exchange loss is tax deductible in 1999 or the exchange loss is not tax deductible in 1999
- 3) there are different «point of view» regarding the correct treatment. However, what is important is to make sure that all relevant information is enclosed the tax return in order to make sure that we will not be in a position that we will have to pay any penalty tax (maximum 60 %). I have asked Klaus Klausen (E&Y) to draft the enclosure. I have today received this draft. I will fax (7033) this draft to you and I would appreciate any comments from you.

Det skjedde ingen endringer i utkastet. Notatet fulgte som vedlegg - i engelsk og norsk versjon - til Transhavs selvangivelse og næringsoppgave for 1999 som begge var datert 29. mai 1999. Selvangivelsen var signert av daglig leder i Transhav, mens næringsoppgaven var signert av daglig leder og selskapets revisor. Det fremgår av selvangivelsen at Transhav hadde inntekter på i alt ca 173 millioner kroner og tilsvarende fradragsposter. Transhav hadde to fradragsposter,

hvorav valutatap utgjorde den største fradragsposten. Tilnærmet hele dette valutatapet var knyttet til kapitalnedsettelsen.

Samtidig med selvangivelsen sendte Transhav inn skjema for aksjonærbeskatningen for 1999 der Transocean Inc. var opplistet som eneste aksjonær. Aksjonæren var angitt å falle inn under gruppe C der kildeskatten på utbytte vanligvis er 15 %. Det var ikke angitt at det var betalt noe utbytte.

Vedlegget til selvangivelsen er sentralt i saken og gjengis i sin helhet:

Vedlegg til selvangivelse for 1999 - Valutatap på kr 98 920 708 vedrørende kapitalnedsettelse

Den 24 juli 1998 besluttet styret i Transhav AS å nedsette aksjekapitalen med kr 4 461 895 000. Melding om kapitalnedsettelse ble innsendt til firmaregisteret og offentliggjort via pressen. Den 29 desember 1998 var fristen til å komme med innsigelse mot kapitalnedsettelsen utløpt og ingen kreditorer hadde kommet med innsigelser. Den 29. desember 1998 ble det avholdt styremøte i Transhav AS der det ble besluttet å anbefale kapitalnedsettelsen og endre selskapets vedtekter tilsvarende. Styret ga også fullmakt til å forhandle om utstedelse av gjeldsbrev mellom selskapet og dets aksjonær, Transocean Offshore Inc, på USD 285 741 913 for å få gjennomført kapitalnedsettelsen. På samme dato, 29 desember 1998, ble det avholdt generalforsamling i Transhav AS. Aksjonæren godkjente på dette tidspunktet vilkårene i gjeldsbrevet.

Beløpet på USD 285 741 913 framkom som vist nedenfor basert på at kapitalnedsettelsen ble omgjort til USD basert på dagskurs den 29 desember 1998 med kurs 1 USD = kr 7,6113.

Total kapitalnedsettelse	USD 609 868 879
Frdrag for fordringer på selskap innen gruppen som skal overdras til aksjonær	USD 324 126 966
Gjenværende beløp	USD 285 741 913
Total kapitalnedsettelse basert på omregningskurs 29 desember 1998	USD 609 868 879

Transhav legger til grunn at selskapet har påtatt seg en forpliktelse i forhold til selskapets aksjonær til å utbetale et beløp på USD 609 868 879 (4 641 895 000: 7,6113). Denne forståelsen er basert på det faktum at beløpet på USD 285 741 913 oppført som gjeld til Transocean Offshore Inc i henhold til gjeldsbrev forutsetter en kapitalnedsettelse på USD 609 868 879.

Aksjonæren var berettiget til å motta dette beløpet uavhengig av valutakursutvikling fra generalforsamlingens vedtak til den dato kapitalnedsettelsen ble formelt registrert av Foretaksregisteret. Kapitalnedsettelsen blir registrert den 29. april 1999. I henhold til aksjelovens § 8-1 er tilsagn om utbetaling til aksjonær ugyldig før den dato kapitalnedsettelsen er formelt registrert.

I henhold til dette prinsippet har aksjonær ikke mottatt rente på gjeldsbrev og de overførte fordringer før 29. april 1999. Gjeldsbrevet og overføring av fordringer må anses som betingede før kapitalnedsettelsen har blitt registrert.

Transhav mener imidlertid at valutaelementet i avtalen er bindende slik at Transhav var forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren.

I henhold til denne forståelse av transaksjonen, er det ved ligningen krevd fradrag for følgende beløp.

Total kapitalnedsettelse	NOK 4 641 895 000
Valutakurs	7,7735
Beløp i USD (4 641 895: 7,7735)	USD 597 143 500
Betalt til aksjonær i henhold til avtale	USD 609 868 879
Valutatap	USD 12 725 379
Valutatap i USD = 7,7735	NOK 98 920 708

Som dokumentasjon vedlegges:

1. Styreprotokoll
2. Protokoll fra ekstra ordinær generalforsamling
3. Promissory note (gjeldsbrev)

I et notat av 29. mai 2000 uttrykte Brask følgende:

With regards to the question of claiming a tax deduction for the exchange loss suffered in connection with the share capital redemption [...] I have advised the company that this loss should be claimed as a deduction, provided that sufficient information was enclosed with the taxreturn. Klaus Klausen has written such a statement and I have expressed towards the company that the chances for incurring any penalty tax given that the taxauthorities are in disagreement, should be at a minimum.

On the other hand, we expect the taxauthorities to consider that particular question in a careful way given the doubt that is expressed in the enclosure itself. The outcome of this is accordingly somewhat unpredictable.

For accounting purposes, when computing the taxeffect of this deduction, I am slightly more optimistic than pessimistic about the outcome.

Ligningsmyndighetene la fradraget for valutatap til grunn ved ligningen av Transhav. Selvangivelsen til Transhav var ferdig behandlet i september 2000 etter at Transhav hadde sendt inn et par korrigeringer i august og september.

Transhav ble avvirket i 2002. I den forbindelse ble det krevd forhåndsligning.

Varsel om endring, endringsvedtak og rettslig behandling

Stavanger ligningskontor varslet Transhav om endring av ligningen 6. april 2006. Kontoret mente at differansebeløpet var å anse som utbyttebetaling og ikke tap på en valutaforpliktelse. På det

tidspunktet var det startet etterforskning mot Transocean-konsernet. Det var gjennomført beslag hos både Transocean-konsernet og rådgivere.

I et internt notat fra en underdirektør til lederen av Stavanger ligningskontor i april 2007 ble det uttalt følgende om endring av Transhavs ligning:

Min oppfatning er at dette blir en vanskelig sak å vinne frem med i retten.

- Vi har mottatt et vedlegg som gir tilstrekkelig info til å vurdere at det ikke er fradragsrett. Det er et stort beløp som burde medført en særlig vurdering fra vår side.
- Det kan anføres at store deler av vedlegget var egnet til å forvirre men kan vi bevise at dette er gjort med hensikt og at skattyter ikke tilstrekkelig har bidratt til riktig ligning? Altså vinner fram med lojalitetspåstand?
- Er det uttrykt tilstrekkelig tvil??? Det heter i vedlegget at «I henhold til denne forståelse av transaksjonen» Kan vi hevde at skattyter burde ha sagt at det ikke foreligger fradragsrett, men vi prøver oss allikevel ... ??
- Burde skattyter ha sagt i fra om at de var i tvil om fradragsretten?

Det blir mye usikkerhetsmomenter her og en tradisjonell tilnærming til problemstillingen, basert på rettspraksis som den foreligger, gjør meg i tvil om vi har en sak.

Men for å gå litt nye veier og være litt kreativ:

Kan vi hevde at det foreligger uriktige og ufullstendige opplysninger ved at selskapet i det hele tatt har fremsatt et krav om skattemessig fradrag for valutatap når det er så klart at selskapet faktisk ikke har hatt noe valuttap. Vedlegget kan da hevdes å være egnet til å gjemme bort et riktig faktum på en måte som skattyter må bære ansvaret på. Vår rettslige argumentasjon må da bli at det er utformet et vedlegg som skattyter måtte forstå ikke hadde noe med det egentlige faktum å gjøre og det foreligger da uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Dette er prosedabelt, men med usikkert utfall.

Skatt vest sendte 14. mai 2008 utkast til vedtak mot Transhav som gjaldt kildeskatt og tilleggsskatt for aksjonæren Transocean Inc. Samme dag i et separat brev ble Transocean Inc. varslet om at ligningsmyndighetene ville ilegge selskapet kildeskatt med 15 % av det påståtte utbyttet med 60 % tilleggsskatt.

Skatt vest traff deretter et vedtak 18. mars 2009 der Transhavs ligning for 1999 ble endret ved at valutatapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget. Samme dag vedtok Skatt vest å ilegge Transocean Inc. kildeskatt og tilleggsskatt som tidligere varslet. Transocean Inc. påklaget vedtaket til skatteklagenemnda. Nemnda tok ikke klagen til følge i sitt vedtak av 9. desember 2011. Summen av kildeskatt, tilleggsskatt og renter frem til 2009 utgjorde ca 33 millioner kroner.

Ved stevning av 11. juli 2012 gikk Transocean Inc. til søksmål mot staten for å få kjent skatteklagenemndas vedtak ugyldig.

Oslo tingrett avsa 19. april 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Transocean Inc skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt vest 182 250 - etthundreogåttitotusentohundreogfemti - kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.

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

Transocean Inc. har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 22.-24. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt 1 vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Partenes påstander og påstandsgrunnlag

Den ankende part, **Transocean Inc.**, har i hovedtrekk anført:

Endringsvedtaket er ugyldig på sju ulike grunnlag. Vedtaket om tilleggsskatt er i tillegg alene ugyldig på ytterligere fem ulike grunnlag.

For det første foreligger det ingen betaling av utbytte fra Transhav til Transocean Inc. i forbindelse med kapitalnedsettelsen. Transocean Inc. har bare mottatt en kapitalnedsettelse som ble gjort opp etter en USD-kurs som ble avtalt på forhånd. En slik fastsettelse av en omregningskurs kan ikke anses som vederlagsfri overføring etter selskapsskatteloven § 3-2. Det er derfor ikke materielt grunnlag for noen skatteplikt for Transocean Inc. Transhav hadde full adgang til å kjøpe valuta for fremtidig leveranse av den forpliktelsen selskapet ville få. Transhav hadde påtatt seg en slik forpliktelse overfor Transocean Inc. Gjeldsbrevet var ikke en nullitet, men gjeldsbrevets virkning ble utsatt til april 1999. Som en konsekvens av dette, foreligger det en kostnad i form av valutatap hos Transhav og ikke noe utbytte hos Transocean Inc.

For det annet gjelder det en endringsfrist på to år i forhold til en utenlandsk aksjonær, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dette følger direkte av lovens ordlyd. Transocean Inc. har ikke levert selvangivelse og har ingen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Heller ikke har Transocean Inc. gitt opplysninger. Opplysningene er gitt av Transhav. Transocean Inc. kan derfor ikke ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og omfattes derfor av fristen på to år. Også en utenlandsk aksjonær må være beskyttet av fristen på to år. Ved innføring av ligningsloven var en utenlandsk aksjonær helt utenfor ligningsloven. En frist på to år vil øke endringsmuligheten overfor en utenlandsk aksjonær. Det kan ikke være riktig at det ikke skal være noen frist for endring, slik som hevdet av staten. Fristen på to år er utløpt.

For det tredje hadde Transhav fremlagt alle dokumenter og gitt alle opplysninger om kapitalnedsettelsen og valutatapet. Skattemyndighetene kunne derfor kontrollere Transhavs syn på det prejudisielle rettsforholdet knyttet til privatrettslige forpliktelser. Vedlegget til selvangivelsen beskrev valutatapet i detalj. Det inneholdt alle opplysninger og dokumenter. Transhav hadde fremlagt alle «rettsfakta». Det eneste som gjestod, var en skatterettsanvendelse som er skattemyndighetenes ansvar. Det vises blant annet til Skåland-dommen (Rt-2011-340) og Skjold Larsen-dommen (Rt-1999-1924). Det er viktig å skille mellom de tilfellene der det bare opplyses om en privatrettslig forpliktelse, og de tilfellene der skattyter - som her - har fremlagt

alle dokumenter og opplysninger slik at skattemyndighetene selv kan kontrollere dette standpunktet. Det var gitt fullstendige og riktige opplysninger slik at fristen for endring var to år. Fristen er utløpt.

For det fjerde fikk skattemyndighetene flere opplysninger enn det som følger av den normen som kan utledes av Loffland-dommen (Rt-1992-1588). Det avgjørende er om ligningsmyndighetene fikk tilstrekkelige opplysninger til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. De opplysningene som ble gitt av Transhav, oppfyller dette kravet. Det ble gitt en åpen og tydelig forklaring der man ber ligningsmyndighetene kontrollere fradraget. Dette var også et fradrag som var like stort som underskuddet. Transocean Inc. mener det er uriktig bevisbedømmelse i vedtaket når det står at ligningsmyndighetene ikke hadde konkret oppfordring til å se nærmere på fradragsspørsmålet. Det er videre uriktig rettsanvendelse i vedtaket når det legges til grunn at det skulle ha vært redegjort for at det var en problemstilling om man var rettslig forpliktet. Det var grunnlag for å stille spørsmål på grunnlag av de opplysningene som var gitt. Alt var lagt på bordet, og da til forskjell fra Elf-dommen (Rt-1997-1430) og Slørdahl-dommen (Rt-1995-1183) [Rt-1995-1883?]. Ligningskontoret hadde en klar foranledning til å foreta nærmere undersøkelser. Tilsvarende følger av skattekontorets egne interne notat fra 2007. Fristen for endring av ligningen var dermed to år. Fristen er utløpt.

For det femte er det ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt. Dette bygger igjen på sju ulike grunnlag:

- (i) Transocean Inc. er ikke skattyter i henhold til ligningsloven § 10-2. Transocean Inc. faller helt utenfor betingelsessiden i bestemmelsen. Transocean Inc. er ikke pliktsubjekt etter ligningsloven. En utenlandsk aksjonær er fritatt for opplysningsplikt, og opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-2 er begrenset til å gjelde egne skattemessige forhold. Det er utdelende selskap som skal innberette opplysningene som tredjemannsopplysninger, og reaksjoner mot slike følger ligningsloven § 10-6 om tvangsmulkt. Vedtaket legger til grunn at Transocean Inc. medvirket til at Transhav ga uriktige tredjemannsopplysninger. En slik medvirkning rammes ikke av ligningsloven § 10-2.
- (ii) Transocean Inc. har ikke gitt opplysninger til skattemyndighetene. Transocean Inc. har ingen plikt til å gi opplysninger, og det er heller ingen spor av at selskapet faktisk har gitt opplysninger. I praksis er det bare tale om skriftlig kommunikasjon, og det foreligger ingen slik kommunikasjon mellom Transocean Inc. og ligningsmyndighetene før i 2008. Konsernselskaper er egne selskaper i forhold til både egne opplysninger og tredjemannsopplysninger. Transocean Inc. kan ikke identifiseres med Transhav.
- (iii) Det foreligger ikke uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. argumentasjonen om endringsfristen.
- (iv) Det gjelder et klarhetskrav til lovhjemmel som ikke er til stede, jf. EMK artikkel 7 om straff. Det vises til forarbeidene fra 1920 og 85 års ligningspraksis for at utenlandske aksjonærer ikke kan ilegges tilleggsskatt. Det gjelder krav til forutberegnelighet, jf. Ytterbø-dommen (Rt-1990-1293). Anvendelse av tilleggsskatt krever en lovendring.

- (v) Vilkårene til subjektiv skyld er ikke oppfylt, verken vanlig uaktsomhet som kreves for ordinær tilleggsskatt, eller grov uaktsomhet/forsett som kreves for tilleggsskatt med forhøyet sats. Transocean Inc. har ikke gitt noen opplysninger, og det er heller ingen holdepunkter for at Transocean Inc. har gitt uttrykk for synspunkter på utformingen av Transhavs vedlegg til Transhavs selvangivelse. Houston Tax fulgte den norske rådgiverens anbefalinger, og hadde ingen kommentarer til at dette skulle forklares grundig og alle opplysninger fremlegges. Vedlegget ble utarbeidet av Klausen, og det var ingen innspill til endringer fra Houston Tax. De ansatte i Houston Tax var heller ikke ansatt i Transocean Inc.
- (vi) Transocean Inc. befinner seg utenfor norsk strafferettslig jurisdiksjon, jf. blant annet forarbeidene fra 1920 og juridisk teori. Transocean Inc. har ikke operert i Norge og selskapets styre eller øverste ledelse har aldri vært i kontakt med norske skattemyndigheter eller innlevert oppgaver eller lignende før PwC ble engasjert i 2008.
- (vii) Tilleggsskatt er en uforholdsmessig reaksjon. Tilleggsskatten utgjør 8 900 000 kroner ved et omtvistet krav på 14 838 106 kroner. Det er en vilkårlig utmåling av straff som må oppheves.

For det sjette er endringsvedtaket ugyldig etter reglene om passivitet. Det vises blant annet til Rodeløkken-dommen (Rt-1967-581) og Slørdahl-dommen. Det følger av disse dommene at en passivitetsperiode på 4-5 år avskjærer endringsadgang, mens passivitet på under to år ikke gjør det. Det avgjørende er når skattekontorets aktivitetsplikt oppstod. Primært er dette da skattekontoret fikk alle opplysninger. Skattyter har krav på at beslutning om ligningsmessig behandling deretter treffes innen rimelig tid. I dette tilfellet har skattekontoret hatt alle relevante opplysninger på bordet siden Transhavs selvangivelse ble innlevert i mai 2000. I tillegg fikk skattekontoret tilgang til Økokrims beslag fra 2005. I forhold til Transocean Inc. som skattyter for eventuell kildeskatt, ble det utvist fullstendig passivitet helt til mai 2008 da Transocean Inc. ble varslet. Vedtaket forelå i mars 2009. Siden er det gått ytterligere tid før klagenemnda traff sitt vedtak og før saken får sin avgjørelse for domstolene. Det er i dette tilfellet gått for lang tid i forhold til passivitetsreglene.

I tillegg foreligger det overtredelse av kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum om endelig avgjørelse av spørsmål om straff innen rimelig tid. Bestemmelsen gjelder i saker om tilleggsskatt. Fristen regnes fra det tidspunktet da Transocean Inc. ble vesentlig berørt. I dette tilfellet må dette være oppfylt fra det forelå mistanke i mars 2005 og i alle fall fra mistankegrunnlaget forelå i september 2006. Det er nå gått nesten 10 år uten av saken er avgjort. Det er tale om en relativt enkel sak som burde ha vært avgjort langt tidligere.

For det sjuende er vedtaket ugyldig fordi vedtaket retter seg mot feil beregningsenhet. Systemet er slik at vedtaket skulle ha vært rettet mot det avviklede selskapet, eller en beregningsteknisk enhet med eget løpenummer. Det er ikke gjort. Vedtaket er rettet direkte mot Transocean Inc. En utenlandsk aksjonær, som Transocean Inc., lignede ikke særskilt. Den beregningstekniske enheten

er gruppen av utenlandske aksjonærer. Gruppen føres opp under et særskilt løpenummer som gir staten et krav mot det utdelende selskapet, ikke mot det mottagende selskap. Dette vises ved at alle som lignedes legges ut i skattelister. Utenlandske aksjonærer er ikke med i noen skatteliste. Det har ikke skjedd noen ligningsfastsettelse overfor Transocean Inc. som kan endres. Dette kan ikke være annerledes fordi det bare er én aksjonær i det utdelende selskap.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves som ugyldig.
2. Transocean Inc. tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, **staten v/Skatt vest**, har i hovedtrekk anført:

Saken reiser fire hovedspørsmål. For det første om det foreligger materiell skatteplikt, dvs. kildeskatt på utdelt utbytte. For det annet om vedtaket er rettet mot riktig subjekt. For det tredje om fristen for endringsadgang er oversittet, eventuelt bortfalt ved passivitet. Og for det fjerde om det er grunnlag for tilleggsskatt.

Det foreligger et skattepliktig utbytte. I desember 1998 ble det foretatt et oppgjør av kapitalnedsettelsen før den var registrert og trådt i kraft. Dette var ugyldige disposisjoner i strid med aksjeloven (1976) § 6-3 tredje ledd. Transhav og Transocean Inc. ratihaberte disse disposisjonene så snart de hadde mulighet til det, dvs. i april 1999, og dette har de innrettet seg etter. Når oppgjøret skjedde på nytt i april 1999, ble det utbetalt for mye. Dette overskytende beløpet er skattepliktig utbytte etter selskapsskatteloven § 3-2 og § 3-5.

Det bestrides at gjeldsbrevet av desember 1998 var delvis ugyldig ved at en angivelig valutakomponent fortsatt var gyldig. Partene inngikk ingen valutaterminkontrakt i desember 1998. Dette er noe selskapet har funnet på i ettertid og så rapportert til ligningsmyndighetene. Det er ingen spor av at en slik kontrakt ble inngått. Dette er et synspunkt som Najvar lanserte i desember 1999. Det er ikke fremlagt noen skriftlig kontrakt om dette, og det er ikke gjort forsøk på å underbygge en muntlig avtale. Etter som partene trodde de kunne utbetale kapitalnedsettelsen i desember 1998, gir det heller ingen mening at de skulle sikre en valutarisiko.

Subsidiært gjøres det gjeldende at Transhav uansett ikke kunne binde seg i desember 1998 til å betale ut et fastsatt USD-beløp når kapitalnedsettelsen ville tre i kraft. En slik avtale utløser kildeskatt for overføring til aksjonær.

Transocean Inc. er skattesubjektet for kildeskatten, jf. selskapsskatteloven § 3-1 og § 3-2 og skatteloven (1999) § 2-3. Også utenlandske aksjonærer omfattes. Beregningsteknisk enhet er ikke noe begrep i lovverket, og et løpenummer er ikke noe rettssubjekt. Bestemmelsen i selskapsskatteloven § 3-5 er en innkrevingsteknisk regel som ikke innebærer at utdelende selskap blir skattesubjekt. Det vises blant annet til Rt-2012-159 avsnitt 37.

Det gjelder en endringsfrist på ti år etter hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Ligningsloven gjelder for alle norske skatter, også kildeskatt for utenlandske aksjonærer. Endringsfristen på to år

i § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder bare for skattytere som faktisk har gitt opplysninger. Dersom retten skulle mene at Transocean Inc. ikke har gitt opplysninger til norske myndigheter, og at Transocean Inc. ikke har en opplysningsplikt, er konsekvensen at fristen er ti år. Det er den naturlige språklige forståelsen av bestemmelsen. Formålet med fristen på to år er å beskytte den lojale skattyter som har lagt forholdene til rette for at ligningsmyndighetene skal kunne treffe en riktig beslutning. Transocean Inc. har ikke opptrådt lojalt når det ble gitt instruks til Transhav om hva som skulle gis av opplysninger. Det vises blant annet til Baker Hughes-dommen (Rt-1999-1087) og Heereema-dommen (Rt-1997-860).

Videre er fristen uansett to år fordi Transocean Inc. prinsipalt har gitt uriktige opplysninger til skattemyndighetene eller subsidiært har gitt ufullstendige opplysninger.

Det skjer en rettsanvendelse i to faser der skattyter har risikoen for at det gis korrekte opplysninger om den første fasen, dvs. hva som er innholdet i en privatrettslig forpliktelse. En uriktig påstand om en slik forpliktelse er en uriktig opplysning i lovens forstand. Dette følger av blant annet forarbeidene og Skåland-dommen. Loffland-læren gjelder for vurderingen av om det er gitt ufullstendige opplysninger, ikke for hva som skal regnes som uriktige opplysninger. Det er mulig at uriktige opplysninger om privatrettslige rettsforhold kan repareres ved å gi absolutt alle opplysninger om rettsforholdet og samtidig påpeke den tvil som knytter seg til vurderingen. Men uriktige, tilpassede opplysninger kan ikke repareres eller nøytraliseres ved å vedlegge underliggende dokumentasjon, jf. blant annet Slørdahl-dommen, Elf-dommen og Lyse Energi-dommen (Rt-2007-360). Skattyters opplysningsplikt går foran skattemyndighetenes undersøkelsesplikt. Dette gjelder også ved spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger der utgangspunktet er Loffland-læren.

I vedlegget til Transhavs selvangivelse ble det gitt flere uriktige opplysninger. Dette gjelder blant annet at Transhav hadde påtatt seg en forpliktelse til å betale det høye USD-beløpet til aksjonæren, at valutaelementet i avtalen er bindende, og at det er betalt til aksjonær i henhold til en avtale. Det er ikke sagt noe om at Transhav utbetalte før registrering av kapitalnedsettelsen på grunn av manglende kunnskap om reglene, og at utdelingen var reversert. De uriktige påstandene repareres ikke ved å fremlegge underliggende dokumenter.

Det er videre bevist utover enhver rimelig tvil at Houston Tax ved Najvar lanserte tanken om en valutakontrakt, og at Houston Tax bestemte innholdet i Transhavs selvangivelse. Houston Tax handlet på vegne av konsernspissen Transocean Inc. Det er tale om utøvelse av hovedkontorfunksjoner som innebærer beslutningsmyndighet. I henhold til ordlyden etter § 9-6 nr. 3 bokstav a er det den som har forårsaket at skattemyndighetene har fått opplysningene, som må anses for å ha gitt opplysningene. Transocean Inc. har derfor gitt uriktige opplysninger.

Subsidiært gjøres det gjeldende at Transocean Inc. har gitt ufullstendige opplysninger. Ved å involvere seg i prosessen fikk Transocean Inc. en aktivitetsplikt, som igjen ga en opplysningsplikt. Det gjelder en lojalitetsplikt også for de skattyterne som ikke har selvangivelsesplikt etter ligningsloven. Når en bruk av selvangivelsesrett gir opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 5, må det samme gjelde der skattyter direkte bestemmer hva som skal opplyses om egne skattepliktige forhold til ligningsmyndighetene.

Endring av ligningen var ikke avskåret på grunn av utvist passivitet. Det avgjørende er saksbehandlingen mellom varsling om endring og vedtak. Det har ikke vært perioder med «dødtid».

Beviskravet ved tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt. Dette kravet er oppfylt. Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det vises til argumentene knyttet til endringsfristen. Transocean Incs syn vil innebære at det overhodet ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt ved uriktige opplysninger om forhold som er avgjørende for kildeskattplikten. En slik forståelse harmonerer dårlig med hele tankegangen bak ligningsloven. Staten mener at det er adgang til å ilegge tilleggsskatt.

Transocean Inc. har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Påstanden om en valutaavtale var uten fornuftige holdepunkter i faktiske forhold.

Spørsmålet om tilleggsskatt er avgjort innen rimelig tid og er ikke i strid med EMK artikkel 6 nr. 1. Utgangspunktet er da Transocean Inc. kan anses siktet, og det må være fra varsel om tilleggsskatt ble sendt i 2008. At behandlingen har tatt lang tid, skyldes at skattyter har benyttet seg av alle de rettsikkerhetsgarantier som systemet stiller til disposisjon.

Det er uklart om domstolene kan anvende et prinsipp om forholdsmessighet på en administrativ straffesanksjon med hjemmel i EMK artikkel 6. Uansett er sanksjonen ikke uforholdsmessig i denne saken.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsrettens vurdering

Innledning og oversikt

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten hva gjelder spørsmålet om skatteplikt og endringsadgang. Derimot har lagmannsretten kommet til at det ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt. Av dette følger at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken.

Saken reiser fire hovedspørsmål; (i) om vedtaket er rettet mot riktig subjekt; (ii) om det foreligger skattepliktig utbytte som medfører kildeskatt; (iii) om fristen til å endre ligningen er utløpt; og (iv) om det er adgang til å ilegge tilleggsskatt. Særlig de to siste spørsmålene reiser flere ulike problemstillinger.

Lagmannsretten vil behandle spørsmålene i den ovennevnte rekkefølgen. På bakgrunn av det resultatet som lagmannsretten har kommet til på de tre første spørsmålene, er det også nødvendig å ta stilling til det fjerde spørsmålet om adgangen til å ilegge tilleggsskatt.

Om vedtaket retter seg mot riktig subjekt

Skatteklagenemndas vedtak er rettet mot Transocean Inc. Fra Transocean Incs side er det gjort gjeldende at vedtaket skulle ha vært rettet mot gruppen av utenlandske aksjonærer under et eget løpenummer og/eller det avviklede selskapet Transhav. Det er blant annet vist til at ligningen «skjer under ett» i henhold til dagjeldende selskapsskatteloven § 3-5, og at utdelende selskap, dvs. Transhav, er ansvarlig for skatten.

Etter lagmannsrettens syn kan det ikke være tvilsomt at en utenlandsk aksjonær er å anse som den skattepliktige for kildeskatten ved utdeling av utbytte. Dette følger av dagjeldende selskapsskatteloven § 3-1 sett i sammenheng med § 3-2. Tilsvarende følger også av skatteloven (1999) § 2-3 første ledd bokstav c) som er trådt i kraft senere. Formuleringene i § 3-5 om at skatteberegningen «skjer under ett», og at utdelende selskap er «ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene», er ikke noe annet enn en innfordringsteknisk regel. Den medfører ingen endring av skatteplikten eller skattesubjektet. Lagmannsretten vil her vise til uttalelsene i Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2010 (LB-2007-151609) punkt 3.3:

Selv om skatteberegningen skjer under ett, retter skattevedtaket seg utvilsomt mot aksjonæren, som betaler skatt i forhold til hvor mange aksjer han eier. Dette endres ikke ved at det utdelende selskapet er ansvarlig for å innkreve skatten. Dette er en praktisk ordning i likhet med den som gjelder for vanlig personbeskatning der arbeidsgiver er ansvarlig for de ansattes skattetrekk, jf. skattebetalingsloven § 10. Ordningen ble innført i 1920 [...] I Ot.prp.nr.60 (1982-1983) på side 2 er begrunnelsen for selskapets ansvar for utenlandske aksjonærers skatt utdypet:

Dette henger sammen med at man overfor skattytere som er bosatt i utlandet, vil ha vanskelig for, eller ikke vil kunne, innfordre skattekrav hos den enkelte aksjonær.

I dommens punkt 3.5 ble det videre gitt uttrykk for at utdelende selskap ikke er skattepliktig. Anken til Høyesterett ble forkastet.

Samme synspunkt er kommet til uttrykk i Rt-2012-159 avsnitt 36-37, der det blant annet er vist til Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2010 og Baker Hughes-dommen (Rt-1995-596).

Selv om både LB-2007-151609 og Rt-2012-159 gjaldt skatteloven (1999) § 10-13 der formuleringen «skjer under ett» ikke lenger er med, kan ikke lagmannsretten se at dette endrer noe på vurderingen av spørsmålet om hvem som er skattepliktig. Det må videre være klart at et vedtak om endring av ligning da også kan rettes mot den skattepliktige, dvs. aksjonæren Transocean Inc.

Lagmannsretten kan ikke se at det som Transocean Inc. for øvrig har vist til, blant annet bestemmelsen om skattelister i ligningsloven § 8-8, kan lede til noe annet resultat.

Lagmannsretten har dermed kommet til at skatteklagenemndas vedtak retter seg mot riktig subjekt. Vedtaket er derfor ikke ugyldig på dette grunnlaget.

Spørsmålet om det foreligger skattepliktig utdeling til aksjonær

Det er uomtvistet at utdeling av utbytte fra Transhav til den utenlandske aksjonæren Transocean Inc. var skattepliktig i henhold til selskapsskatteloven § 3-2 og § 3-5, såkalt kildeskatt, og at den

aktuelle skattesatsen var 15 %. Det er heller ikke omtvistet at tilbakebetaling av aksjekapital til aksjonæren, ved en kapitalnedsettelse, ikke er skattepliktig utbytte. Spørsmålet i saken er om differansebeløpet som følge av kursutviklingen mellom USD og norske kroner fra desember 1998 til april 1999, er å anse som skattepliktig utbytte.

Det følger av dagjeldende selskapsskatteloven § 3-2 nr. 2 første punktum at som «utbytte regnes enhver utdeling som innebærer vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær». Deretter er det gjort et uttrykkelig unntak i annet punktum for blant annet tilbakebetaling av aksjekapital. Det er en tilsvarende bestemmelse i skatteloven (1999) § 10-11 annet ledd. I Rt-2007-360 (Lyse Energi) er det uttalt i avsnitt 47 at utbyttebestemmelsen fanger opp «alle ensidige overføringer fra selskapet til aksjonærene, enten de er lovlige eller ulovlige».

Lagmannsretten vil først redegjøre kort for reglene om ikrafttredelse av en kapitalnedsettelse og utbetaling til aksjonærene. Det følger av aksjeloven (1976) § 6-3 tredje ledd, som gjaldt frem til 1999, og aksjeloven (1997) § 12-6 nr. 3 og 4 at et aksjeselskap kan treffe en beslutning om ikrafttredelse av en kapitalnedsettelse når fristen for innsigelser fra kreditorer er utløpt, og eventuelle innsigelser er avklart. Dette skjer ved at det sendes inn en erklæring til Foretaksregisteret om at forholdet til kreditorene ikke er til hinder for ikrafttredelse. Denne erklæringen blir så registrert i Foretaksregisteret. Det er først når erklæringen er registrert, at kapitalnedsettelsen er trådt i kraft. Utbetaling til aksjonærene kan ikke skje før kapitalnedsettelsen er trådt i kraft.

Da styret og generalforsamlingen i Transhav vedtok å gjennomføre kapitalnedsettelsen 29. desember 1998, ble det samtidig foretatt oppgjør overfor Transocean Inc. ved overdragelse av fordringer og utstedelse av gjeldsbrevet (promissory note). Dette oppgjøret skjedde til tross for at erklæringen om ikrafttredelse ikke var registrert i Foretaksregisteret. Om dette skyldtes en intern rutinesvikt eller misforståelse av regelverket, er uten betydning. Erklæringen ble først registrert 28. april 1999. Oppgjøret i desember 1998 var derfor ikke gyldig. Hele den interne diskusjonen fra april 1999 til mai 2000, som er gjengitt på side 3-7 ovenfor, dreide seg om hvordan selskapet skulle rette opp den feilen som var gjort, da den ble oppdaget. Ut fra denne skriftlige dokumentasjonen og hvordan selskapene faktisk innrettet seg, kan det ikke være tvilsomt at partene etter registreringen reverserte det ugyldige oppgjøret og foretok et nytt oppgjør etter at registreringen var gjort. Dette skjedde blant annet ved tilbakeføring av renteinntekter og rentekostnader i den mellomliggende perioden. Derimot ble det ikke gjort noen endringer av gjeldsbrevet som var utstedt i USD.

Aksjekapitalen i Transhav var angitt i norske kroner. Kapitalnedsettelsesbeløpet var naturlig nok også et beløp i norske kroner. Det kan ikke da være tvil om at dette kronebeløpet utgjorde begrensningen for det beløpet som kunne utbetales til aksjonæren som tilbakebetaling av aksjekapital. Reglene for den prosedyren som må følges ved en kapitalnedsettelse, og da særlig hensynet til og formålet med å varsle kreditorene, tilsier at det avgjørende tidspunktet er ikrafttredelsen. Dette innebærer at en omregning fra norske kroner til en annen valuta, hvis oppgjøret til aksjonæren skal skje i en annen valuta, må baseres på valutakursene per tidspunktet for ikrafttredelse, i dette tilfellet 28. april 1999. Dette innebærer videre at det overskytende beløpet på ca 99 millioner kroner som følge av endret vekslingskurs mellom USD og norske kroner fra desember 1998 til april 1999, ikke er å anse som en tilbakebetaling av aksjekapital. Dette taler for at beløpet anses som en vederlagsfri overføring av verdier fra Transhav til

aksjonæren Transocean Inc., altså et skattepliktig utbytte i henhold til selskapsskatteloven § 3-2 nr. 1 og nr. 2.

Transocean Inc. hevder at det ikke er tale om noe utbytte fordi Transhav hadde påtatt seg en forpliktelse til å betale det USD-beløpet som var angitt i gjeldsbrevet, og at valutakomponenten i gjeldsbrevet var bindende. Det er videre blitt beskrevet at Transhav hadde låst oppgjørsbeløpet i USD for å sikre seg mot valutaendringer, altså en form for valutasikring. Dette var igjen begrunnet i at Transhavs inntekter var i USD og ikke norske kroner. Dette resonnementet er beskrevet nærmere i Karen Najvars notat av 31. desember 1999 og Einar Brasks notat av 7. januar 2000 som gjengitt på side 3-4 ovenfor. At det forelå en forpliktelse til å betale USD-beløpet angitt i gjeldsbrevet, og at valutaelementet i avtalen var bindende, er også beskrevet i vedlegget til Transhavs selvangivelse, jf. side 8 ovenfor.

Lagmannsretten kan ikke følge Transocean Incs resonnement. Gjeldsbrevet ble utstedt som ledd i oppgjøret av kapitalnedsettelsen fra Transhav til Transocean Inc., og USD-beløpet i gjeldsbrevet ble fastsatt ut i fra den kursen som gjaldt på det angivelige oppgjørstidspunktet. Lagmannsretten er ikke i tvil om at partene foretok et oppgjør i desember 1998. På det tidspunktet var det ikke tale om noen fremtidige forpliktelser for Transhav knyttet til kapitalnedsettelsen etter som denne allerede da ble oppgjort. Siden Transhavs kontantstrøm er i USD, er det forståelig at selskapet ønsket å omgjøre forpliktelsen fra norske kroner til USD. Det var imidlertid ikke noe behov for å «låse» dollarkursen etter som oppgjøret var foretatt. En slik avtale om valutasikring kan ikke utledes av gjeldsbrevet eller annen dokumentasjon. Etter lagmannsrettens oppfatning er den konstruert i ettertid. Videre er det heller ikke slik at Transhav - som del av en kapitalnedsettelse - kunne påta seg en forpliktelse til å betale det USD-beløpet som var angitt i gjeldsbrevet, jf. i den forbindelse avsnitt 62 i Lyse Energi-dommen. Da den uteglemte registreringen ble oppdaget i april 1999, skulle partene ha endret USD-beløpet i gjeldsbrevet hvis dette fullt ut skulle representere en tilbakebetaling av aksjekapital. Det valgte partene ikke å gjøre. Betaling av det overskytende beløpet til aksjonæren Transocean Inc. blir da en vederlagsfri overføring som omfattes av reglene om kildeskatt på utbytte.

Lagmannsretten har dermed kommet til at skatteklagenemnda korrekt har lagt til grunn at det var et skattepliktig utbytte. Vedtaket er dermed ikke ugyldig på dette grunnlaget.

Fristen for å endre ligningen

Transocean Inc. har gjort gjeldende at fristen for endring av ligning etter ligningsloven § 9-6 var utløpt. Videre har Transocean Inc. hevdet at adgangen til endring er avskåret på grunn av passivitet. Lagmannsretten tar først stilling til anvendelsen av § 9-6.

Den relevante delen av ligningsloven § 9-6 har følgende ordlyd:

1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.
2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.
3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
 - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger
 - b) [...]

Varsel om endring av Transhavs ligning for 1999 ble sendt i april 2006, mens varsel om ileggelse av kildeskatt ble sendt til Transocean Inc. i mai 2008. Vedtaket mot Transocean Inc. ble truffet i mars 2009. Av dette følger at fristene på tre og to år i ligningsloven § 9-6 nr. 2 og nr. 3 var utløpt. Det er fristen på to år i nr. 3 bokstav a som er gjort gjeldende av Transocean Inc. Spørsmålet er derfor om det er denne fristen eller fristen på 10 år i § 9-6 nr. 1 som kommer til anvendelse. Hvis den kortere fristen gjelder, var det ikke adgang til å endre ligningen. Spørsmålet reiser to hovedproblemstillinger; for det første om vilkårene etter nr. 3 bokstav a er oppfylt, og for det annet om denne bestemmelsen overhodet gjelder for en utenlandsk aksjonær som Transocean Inc., selv om vilkårene er oppfylt. Den førstnevnte problemstillingen inneholder igjen to elementer; om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og om Transocean Inc. har gitt disse opplysningene.

Lagmannsretten har kommet til at Transocean Inc. har gitt uriktige opplysninger, slik at fristen for endring av ligningen var 10 år i henhold til § 9-6 nr. 1. Det er da ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet om fristregelen i nr. 3 bokstav a i noe tilfelle gjelder for en utenlandsk aksjonær.

Lagmannsretten tar først for seg spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Staten mener at det ble gitt både uriktige og misvisende/ufullstendige opplysninger i selvangivelsen til Transhav vedrørende det påståtte fradragberettigede valutatapet. Ifølge staten gjelder dette blant annet Transhavs angivelige plikt overfor Transocean Inc. knyttet til valutaelementet i gjeldsbrevet. Staten hevder at dette var en uriktig opplysning om privatrettslige forhold som må likestilles med uriktige faktiske opplysninger. Transocean Inc. på sin side har med styrke gjort gjeldende at vedlegget til selvangivelsen inneholder alle opplysninger og dokumenter, og at ligningsmyndighetene selv kunne kontrollere riktigheten av opplysningene som gjaldt privatrettslige forhold. Det er gjort gjeldende at det eneste som gjenstod, var ligningsmyndighetenes anvendelse av skattereglene. Eventuelle uriktige opplysninger om den skatterettslige vurderingen er ikke uriktige opplysninger etter ligningsloven. Transocean Inc. har videre hevdet at det uansett var gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene hadde all mulig foranledning til å ta opp skattespørsmålet og eventuelt etterspørre flere opplysninger.

Før lagmannsretten går inn på den konkrete vurderingen, er det hensiktsmessig å redegjøre noe nærmere for forståelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Bestemmelsen kom først inn under Stortingets behandling av lovforslaget. I Innst.O.nr.44 (1979-1980) side 26 er det blant annet uttalt:

Komitéen mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr. 3 [...]

Også i forhandlingene i Odelstinget var bestemmelsen knyttet opp mot vern for den skattyteren som har oppfylt sin opplysningsplikt. Det er også gjennomgående i rettspraksis at uriktige/ufullstendige opplysninger vurderes i lys av opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4. Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til dette i vurderingen av hvem som har

«gitt» opplysninger. For øvrig er det liten direkte veiledning om hva som ligger i «uriktige eller ufullstendige opplysninger». I rettspraksis, jf. blant annet Rt-2012-1648 (Statoil) avsnitt 40, er det imidlertid vist til at uttrykket er forutsatt å ha samme innhold som følgende uttalelse på side 109 i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) knyttet til ligningsloven § 9-6 nr. 2:

Mange ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning om skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten, f.eks. om han eier eller leier en eiendom, om en fordring er betinget eller ubetinget, om skattyteren skylder noe eller ikke. Om ligningsmyndighetene har lagt en oppfatning av slike rettsforhold til grunn for sin avgjørelse, og det så viser seg at denne oppfatning var feilaktig, må dette bety at kravet om uriktig faktisk grunnlag for vedtaket er oppfylt. Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i. Løsningen av det spørsmålet må betraktes som ett av de fakta ligningsmyndigheten må bygge på, og som kan være feilaktig som faktisk grunnlag for et vedtak.

I Statoil-dommen er det videre uttrykt følgende:

Det er altså ikke en uriktig opplysning i ligningslovens forstand om en skattyter på grunn av en skatterettslig misforståelse for eksempel krever et fradrag vedkommende ikke er berettiget til, dersom de opplysningene som er gitt, setter skattemyndighetene i stand til å rette opp feilen.

Det er deretter vist til uttalelsen i Rt-1992-1588 (Loffland) på side 1592-1593. Dette er i utgangspunktet knyttet opp til spørsmålet om det er gitt fullstendige opplysninger. Det vil imidlertid ofte være en glidende overgang mellom hva som er uriktige opplysninger, og hva som er ufullstendige opplysninger.

Lagmannsretten vil videre vise til følgende uttalelse i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 122, som riktignok gjaldt ligningsloven § 10-2 om tilleggsskatt:

Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.

Uttalelsen er i tråd med det som redegjort for ovenfor, og er henvist til i blant annet Rt-2009-813 (Gaard) avsnitt 78. Tilsvarende følger også av Rt-2011-340 (Skåland) i avsnitt 40:

Det er riktig at hvis grunnlaget for vedtaket har blitt feil som følge av at rettsregler utenfor skatteretten er anvendt feil, så skal det regnes som en feil i faktum i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 2

Selv om uttalelsen var knyttet til en anmodning fra skattyteren om endring av ligningen etter § 9-6 nr. 2, er den likevel relevant for forståelsen av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter nr. 3 bokstav a.

Både i flertallets bemerkninger i Rt-1995-1883 (Slørdahl) på side 1887-1888 og i Rt-2007-360 (Lyse Energi) avsnitt 68, med videre henvisning til Rt-1997-1430 (Elf), er det gitt uttrykk for at skattyters opplysningsplikt normalt vil gå foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Dette er først og fremst relevant ved vurderingen av om det er gitt ufullstendige opplysninger og rekkevidden av normen utledet av Loffland-dommen. Slik lagmannsretten vurderer faktum i denne saken, kommer ikke dette spørsmålet på spissen. Den konkrete vurderingen av det enkelte saksforhold i rettspraksis gir begrenset veiledning for den konkrete vurderingen som må foretas i vår sak.

Av den ovennevnte gjennomgangen følger at det vil være en uriktig opplysning i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a dersom en skattyter gir en uriktig opplysning om sin egen privatrettslige stilling. Dette gjelder selv om skattyteren her bygger på en uriktig forståelse av sin rettsstilling. Derimot vil det ikke være en uriktig opplysning i lovens forstand hvis skattyter har lagt til grunn eller gitt uttrykk for en uriktig skatterettslig vurdering. Så vil det - som for så vidt fremhevet av Transocean Inc. - kunne oppstå grensetilfelle der det er uklart om skattyterens opplysning gjelder den rent privatrettslige vurderingen, som naturlig nok vil kunne ha skattemessige konsekvenser, eller om det er tale om den skatterettslige karakteristikken av en privatrettslig disposisjon. Lagmannsretten kan ikke se at vår sak befinner seg i dette grenselandet.

Lagmannsretten går så over til den konkrete vurderingen i vår sak. Spørsmålet er om det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i Transhavs selvangivelse og næringsoppgave med vedlegg om det angivelige valutatapet knyttet til kapitalnedsettelsen. Dette hadde da også den direkte konsekvens at det heller ikke ble oppgitt noe utbytte til Transocean Inc. i det innsendte skjema for aksjonærbeskatning.

Som lagmannsretten allerede har redegjort for ovenfor i tilknytning til spørsmålet om skatteplikt, er det ikke riktig at Transhav var «forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren» fordi «valutaelementet i avtalen er bindende», slik som uttrykt i vedlegget til selvangivelsen. Dette var en uriktig opplysning om Transhavs privatrettslige forpliktelser overfor Transocean Inc. For det første var en slik forpliktelse i strid med aksjelovens bestemmelser om kapitalnedsettelse, og for det annet var idéen om en selvstendig valutaforpliktelse noe som ble lansert rundt ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Det var dermed både tale om en uriktig rettslig vurdering av Transhavs forpliktelser, som skattyter bærer risikoen for, og en direkte uriktig opplysning om hva som var avtalt. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om en uriktig vurdering eller opplysning som knytter seg til den skatterettslige rettsanvendelsen slik som hevdet av Transocean Inc. Når disse uriktige opplysningene først var gitt, kunne ikke, og ble heller ikke, disse «reparert» ved å bruke formuleringer som «legger til grunn» og «[i] henhold til denne forståelse». Heller ikke fremleggelsen av dokumentene bidro til å rette opp disse uriktige opplysningene. Selv om det ikke er avgjørende for lagmannsrettens vurdering, skal det tilføyes at uriktigheten av opplysningene ble forsterket av at det ikke ble sagt ett ord i vedlegget om at Transhav opprinnelig hadde foretatt et ulovlig oppgjør overfor aksjonæren i desember 1998 som senere måtte reverseres, eller at det aktuelle gjeldsbrevet ble utstedt som et ledd i dette opprinnelige ugyldige oppgjøret. Lagmannsretten kan for øvrig heller ikke se at

ligningsmyndighetene hadde noen forutsetning for å utlede disse faktiske opplysningene av vedlegget og de fremlagte dokumentene. Selv om det fremgår av de interne drøftelsene i Transocean-konsernet, og i drøftelsen med deres rådgivere i Ernst & Young, at det var meningen å gi alle opplysninger til ligningsmyndighetene, endrer ikke dette på det forhold at det ble gitt uriktige opplysninger. Vurderingen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder ligningsmyndighetenes adgang til i ettertid å fastsette en korrekt ligning for skattyter. Selv om det skulle være slik at skattyter har ment å gi alle opplysninger, kan dette ikke forhindre adgangen til å fastsette en korrekt ligning når skattyter har gitt uriktige opplysninger.

Slik som lagmannsretten har vurdert saken, er det ikke relevant å gå inn på en nærmere vurdering av hvor langt Loffland-standarder rekke. Heller ikke kan lagmannsretten se at de synspunktene som er uttrykt i notatet til lederen av Stavanger ligningskontor, som gjengitt på side 9-10 ovenfor, får betydning.

Lagmannsretten har dermed kommet til at det ble gitt uriktige opplysninger i Transhavs selvangivelse med vedlegg, samt i skjemaet for aksjonærbeskatning.

Det neste spørsmålet er om skattyter i vår sak, Transocean Inc., har «gitt» uriktige opplysninger i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Transocean Inc. har vist til at selskapet ikke har noen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, og at det heller ikke har gitt noen opplysninger i saken. Staten har fremholdt at det avgjørende må være om Transocean Inc. har forårsaket at uriktige opplysninger er gitt til ligningsmyndighetene.

Etter lagmannsretten forståelse av ligningsloven § 1-1 bokstav a er det slik at kildeskatt på utbytte, som sådan, faller innenfor lovens anvendelsesområde, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2010 (LB-2007-151609) punkt 3.3 og senere avgjørelser. Det er imidlertid på det rene at Transocean Inc. ikke hadde noen plikt til å sende inn selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2, eller på annet grunnlag var pålagt å gi opplysninger til ligningsmyndighetene. Transocean Inc. hadde derfor ingen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Dette er selvsagt ikke til hinder for at Transocean Inc. kunne gi opplysninger. Det er imidlertid på det rene at Transocean Inc. ikke har sendt inn selvangivelse eller andre egne dokumenter til ligningsmyndighetene før i 2008. At det er gitt muntlige opplysninger, kan utelukkes. Spørsmålet er derfor om Transocean Inc. har «gitt» opplysninger gjennom de dokumentene som Transhav sendte inn, nærmere bestemt Transhavs selvangivelse med vedlegg.

Etter sin ordlyd er § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke knyttet til en oppfyllelse av opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4. Heller ikke er det uttrykt noe vilkår om at opplysningene er gått direkte fra skattyter til ligningsmyndighetene. Det må imidlertid være klart at bestemmelsen refererer til opplysninger som har kommet til ligningsmyndighetenes kunnskap i forbindelse med ligningsfastsettelsen til vedkommende skattyter. Da bestemmelsen ble gitt, og slik den er blitt tolket i Loffland-dommen og flere senere dommer, er det ingen tvil om at den er blitt koblet til opplysningsplikten i kapittel 4. Ligningsmyndighetene har tradisjonelt ikke forholdt seg direkte til utenlandske aksjonærer som derfor langt på vei har falt utenfor prosessen for fastsettelse av ligningen. Lagmannsretten er enig med Transocean Inc. i at denne lange tradisjonen og den koblingen som er gjort til opplysningsplikten i forarbeidene og rettspraksis, taler for at § 9-6 nr. 3 bokstav a forutsetter at skattyteren har en opplysningsplikt for å kunne «gi» uriktige opplysninger. Likevel har lagmannsretten - under noe tvil - kommet til at dette ikke kan være

avgjørende for tolkningen av bestemmelsen. En slik situasjon som foreligger i vår sak, hadde lovgiver neppe i tankene. Heller ikke kan det ses at rettspraksis avklarer spørsmålet. Lovens ordlyd og hensynet til en korrekt ligning taler imot å innfortolke en slik begrensning i bestemmelsen. Det samme gjør bestemmelsens hovedformål om å beskytte den lojale skattyteren som har bidratt til å klarlegge faktum i saken. Om vurderingen vil være annerledes i et tilfelle der det er tale om ufullstendige opplysninger, og ikke uriktige opplysninger som i vår sak, går ikke lagmannsretten inn på. Etter dette legger lagmannsretten til grunn at § 9-6 nr. 3 bokstav a får anvendelse på en skattyter som ikke har opplysningsplikt, forutsatt at vedkommende må anses for å ha gitt opplysninger.

Ut i fra bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at det var Karen Najvar i Houston Tax som introduserte idéen om at Transhav hadde en valutaforpliktelse overfor Transocean Inc. som var knyttet til kapitalnedsettelsen. Det vises her til hennes notat av 31. desember 1999 som er gjengitt på side 3-4 ovenfor. Hennes notat gikk på tvers av de konklusjonene som Trine Romuld hadde trukket i sitt notat fra våren 1999, blant annet at det måtte utstedes et nytt gjeldsbrev med et korrekt oppdatert USD-beløp. Selv om Einar Brask hos Ernst & Young uttrykte lignende synspunkter som Najvar i sitt notat av 7. januar 2000, jf. side 4 ovenfor, mener lagmannsretten det følger av den videre korrespondansen - og da særlig like i forkant av innsendelse av selvangivelsen i mai 2000 - at det var Najvar og Houston Tax som bestemte hvilken «løsning» av problemet som skulle velges. Dette var nettopp konstruksjonen med en valutaforpliktelse som Najvar selv lanserte ca ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Følgelig var det Houston Tax som både var opprinnelsen til den uriktige opplysningen, og som bestemte at denne skulle gis til myndighetene. Uten Houston Tax' involvering er det ikke sannsynlig at den uriktige opplysningen hadde blitt gitt til ligningsmyndighetene. Etter lagmannsrettens syn er dette tilstrekkelig til at den uriktige opplysningen er «gitt» i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. At den ene rådgiveren i Ernst & Young ga en viss støtte til Najvars forståelse, endrer ikke på denne vurderingen. Heller ikke at den konkrete utformingen av vedlegget til selvangivelsen ble utformet av andre, og at det var representanter for Transhav som signerte på oppgavene.

Lagmannsretten finner videre at Najvar og Houston Tax opptrådte på vegne av Transocean Inc. i denne prosessen. Houston Tax hadde ingen rådgivende, men en bestemmende, rolle i prosessen. I Transocean-konsernet var det fastlagt at selvangivelser skulle innom Houston Tax til gjennomgang og godkjenning. På en slik bakgrunn - og sett i lys av at Transocean Inc. var eneaksjonær, konsernspiss og uten egne ansatte per mai 2000 - er det lite sannsynlig at Houston Tax opptrådte på vegne av andre enn Transocean Inc. Det var også Transocean Inc. som alene ble berørt av de valgene som ble gjort, dels ved at manglende fradragsrett ville gi økt skatteplikt i datterselskapet Transhav, og dels ved at dette igjen ville medføre direkte skattepliktig utbytte for Transocean Inc.

Lagmannsretten har dermed kommet til at Transocean Inc. opptrådte på en slik måte at selskapet ga uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Disse opplysningene hadde direkte betydning for fastsettelsen av egen skatteplikt. Fristen for å endre ligningen er derfor 10 år i henhold til § 9-6 nr. 1. Fristen er ikke utløpt.

Lagmannsretten går så over til å vurdere Transocean Incs anførsel om at endringsadgangen er avskåret på grunn av passivitet selv om fristen på 10 år ikke er utløpt. Det følger av rettspraksis at ligningsmyndighetene kan miste retten til å endre ligningen ved passivitet. Dette er blant annet

behandlet i Slørdahl-dommen (Rt-1995-1883). Ut i fra rettspraksis og juridisk teori, jf. blant annet Harboe m.fl. «Ligningsloven. Kommentarutgave» side 338-339, skal det mye til før endringsadgangen går tapt ved passivitet. I utgangspunktet er det lagt til grunn at det må være tale om en passivitetsperiode på 4-5 år, og at passiviteten er klanderverdig. Det er mulig at også den samlede saksbehandlingstiden alene kan være av en slik varighet at endringsadgangen av den grunn er gått tapt.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å si at det foreligger en passivitet i et slikt omfang, eller av en slik klanderverdig karakter, at endringsadgangen er gått tapt. Ligningsmyndighetene sendte varsel om endring til Transhav i april 2006. Det kan hevdes at det var uheldig at det ikke ble sendt separat varsel om kildeskatt til Transocean Inc. før i mai 2008, men det er vanskelig å karakterisere dette som klanderverdig passivitet. Lagmannsretten kan ikke se at det er mye å utsette på den tiden som gikk frem til vedtaket i mars 2009. Deretter gikk det over to og et halvt år før vedtaket i skatteklagenemnda forelå i desember 2011. Dette var isolert sett lang saksbehandlingstid. Men en vesentlig del av tidsbruken kan forklares med en tvist om Transocean Incs rett til dokumentinnsyn i perioden 2009-2010. Det var legitimt av Transocean Inc. å ta opp disse spørsmålene, men det hadde naturlig nok konsekvenser for fremdriften i saksbehandlingen hos Skatt vest. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om passivitet over noen lengre periode. Den samlede saksbehandlingstiden fra varsel ble sendt til Transhav i 2006 og til vedtaket i skatteklagenemnda forelå i desember 2011 kunne med fordel ha vært kortere. Særlig når tidsbruken vurderes i lys av at saken gjelder et avgrenset spørsmål. Lagmannsretten mener likevel ikke at det er tale om en passivitet - verken under saksbehandlingen eller samlet sett - som innebærer at endringsadgangen var tapt.

Det er noe uklart om Transocean Inc. også har gjort gjeldende at vedtaket i sin helhet er ugyldig på grunn av brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum om avgjørelse innen rimelig tid, eller om denne anførselen utelukkende er knyttet til avgjørelsen om tilleggsskatt. Lagmannsretten kan uansett ikke se at denne anførselen kan føre frem hva gjelder vedtaket om kildeskatt. Det vises her til ovennevnte bemerkninger knyttet til passivitet. Behandlingen for lagmannsretten har tatt noe lang tid, men dette skyldes en forsinkelse på åtte måneder på grunn av omberømmelse som følge av sykdom.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at vedtaket om kildeskatt er gyldig. Anken forkastes så langt den gjelder denne delen av vedtaket.

Tilleggsskatt

Bestemmelsen om tilleggsskatt er gitt i ligningsloven § 10-2 nr. 1:

Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt [. .]

Det følger av § 10-4 at tilleggsskatten i alminnelighet er 30 %, men at det kan beregnes inntil 60 % hvis skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. I skatteklagenemndas vedtak ble

Transocean Inc. ilagt 60 % tilleggsskatt. Det følger av storkammerdommen i Rt-2008-1409 at beviskravet ved ordinær tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt. Lagmannsretten legger til grunn - slik som uttrykt i skatteklagenemndas vedtak - at kravet er bevis utover rimelig tvil for å ilegge forhøyet tilleggsskatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) om gjeldende bestemmelse om skjerpet tilleggsskatt i ligningsloven § 10-5. Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6.

Transocean Inc. har påberopt en rekke grunnlag for at vedtaket om tilleggsskatt er ugyldig. Det er blant annet gjort gjeldende at Transocean Inc. ikke er skattyter i henhold til § 10-2 nr. 1, og at Transocean Inc. ikke har gitt opplysninger til ligningsmyndighetene. Videre er det med henvisning til blant annet EMK artikkel 7 og langvarig ligningspraksis hevdet at det gjelder et klarhetskrav til lovhjemmel som ikke er til stede hva gjelder å ilegge en utenlandsk aksjonær tilleggsskatt ved kildeskatt på utbytte.

Lagmannsretten har funnet spørsmålet tvilsomt, men har kommet til at det ikke er grunnlag for å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt. Dette er begrunnet i en tolkning av § 10-2 nr. 1. Rekkevidden av bestemmelsen må tolkes i lys av de krav til klarhet og forutberegnelighet som må gjelde ved ileggelse av en slik sanksjon som er straff i henhold til EMK artikkel 6.

Det følger av ordlyden i § 10-2 nr. 1 at skattyter må ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Dette er samme begrep som er brukt i § 9-6 nr. 3 bokstav a. I henhold til rettspraksis og forarbeidene er innholdet av selve begrepet i all hovedsak det samme i begge bestemmelser. Beviskravet knyttet til faktum er imidlertid, som nevnt, høyere etter § 10-2 nr. 1. Lagmannsretten kan likevel ikke se at det er noe grunnlag for å vurdere spørsmålet om det objektivt sett er gitt uriktige opplysninger annerledes etter § 10-2 nr. 1. Det vises til drøftelsen ovenfor om § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Det neste spørsmålet er om Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ved vurderingen av endringsfristen kom lagmannsretten til at Transocean Inc. hadde gitt uriktige opplysninger. Det ble da særlig lagt vekt på ordlyden i § 9-6 nr. 3 bokstav a og formålet med fristregelen. At Transocean Inc. ikke har noen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, ble da ikke tillagt avgjørende vekt selv om forarbeidene og rettspraksis langt på vei har knyttet uriktige/ufullstendige opplysninger til denne opplysningsplikten.

Ordlyden i § 10-2 nr. 1 er annerledes utformet. I bestemmelsen er det fastsatt at de uriktige opplysningene er gitt i «selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring». Hvordan opplysningene er gitt, er i sterkere grad knyttet til skattyters egne dokumenter og forklaringer. Det er derfor ikke like naturlig å si at også opplysninger som er gitt «gjennom» andre, er omfattet av bestemmelsen. Videre tilsier sanksjonsformålet og det forhold at tilleggsskatt er straff etter EMK, at det utvises forsiktighet med å tolke § 10-2 nr. 1 for vidt. Bestemmelsen er innenfor kjernen av legalitetsprinsippet der kravet til klar lovhjemmel veier tungt. Selv om uttalelsen gjaldt et annet spørsmål, har ulik tolkning av § 9-6 og § 10-2 også en viss støtte i Rt-2009-833 (Gaard) avsnitt 80:

De kriteriene som er sitert fra forarbeidene til ligningsloven, har etter min mening klar overføringsverdi til tolkingen av § 9-6 nr. 3 bokstav a. Ved ileggelse av tilleggsskatt følger det imidlertid av § 10-3 bokstav b at enkelte subjektive unnskyldningsgrunner utelukker tilleggsskatt. Da både ordinær og forhøyet tilleggsskatt er straff i henhold til EMK, er også

uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 til hinder for at tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag. Ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a er det derimot utelukkende spørsmål om ligningsmyndighetene skal gis adgang til å gjennomføre en korrekt ligning. Det er altså ikke spørsmål om å ilegge noen sanksjon. Dette reiser spørsmålet om omgjøring til skade etter utløpet av toårsfristen kan foretas uavhengig av om skattyteren kan bebreides for den uriktige eller ufullstendige opplysningen, eller om det kreves at skattyteren kan bebreides.

Tilsvarende synspunkter om praktiseringen av opplysningsplikten etter de to bestemmelsene er gitt i avsnitt 84.

Lagmannsretten vil i tillegg trekke frem at systemet for fastsettelse av kildeskatt for utenlandske aksjonærer har medført en langvarig praksis der ligningsmyndighetene ikke har forholdt seg direkte til utenlandske aksjonærer. Det vil da kunne fremstå som lite forutberegnelig og urimelig dersom en skattyter ilegges tilleggsskatt uten at skattyteren har vært i direkte kontakt med ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningsbehandlingen. Lagmannsretten kan heller ikke se at det er rom for å ilegge tilleggsskatt ut i fra en form for medvirkning eller identifikasjon.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt, verken etter forhøyet eller ordinær sats. Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er derfor ugyldig. Denne delen av vedtaket oppheves.

Sakskostnader

Transocean Inc. har fått delvis medhold i anken og sitt søksmål ved at vedtaket om tilleggsskatt oppheves. For øvrig blir anken å forkaste. Dette innebærer at ingen av partene har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, verken for lagmannsretten eller tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd vedrørende sakskostnader for tingretten. Begge parter må imidlertid sies å ha fått medhold av betydning uten å vinne saken, jf. tvisteloven § 20-3. Lagmannsretten viser her særlig til at staten har fått medhold i spørsmålene om skatteplikt og endringsadgang, mens Transocean Inc. har fått medhold i spørsmålet om tilleggsskatt. Etter lagmannsrettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som tilsier at noen av partene tilkjennes sakskostnader, verken helt eller delvis. Selv om staten har fått medhold på flere tvistepunkter enn Transocean Inc., utgjør tilleggsskatten et betydelig beløp. Saken har også reist flere vanskelige rettsspørsmål som begge parter har hatt god grunn til å få prøvd for domstolene.

Etter dette tilkjennes ingen av partene sakskostnader for noen instanser.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av andre prioriterte saker og fravær.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken over domsslutningens punkt 1 i Oslo tingretts dom.*

2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.

SKN 15-070 Spørsmål om avskjæring av underskudd

Lovstoff: Skatteloven § 14-90

Borgarting lagmannsrett: Dom av 1. juni 2015, sak nr.: LB-2014-161204

Dommere: Lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Petter Chr. Sogn, ekstraordinær lagdommer Bjørn Solbakken. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-171402 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-161204 (14-161204ASD-BORG/01).

Parter: Staten v/Skatt øst (advokat Eirik Jensen) mot ABG Sundal Collier Invest AS (advokat Ingvald Falch).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om retten til utnyttelse av et fremførbart underskudd i et aksjeselskap skulle avskjæres etter skatteloven § 14-90. ABG Sundal Collier Norge ASA (ABG) kjøpte alle aksjene i et investeringsselskap for én krone. Investeringsselskapet hadde gjeld til ABG på omtrent 15 millioner kroner, mens verdiene på aktiva i selskapet utgjorde 3 -5 millioner kroner, i tillegg til et fremførbart underskudd på omtrent 20 millioner kroner. Driften i investeringsselskapet skulle avvikles. Kort tid etter aksjekjøpet ble deler av skatteposisjonen utnyttet ved at ABG ga det oppkjøpte selskapet konsernbidrag på 10 millioner kroner. Skattekontoret la til grunn at det skattemessige motivet var det mest sentrale ved aksjekjøpet og avskar retten til bruk av underskuddet. Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene og frifant staten.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for ABG Sundal Collier Invest AS (ABG Invest), tidligere Karma Kapital AS, for inntektsåret 2011. Spørsmålet er om selskapet har rett til å fremføre skattemessig underskudd per 1. januar 2011, eller om fremføring skal avskjæres fordi utnyttelsen av underskuddet var det overveiende motiv for overdragelsen av aksjene i selskapet i november 2011, jf. skatteloven § 14-90.

Lagmannsretten legger tingrettens saksfremstilling til grunn da den ikke er bestridt av partene:

ABG Sundal Collier Norge ASA (ABG) er en investeringsbank (et meglerhus). Konsernet består av flere ulike selskaper og hovedvirksomheten er megling med verdipapirer og å bistå kunder med kapitalinnhenting mv. Selskapets typiske kunder er personer og selskaper som kjøper og selger verdipapirer og finansielle instrumenter (investorer).

Karma Kapital AS (Karma Kapital) er et investeringsselskap som ble stiftet av hedgefondforvalter A i 2004. Selskapet var eid og drevet av A selv frem til han uventet tok sitt eget liv 29. august 2011. Karma Kapital hadde på det tidspunktet en gjeld på over 15 millioner kroner til ABG. Fordringen var basert på en kredittavtale mellom Karma Kapital og ABG med tilhørende avtale om lån av verdipapirer. Gjelden var misligholdt etter omfattende tap i aksjemarkedet. Foruten å gi pantessikkerhet i selskapets VPS konto hadde A også signert en udatert garantierklæring overfor ABG hvor han personlig stilte seg som garantist for Karma Kapitals samlede forpliktelser.

Det er ubestridt at Karma Kapital etter As død ikke hadde tilstrekkelige midler til å innfri gjelden til ABG. Etter dødsfallet var det derfor flere drøftelser mellom ABG, dødsboet ved bobestyrer og enken B, hovedsakelig via hennes rådgivere.

Ved aksjekjøpsavtale av 18. november 2011 overtok ABG alle aksjene i Karma Kapital for kr 1. ABG var eneste kjente kreditor med utestående krav av betydning. Nest største kreditor hadde en fordring på kr 214 517 som senere ble ettergitt. Karma Kapital skiftet den 24. april 2012 foretaksnavn til ABG Sundal Collier Invest AS (ABG Invest).

Det fremgår av Karma Kapitals balanse for 2011 at selskapet eide to festetomter med en bokført verdi på kr 3 136 720 og andre realiserbare bokførte verdier på ca. kr 1,2 millioner. I tillegg eide selskapet blant annet alle aksjene i et datterselskap, Concentric Capital AS. Dette fikk enken, B, opsjon på å kjøpe tilbake for kr 1, noe hun senere gjorde, og som blant annet innebar at hun etter forhandlinger med banken fikk beholde en bil som lå i selskapet.

Etter aksjeoverdragelsen er de realiserbare verdiene i Karma Kapital solgt og har innbragt ca. kr 500 000. Festetomtene er fremdeles urealisert. To aksjeposter har etter det opplyste steget i verdi.

Det fremgår av aksjekjøpsavtalen at ABG gjennom overtakelse av aksjene ønsket å sikre seg kontroll over verdiene i Karma Kapital for å begrense sitt tap knyttet til den misligholdte fordringen. Videre forpliktet ABG seg til ikke å gjøre ytterligere krav gjeldende mot dødsboet, enken eller Concentric Capital. Det fremgår også av avtalen at det på grunn av eierens plutselige bortgang var vanskelig å få full oversikt over selskapets aktiva og passiva og at ABG derfor forpliktet seg til å oppjustere kjøpesummen dersom det senere skulle vise seg at selskapet satt på verdier som oversteg verdien av deres fordring.

Av selvangivelsen for 2011 fremgår det at Karma Kapital hadde et underskudd til fremføring på kr 71 860 822. Skattekontoret tilskrev ABG i september 2012 og ba om opplysninger knyttet til aksjekjøpet. I brev av 15. november 2012 ble ABG Invest varslet om at skattekontoret vurderte å endre ligningen for 2011 samt ilegge tilleggsskatt. Etter at ABG Invest hadde uttalt seg, fattet skattekontoret endringsvedtak 8. mai 2013. I vedtaket ble ABG Invests underskudd til fremføring endret fra kr 71 860 822 til null, under henvisning til at skattefordelen var den mest sentrale motivasjonsfaktor ved aksjeoverdragelsen, jf. skatteloven § 14-90. Alminnelig inntekt ble økt med kr 9 895 262 og det ble ikke ilagt tilleggsskatt.

Det gjengis følgende fra skattekontorets endringsvedtak 8. mai 2013:

Selskapets fullmektig har anført at bakgrunnen for oppkjøpet av aksjene i KK var bedriftsøkonomiske-, kommersielle - og sterke menneskelige hensyn, og knyttet utfyllende kommentarer til hver av disse grunnene. Skattekontoret legger etter dette til grunn at ABGs motivasjon for å erverve aksjene i KK var flere. Skattekontoret legger etter de opplysninger som skattyter har gitt til grunn at oppkjøpet medførte at ABG antageligvis fikk bedre oversikt og kontroll over fordringen og verdier som lå i KK, da KK ikke hadde likvide midler til å gjøre opp fordringene overfor ABG. KK hadde i flere år gått med underskudd,

det var ingen ansatte i selskapet og egenkapitalen var tapt. ABG kjøpte aksjene for kr 1. Skattefordelene som lå i selskapet utgjorde ca. kr 20 121 030.

Videre er det anført fra skattyter at kjøpet av aksjene i KK var begrunnet med de tragiske omstendigheter rundt tidligere eiers bortgang. Skattekontoret ser at et ønske om å hjelpe ut i en vanskelig situasjon har hatt betydning, og skattekontoret ønsker heller ikke å tilsidesette dette som en sentral motivasjonsfaktor.

Det følger av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) at en skattyter må kunne sannsynliggjøre at eksistensen og omfanget av andre motiver overskygger skattefordelen. Det følger videre av forarbeidene at jo større fradragsposisjonen er, jo større vil også kravet til hovedmotiv være. Med den åpenbare skattefordelen som lå i KK, sammenholdt med de verdiene som lå i selskapet, og den pris som ABG har betalt fremstår overtagelsen av skatteposisjonen for skattekontoret etter en konkret vurdering som den mest sentrale. Skattekontoret bemerker i forlengelsen av dette at ABG kort tid etter kjøpet av aksjene faktisk også utnyttet skatteposisjonen ved å yte konsernbidrag med kr 10 000 000. Skattekontoret mener at dette er med på å trekke i retning av at det skattemessige motivet har vært det mest sentrale ved ABGs kjøp av KK.

Ved stevning av 15. oktober 2013 til Oslo tingrett reiste ABG Invest sak om endringsvedtakets gyldighet. Staten innga tilsva 2. desember 2013 og påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 16. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen av ABG Sundal Collier Invest AS for inntektsåret 2011 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst skal betale saksomkostninger med 481 375 - firehundretusentrehundreogsyttifem - kroner til ABG Sundal Collier Invest AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Staten v/Skatt øst har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett. ABG Sundal Collier Invest AS har tatt til motmæle. Ankeforhandling er holdt 11. og 12. mai 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Begge parter var representert ved prosessfullmektigene. For ABG møtte dessuten Knut Brundtland, administrerende direktør i ABG Sundal Collier ASA og konsernsjef i ABG Sundal Collier konsern, som avga vitneforklaring. I tillegg ble det ført ett vitne.

Ankende part, **staten v/Skatt øst**, har i hovedtrekk anført:

Det overveiende motivet for å overta aksjene i Karma Kapital var sannsynligvis å utnytte skatteposisjonen, jf. skatteloven § 14-90. Dette var mulig ved at Karma Kapital hadde et fremførbart underskudd, slik at et annet selskap i konsernet kunne gi konsernbidrag til Karma Kapital og således få redusert sin skattepliktige inntekt tilsvarende bidraget. Økt inntekt hos Karma Kapital ville kunne avregnes mot det fremførbare underskuddet. En slik skattereduksjon ble også faktisk foretatt ved ligningen for 2011 med et bidrag på 10 millioner kroner. Staten bestrider ikke at overtakelsen av aksjene også var motivert av at en kreditorforfølgelse mot dødsboet kunne medføre renommetap for konsernet, eller at menneskelige hensyn til gjenlevende

ektefelle og barn var medvirkende motiver for å overta aksjene. Motparten har på sin side heller ikke bestridt at ervervet av aksjene var skattemotivert, men anført at dette ikke var hovedmotivet. Staten har ikke bestridt at aksjeovertakelsen skjedde på grunn av den akutte situasjonen som oppsto etter As plutselige død.

Det var ingen nødvendig følge av å fremme kravet mot Karma kapital, eventuelt slå selskapet konkurs, at man samtidig måtte fremme kravet mot dødsboet/enken. Det var fullt mulig å forfølge et krav mot selskapet uten å fremme kravet enken/dødsboet, og staten kan ikke se at det ville medføre renommetap å fremme krav mot selskapet, eventuelt slå selskapet konkurs, dersom man ikke kom frem til en minnelig ordning. Kostnadene ved konkurssalternativet og tidsmomentet er av en helt annen størrelsesorden enn den skattemessige fordel som kan oppnås ved overtakelse av aksjene. Motparten har ikke sannsynliggjort at det heftet ulemper ved konkurssalternativet, sammenlignet med kjøp av aksjene.

Statens hovedanførsel er imidlertid at ABG kunne oppnådd minst like god dekning for sitt krav, bortsett fra skattefordelen, ved å inngå en avtale om å overta alle aktiva i Karma Kapital, det såkalte alternativ 3. Etter ABGs vurdering hadde aktiva i selskapet en samlet verdi på mellom 3,7 og 5,1 millioner kroner. Overtakelse av aktiva ville gitt ABG en like god kontroll over aktiva som ved å kjøpe aksjene. En slik fremgangsmåte hadde også den fordel at man ikke samtidig overtok risikoen for at det forelå ukjente krav mot selskapet, herunder eventuelle erstatningskrav.

Motparten har ikke fremlagt noen objektiv dokumentasjon for at det var et forretningsmessig motiv som begrunnet aksjeoverdragelsen. Staten kan heller ikke se at det var forretningsmessige fordeler ved å overta aksjene, fremfor innmaten. Alternativ 3 er relevant ved vurderingen av hovedmotivet, selv om alternativet ikke ble drøftet.

Vurderingsmomentene er etter sin karakter objektiviserte. Det er ikke et vilkår for avskjæring at transaksjonen er illojal. Nedbetaling av gjeld er i utgangspunktet et forretningsmessig mål, men ikke når formålet med transaksjonen er å nedbetale gjeld gjennom konsernbidrag og etterfølgende skattebesparelse. Nedbetaling av gjeld kan ikke finansieres gjennom skatteposisjoner.

Det er en feilslutning når motparten anfører at ABG ville ha kjøpt aksjene uavhengig av skatteposisjonen, og at kjøpet derfor ikke var skattemotivert. Staten anfører at dersom transaksjonen var blitt gjennomført uansett, er den ikke forretningsmessig begrunnet. Skattefordelen var hovedmotivet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, **ABG Sundal Collier Invest AS**, har i hovedtrekk anført:

Tingretten har bedømt bevisene rett når den har kommet til at ABGs hovedmotiv med kjøpet av aksjene i Karma Kapital var «forretningsmessige og menneskelige forhold», og ikke utnyttelse av skatteposisjonen. Skattefordelen var en konsekvens, ikke et motiv for transaksjonen.

Aksjeovertakelsen skjedde i en ekstraordinær situasjon etter As plutselige død, hvor ABG var nødt til å gjøre noe aktivt. Det var ingen som kunne drive selskapet videre. ABG bedømte renometapet som stort, dvs. at noen uberettiget kunne stille spørsmål rundt årsaksforhold. Av den grunn var ABG motivert av imøtekommenhet overfor enken/familiens ønsker. Dessuten var ABG innenfor disse rammer motivert av å oppnå best mulig dekning av fordringen. Det var også uheldig at ABG hadde latt kunden overstige kredittgrensen, uten at det raskt var tatt tak i overskridelsen.

Overtakelsen av aksjene i Karma Kapital var det mest optimale for inndrivelse av fordringen. Prisen på kr 1 for aksjene var den korrekte markedsverdien, uavhengig av hvorvidt skatteposisjonen kunne utnyttes. Etterfølgende konsernbidrag kaster ikke lys over motivet for transaksjonen.

Enken/dødsboet ønsket at ABG skulle overta Karma Kapital mot å frafalle alle krav mot henne/boet. Uavhengig av skattefordelen vurderte ABG denne løsningen også som den beste for seg. Alternativet ville vært å begjære Karma Kapital konkurs samt å iverksette pågang mot enken/dødsboet med grunnlag i garantierklæringen. Det siste var uaktuelt på grunn av mulig renometap, og en konkurs i Karma Kapital ville gitt ABG dårligere dekning på grunn av utgifter under bobehandlingen og tidsspille. I tillegg kunne en offentlig konkursbehandling eksponere ABG for ytterligere renometap og utsette familien for pågang. Av hensyn til familien var det viktig at Karma Kapital så snart som mulig ble «fjernet». Dette hensynet ble ivaretatt ved aksjeoverdragelsesavtalen.

Overtakelse av innmaten i Karma Kapital var ikke aktualisert og vurdert som et aktuelt alternativ til overføring av aksjene. Innmatsoverføring ville imidlertid vært et dårligere alternativ for både Karma Kapital og ABG. Karma Kapital ville blant annet blitt påført merkostnader og merarbeid ved verdsettelse av aktiva og avvikling. ABG ville blitt påført merarbeid og kostnader til hjemmelsoverføringer. Unnlatelse av å gjennomføre et innmatskjøp er ikke indisium på at aksjeovertakelsen var overveiende motivert av å spare skatt.

Uavhengig av skattefordelen ga den valgte løsning ABG mest mulig dekning av fordringen uten å risikere renometap ved pågang mot enken/dødsboet/selskapet, og som samtidig var den beste løsningen for enken/familien.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt sør erstatter ABG Sundal Collier Invest AS' saksomkostninger for lagmannsretten samt kr 6 880 til dekning av tingrettens gebyr.

Lagmannsretten er kommet til et annet resultat enn tingretten.

Spørsmålet i saken er om utnyttelse av skatteposisjonen på ca. 20 millioner kroner var det overveiende motiv for ABG da selskapet overtok aksjene i Karma Kapital AS i november 2011.

Det rettslige utgangspunkt er at et selskaps underskudd kan fremføres til senere år, jf. skatteloven § 14-6. Et selskaps skatterettslige posisjon påvirkes ikke av eierskifte, og underskudd kan

benyttes på tvers i et konsern, jf. § 10-2 til § 10-4. Skatteloven § 14-90 som trådte i kraft 6. oktober 2004, samtidig med fritaksmetoden, innebærer et unntak fra utnyttelse av underskuddet dersom skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.

Før 2004 var rene aksjeoverdragelser undergitt reglen om ulovfestet gjennomskjæring. For fusjoner og fisjoner var det en lovregulert gjennomskjæringsregel i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Det fremgår av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 31 at bestemmelsen kom inn i loven for å hindre misbruk når utsiktene til fradragsutnyttelse var et overveiende motiv, dvs. at de «vanlige bedriftsøkonomiske hensyn» ikke var hovedbegrunnelsen. Det fremgår av forarbeidene til skatteloven § 14-90, Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 81 og 82, punkt 6.5.7.3, at departementet vurderte en regel som baserte seg på en måling av skatteposisjonens størrelse, men at dette ikke ble resultatet blant annet fordi en slik beregning ville være komplisert, og fordi den lett ville kunne ramme en stor andel transaksjoner som faktisk ikke var skattemotiverte. Det var misbrukstilfellene man ville ramme med bestemmelsen. Lagmannsretten tilføyer imidlertid at skattefordelens størrelse kan være relevant i den grad den kaster lys over motivasjonen for transaksjonen. I vår sak er skatteposisjonen på ca. 20 millioner kroner, et beløp som langt overstiger andre aktiva i Karma Kapital, noe som trekker i retning av at aksjeoverdragelsen var hovedmotivet for transaksjonen.

På side 82, under punkt 6.5.7.4, fremgår følgende som sentralt ved vurderingen av avskjæring etter § 14-90:

... Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

Lagmannsretten legger til grunn at *overveiende motiv* innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen, slik også i Borgarting lagmannsretts dom av 15. desember 2014 (LB-2014-16409). Avgjørende vil være hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår som det overveiende motiverende for skattyter, jf. Agder lagmannsretts dom LA-2013-74540.

Av nevnte forarbeider fremgår også at det ved sannsynlighetsvurderingen blant annet skal ta utgangspunkt i hva som *objektivt sett* fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Det er i juridisk teori reist spørsmål ved hva lovgiver har ment med at det skal foretas en objektiv vurdering. Lagmannsretten forstår dette slik at det i utgangspunktet skal foretas en vurdering basert på de hensyn som virksomheten selv har pekt på har vært avgjørende, men at transaksjonen også skal vurderes ut fra hva som objektivt sett fremstår som fornuftig på bakgrunn av vanlige bedriftsøkonomiske hensyn.

Lagmannsretten viser til at den klassiske problemstillingen etter skatteloven § 14-90 er om virksomheten gjennom synergieffekt sikres fremtidig stabilitet og levedyktighet. I vår sak er det ikke tale om noen verdiskapning, men om hvorvidt en kreditor (ABG) som et ledd i fordringsinndrivelsen skal kunne nyttiggjøre seg debitors skatteposisjon, etter at det er klart at

driften i selskapet ikke skal fortsette. Slik lagmannsretten ser det, innebærer dette at hensynet til ABG omdømmetap trer mer i bakgrunnen som motiv for transaksjonen.

Grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt, i tillegg til at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, jf. Rt-2012-1888 avsnitt 37 (Dyvi) med henvisning til Rt-2008-1537 (ConocoPhilips).

Av forarbeidene fremgår at departementet mener at avskjæringsregelen i § 14-90 vil gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Dette innebærer at tilleggsvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan medføre at en del tilpasningsforsøk anses som akseptable selv om skattemotivet er overveiende, jf. eksempelvis Rt-2008-1510 (Reitan- arveavgift). På denne bakgrunn finner lagmannsretten begrenset støtte i rettspraksis om den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Karma Kapital som var As private investeringsselskap, hadde en driftskreditt på 10 millioner kroner som sommeren 2011 ble overskredet med 5 millioner kroner. I dagene rett før dødsfallet hadde ABG forhandlet med A om sikkerhetsstillelse og nedbetaling av det utestående, uten at det var kommet til enighet. ABG hadde oversendt et forslag til nedbetalingsplan som forutsatte sikkerhet i blant annet As privatbolig og hytter samt aksjer og aktiva i Karma Kapital. Det ble samtidig oversendt et gjeldsbevis for undertegning. A hadde tidligere samme dag fremsatt et forslag til nedbetalingsplan som ikke ble akseptert av ABG. Knut Brundtland, administrerende direktør i ABG, forklarte at han var overrasket over den store overskridelsen av driftskreditten, og over at ABG ikke hadde reagert på overskridelsen tidligere. Han var imidlertid sikker på at partene ville ha funnet en løsning.

Lagmannsretten er enig i at ABGs håndtering av As engasjement kunne innebære en risiko for dårlig omdømme i markedet, og at det ble viktig for ABG å håndtere inndrivingen av fordringen slik at omdømmetap kunne unngås, ved blant annet å ta hensyn til enken/familiens situasjon. Bs forklaring om at hun hadde inntrykk av at ABG var villige til å finne en løsning som innebar at hun kunne unngå å selge boligen for å nedbetale gjeld, støtter dette. Staten har også akseptert at motivet for transaksjonen var sammensatt.

Det var uaktuelt å fortsette driften i Karma Kapital etter As død. Selskapet hadde den siste tiden hatt store tap. Resultatregnskap og balanse som ble utarbeidet per 9. september 2011, viste et underskudd på ca. 27 millioner kroner. Samlet gjeld var 15 477 072 kroner, hvorav ABG var største kreditor med et krav på 15 074 006 kroner. På aktivasiden fremsto utsatt skattefordel med 22 281 499 kroner som den klart største posten. Dessuten var det oppført to festetomter på Kvitfjell til selvkost på 3 millioner kroner og løsøre til anskaffelseskost på 800 000 kroner. Aksjer og datterselskaper var oppført med henholdsvis 738 000 og 0 kroner, bankinnskudd med 60 000 kroner samt fordringer på datterselskap (driftsselskapet Concentric Capital AS) og As dødsbo med henholdsvis 1 og 5 millioner kroner. I notatet som finansdirektør Tore Grøttum utarbeidet til konsernledelsen i ABG før inngåelsen av aksjeovertagelsesavtalen, ble verdien av

aktiva - med unntak av den utsatte skattefordelen - vurdert til mellom 3,7 og 5,1 millioner kroner. Som sikkerhet for samtlige forpliktelser overfor ABG hadde A undertegnet en udatert garantierklæring uten beløpsgrense. Det legges til grunn at dødsboet/enken ville bestride gyldigheten av garantien.

Etter lagmannsrettens syn må det ha fremstått som helt sentralt for alle parter, herunder ABG, å vurdere hvordan skatteposisjonen i selskapet kunne utnyttes. Skatteposisjonen var den klart største aktivaposten, og dersom denne kunne utnyttes, ville det innebære en overdekning i Karma Kapital på minst ca. 7 millioner kroner, etter ABGs beregning av aktiva. Den utsatte skattefordelen ville ikke innebære noen verdi dersom aksjene ble solgt til et utenforstående selskap, da skatteposisjonen trolig ville blitt ansett som hovedmotivet etter skatteloven § 14-90, da fortsatt drift ikke var aktuelt. Enken/dødsboet kunne heller ikke utnytte skattefordelen. Muligheten for at ABG kunne nyttiggjøre seg skatteposisjonen, ga ektefellen/boet et godt forhandlingskort overfor ABG. Lagmannsretten kan vanskelig se det annerledes enn at alle parter var godt kjent med de skattemessige forhold, og at en mulig utnyttelse av skattefordelen ville gi ABG full dekning av fordringen i tillegg til et solid overskudd, uten at det ble nødvendig å ta rettslige skritt for å gjøre garantien gjeldende overfor dødsboet.

Notatet til konsernledelsen som ble utarbeidet av finansdirektør Grøttum, redegjorde for to alternative dekningsmåter for fordringen. Det første alternativet var at ABG kunne overta aksjene i Karma Kapital samtidig som kravet mot dødsboet ble oppgitt. Det andre alternativet var å forfølge kravet mot selskapet og slå det konkurs, samtidig som garantierklæringen ble fastholdt overfor dødsboet. Grøttum anbefalte det første alternativet. Notatet redegjorde for fordeler og ulemper samt usikkerhet ved de ulike alternativene. Det fremgår at skatteposisjonen muligens kunne utnyttes ved kjøp av aksjene, da «vi ufrivillig har fått selskapet inn i vårt eie». Det ble også pekt på at verdien av As aktiva i dødsboet var uklar, og at gjeld også heftet på ektefellens særie, noe som kunne vanskeliggjøre inndrivingen av fordringen overfor boet. Samtid ble det pekt på hvordan de ulike alternativene ville kunne gi ABG negativ markedsføringseffekt, og hvordan det best kunne tas hensyn til avdødes familie. Knut Brundtland forklarte at kjøp av innmaten i selskapet, ikke ble vurdert av konsernledelsen.

Som nevnt var viktig for ABG å sørge for dekning av kravet på 15 millioner kroner, samtidig som konsernet ville unngå negativ omtale i markedet og ta hensyn enken/familiens situasjon. Knut Brundtland forklarte at risikoen for dårlig omdømme var altoverveiende for selskapet, og at hensynet til familien både gjaldt økonomiske forhold og offentlig eksponering. Slik lagmannsretten ser det, ville risikoen for omdømmetap være størst dersom ABG fremmet krav etter garantierklæringen mot As dødsbo. Risikoen for omdømmetap for ABG og offentlighet for familien kunne unngås dersom ABG kun søkte dekning i aktiva i Karma Kapital, samtidig som ABG frafalt å gjøre garantien gjeldende overfor dødsboet. For øvrig fremsto garantien som juridisk tvilsom, da den verken var datert eller hadde beløpsbegrensning. Garantien ble jo også frafalt ved aksjeoverdragelsesavtalen.

Lagmannsretten kan på denne bakgrunn vanskelig se at hensynet til ABGs omdømme og hensynet til enken/familien gikk så langt at ABGs krav ikke kunne inndrives overfor Karma Kapital, så lenge krav ikke ble fremmet mot dødsboet. En nærliggende løsning som staten har pekt på, ville vært at ABG overtok innmaten i selskapet mot at krav etter garantien ble frafalt. Derved ville også ABG unngå risiko for latente forpliktelser, som ved overtakelse av aksjene

kunne redusere dekningen av kravet. Hensynet til å unngå offentlighet kunne også ivaretas ved kjøp av innmaten i selskapet. Lagmannsretten stiller seg dessuten tvilende til at aksjekjøpsalternativet var det som best sikret at Karma Kapital «forsvant raskt fra offentligheten», noe ankemotparten har opplyst var svært viktig for familien. Det vises blant annet til at foretaksnavnet først ble registrert endret til ABG Invest 26. april 2012.

Overdragelsessummen på kr 1,- gir ikke et riktig bilde av hva som ble betalt for aksjene. ABG frafalt ved gjennomføringen av avtalen ytterligere krav mot Concentric Capital AS (CC), dødsboet og B. Sistnevnte fikk dessuten opsjon på kjøp av CC for kr 1,-, samtidig som avtalen åpnet for en oppjustering av kjøpesummen dersom «ABG skulle klare å realisere verdier (f eks ukjente investeringer tilhørende selskapet)». Etter de undersøkelser som ble foretatt av familiens hjelpere i tiden rett etter dødsfallet, finner lagmannsretten at det må ha fremstått som lite trolig at det skulle være ukjente verdier i selskapet. I så fall ville A sannsynligvis nevnt disse i forhandlingene med ABG. Knut Brundtland forklarte at bestemmelsen om justering ikke innebar at ABG ble forpliktet til å dele eventuelt overskudd med enken/dødsboet, som følge av at skatteposisjonen kunne utnyttes. Han ville imidlertid ikke ta stilling til hvorvidt boet/familien for øvrig ville få del i et overskudd som følge av utsatte skattefordel.

På den annen side kan det, i lys av omstendighetene rundt As død, ikke ha fremstått som helt usannsynlig at det at det forelå ytterligere forpliktelser i selskapet. Det bemerkes at aksjeoverdragelsesavtalen imidlertid ikke regulerer en slik situasjon.

Etter lagmannsrettens syn trekker disse forhold også dette i retning av at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motivet, vet at skattefordelen var en aktivapost som partene i fellesskap skulle få fordel av.

Den løsningen som ble valgt var dessuten den mest arbeidskrevende for ABG. Alle aktiva er fortsatt ikke realisert. Lagmannsretten kan vanskelig se at det var forutsetningen i november 2011 at ABG skulle bli sittende på verdiene i selskapet og «forvalte» disse, slik det nå er blitt. Lagmannsretten ser ikke bort fra at andre dekningsmåter enn kjøp av aksjene ville ha medført noe lavere dekning av ABGs fordring, men dette må ses i relasjon til risikoen ved at det kunne reises ytterligere krav mot Karma Kapital. En lavere dekning må også vurderes på bakgrunn av det arbeidet aksjekjøpet medførte for AGB, samt at realisering av aktiva og oppløsning av aksjeselskap lå utenfor konsernets virksomhet.

Det legges til grunn at ABGs overtakelse av aksjene i Karma Kapital skjedde på grunn av den akutte situasjonen som oppsto etter As plutselige død, og at ABG under normale omstendigheter ikke ville hatt interesse av å overta selskapet. Det fremgår av notatet fra finansdirektør Grøttum til konsernledelsen at utnyttelse av skattefordelen kan begrunnes med at ABG «ufrivillig har fått selskapet i vårt eie». Lagmannsretten kan ikke se at dette er noe avgjørende argument, og viser for øvrig til at fordringen kunne vært inndrevet på andre måter.

Etter en samlet vurdering er lagmannsretten kommet til skatteposisjonen i Karma Kapital var det overveiende motiv for ervervet av aksjene i selskapet. Det er ikke sannsynliggjort at andre motiv var så fremtredende at de kan oppveie den betydelige skattefordelen ABG fikk utsikt til å utnytte som følge av overtakelsen av aksjene i Karma Kapital.

Det er på denne bakgrunn ikke grunnlag for å oppheve ligningen for ABG Sundal Collier Invest AS for ligningsåret 2011.

Staten v/Skatt øst frifinnes.

Anken har ført frem, og Skatt øst har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine omkostninger fra motparten, da lagmannsretten ikke kan se at noen av unntakene i tredje ledd kan komme til anvendelse.

Advokat Eirik Jensen har fremlagt en omkostningsoppgave på 175 340 kroner, med tillegg av rettsgebyr på 23 220 kroner. Samlet krav er 198 560 kroner. Salærkravet utgjør 127 500 kroner, med tillegg av merverdiavgift, basert på 53,75 timers arbeid med saken. Det er i tillegg fremsatt krav om dekning av kontoromkostninger og utgifter til kopiering og innbinding. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært nødvendige for å ivareta klientens interesser, jf. § 20-5 første ledd, og legger kravet til grunn for avgjørelsen.

Ankedomstolen skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør spørsmålet om saksomkostninger for lavere instanser, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Dette innebærer at Skatt øst også har rett til å få dekket sine omkostninger for tingretten etter § 20-2 første ledd, da lagmannsretten heller ikke kan se at unntaket i tredje ledd kan komme til anvendelse for tingretten.

For tingretten fremla advokat Jensen en omkostningsoppgave på 208 921 kroner, hvorav salærkravet utgjorde 204 750 kroner og utlegg/omkostninger 4 171 kroner. Det fremgikk feilaktig at klienten hadde fradragsrett, noe som ble korrigert under ankeforhandlingen. Lagmannsretten finner at omkostningskravet på 261 151 kroner, inklusiv merverdiavgift, har vært nødvendig for å ivareta klientens interesser, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og legger omkostningskravet til grunn for avgjørelsen.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler ABG Sundal Collier Invest AS til staten v/Skatt øst 198 560 - etthundrenittiåttetusenfemhundreogseksti - kroner innen to uker etter forkynnelse av dommen.*
- 3. I saksomkostninger for tingretten betaler ABG Sundal Collier Invest AS til staten v/Skatt øst 261 152 - tohundresekstientusenettihundreogfemtito - kroner innen to uker etter forkynnelse av dommen.*

Tingrettsdommer

SkN 15-071 Tilleggsskatt

Lovstoff: Ligningsloven § 10-2 og § 10-5.

Oslo tingrett: Dom av 17. april 2015, sak nr.: TOSLO-2014-101109

Dommer: Tingrettsdommer Per Fleisje.

Parter: Mons Holding AS (advokat Svein Erik Haaland) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om det skulle ilegges skjerpet tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger ved fremsatt krav på fradrag for tap på aksjer. Selskapet Mons Holding AS (MH) hadde en stor aksjepost i selskapet SeaBird Exploration Ltd (SB), som var hjemmehørende på Jomfruøyene. I forbindelse med at SB flyttet til Kypros, krevde MH fradrag for aksjetap på omtrent MNOK 82, fordi de i selvangivelsen la til grunn at aksjene i SB etter norsk skatterett ble ansett realisert ved flyttingen av SB fra Jomfruøyene til Kypros. Spørsmålet om hvorvidt selskapet var likvidert (og aksjene dermed realisert) var avhengig av selskapsrettslige vurderinger i to utenlandske jurisdiksjoner. Det normale ved flytting over landegrenser er at selskapet likvideres. I enkelte jurisdiksjoner kan imidlertid flytting skje uten likvidasjon, og Jomfruøyene og Kypros var slike jurisdiksjoner. Etter tingrettens syn ga MH et feilaktig bilde av at flyttingen førte til likvidasjon når de i selvangivelsen krevde fradrag og samtidig opplyste om at SB hadde informert aksjonærene om ny kostpris. Dette ga et feilaktig inntrykk av at også SB så på flyttingen som en likvidasjon. Etter tingrettens vurdering må det være aksjonæren som må avklare og eventuelt opplyse norske skattemyndigheter om at et flyttet utenlandsk selskap kan fortsette virksomheten i samme selskapsrettslige enhet i henhold til de utenlandske jurisdiksjonenes interne rett. Hvis aksjonæren ikke foretar noen slik avklaring, slik at faktum på dette punkt må anses usikkert, må denne usikkerheten synliggjøres for ligningsmyndighetene. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder tilleggsskatt for uriktige opplysninger i tilknytning til et fradragsskrav for tap på aksjer.

Mons Holding AS eide i 2009 ca 12 % av aksjene i SeaBird Exploration Ltd («SeaBird») som var hjemmehørende på British Virgin Islands («Jomfruøyene»). Selskapets eneksjonær og styreformann er Mons B. Aarskog.

I 2009 flyttet SeaBird til Kypros. Mons Holdings aksjepost i SeaBird var på flyttetidspunktet verdt vesentlig mindre enn aksjepostens skattemessige inngangsverdi. Mons Holding mente at

flyttingen var en skattemessig realisasjon av aksjeposten og krevde derfor fradrag for tapet på kr 82.769.751. Mons Holding beregnet selv tapet ved å se på aksjens kurs den dagen SeaBird skiftet jurisdiksjon.

Skattemyndighetene nektet tapsfradrag, og fattet noe senere vedtak om å ilegge Mons Holding tilleggsskatt med 30 %. Etter klage fra selskapet avgjorde skatteklagenemnda at det også skulle svares skjerpet tilleggsskatt med 15 %. Den samlede tilleggsskatten på 45 % utgjorde ca kr 10.000.000.

Ved stevning av 13. juni 2014 gikk Mons Holding til søksmål mot Staten for å få kjent Skatteklagenemndas vedtak ugyldig.

Hovedforhandling ble avholdt 24. og 25. mars 2015.

Mons Holding har i korthet anført at selskapet ga ligningsmyndighetene de nødvendige opplysningene.

Ihvertfall fikk myndighetene tilstrekkelig opplysninger til at de kunne vurdere om de ville ta opp dette spørsmålet til nærmere vurdering. At opplysningene var tilstrekkelige, fremgår av at opplysningene konkret førte til at ligningsmyndighetene tok opp fradragsspørsmålet med Mons Holding under ligningsbehandlingen.

Hvis opplysningene ikke skulle anses som tilfredsstillende, utviste uansett ikke Mons Holding grov uaktsomhet med hensyn til opplysningene. Skatteklagenemnda synes i hovedsak å ha vurdert om det var uaktsomt å kreve tapsfradrag, men det er en irrelevant problemstilling.

Uansett er det ikke bevist utover rimelig tvil at opplysningssvikten skyldes grov uaktsomhet.

Mons Holding har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt.
2. Subsidiært: Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt.
3. I begge tilfeller: Mons Holding AS tilkjennes sakens omkostninger.

Staten v/Skatt øst har i korthet anført at Mons Holding visste at SeaBird ikke ble likvidert ved flytting til Kypros. SeaBirds rådgivere hadde konkludert med at flytting ikke medførte noen realisasjon av aksjene.

Opplysningene fra Mons Holding ga ikke ligningsmyndighetene noen oppfordring til å foreta nærmere undersøkelser. Opplysningene om flytting og ny kostpris tilsa at aksjene var realisert, slik de blir hvis et norsk selskap flytter utenlands. Spørsmålet om hvorvidt selskapet var likvidert avhang av selskapsrettslige vurderinger i to utenlandske jurisdiksjoner. Dette var Mons Holding nærmest til å undersøke. Det normale ved flytting over landegrensenser er at selskapet likvideres - slik som ved flytting fra Norge. I enkelte jurisdiksjoner kan imidlertid flytting skje uten likvidasjon, og Mons Holding visste at Jomfruøyene og Kypros var slike jurisdiksjoner.

Opplysningssvikten var forsettlig, eller i det minste grovt uaktsom. Og dette er bevist utover rimelig tvil.

Det er også bevist utover rimelig tvil at Mons Holding burde forstått at de ville oppnå en skattefordel hvis de fremlagte opplysningene ble lagt til grunn.

Staten har nedlagt slik påstand:

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

Rettens vurdering:

Etter ligningsloven § 10-2 skal det ilegges tilleggsskatt når skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» hvis denne svikten «kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Etter rettens vurdering ga Mons Holding både uriktige og ufullstendige opplysninger om realisasjonen av aksjene.

I selvangivelsen for 2009 førte Mons Holding opp et større fradrag i næringsoppgavens post 633, som har forteksten: «Regnskapsmessig tap ved realisasjon av aksjer og andre verdipapirer». I et vedlegg til selvangivelsen ble følgende opplyst om hoveddelen av fradraget:

«Det er gjort fradrag for kr 82 769 751 vedr tap oppstått ifm at Seabird Exploration Limited flyttet fra Virgin Island til Cypros. Den nye kostprisen på aksjene er oppgitt fra selskapet med dato 21.12.2009.»

Det var uriktig at aksjene hadde fått en ny kostpris og det var uriktig at Mons Holding hadde fått opplysninger om den nye kostprisen fra SeaBird. Det var videre uriktig at aksjene var «realisert».

Da ligningsmyndighetene ba om ytterligere informasjon, opplyste Mons Holding at aksjekursen var satt til «closing price», hvilket indikerte at aksjene hadde vært gjenstand for en transaksjon og et oppgjør. Dette var også feil. Det skjedde ingen transaksjon som involverte aksjonærene.

Å kreve fradrag på grunn av misforståelser om innholdet i norsk skatterett, medfører ikke tilleggsskatt. Ligningsmyndighetene har et selvstendig ansvar for å anvende norske skatteregler riktig. Selve kravet om fradragsrett for aksjetapet kan således ikke utløse tilleggsskatt.

Mons Holding opplyste imidlertid at selskapet hadde flyttet og at aksjene hadde fått ny kostpris, og krevde fradrag for tap ved realisasjon i forbindelse med flyttingen. Samlet indikerte dette at aksjene var realisert etter skatteloven § 9-4, slik de blir når et norsk selskap flytter utenlands. Selv om SeaBird ble handlet på Oslo Børs var det ikke et norsk selskap, men et selskap hjemmehørende på Jomfruøyene, slik det også ble opplyst i vedlegget til selvangivelsen. Det er klarlagt at når SeaBird flyttet fra Jomfruøyene og til Kypros, så utløste ikke denne flyttingen noen realisasjon av aksjene. Selskapet kunne, i motsetning til et norsk selskap, flytte uten å bli

likvidert. Dette er en faktumopplysning som skattyter er ansvarlig for at blir meddelt ligningsmyndighetene.

Etter rettens vurdering kan ikke enhver uriktig opplysning være tilstrekkelig til å utløse tilleggsskatt. Om opplysningssvikten er tilstrekkelig må avgjøres ved en samlet vurdering hvor det må vurderes hvilke andre opplysninger som ble gitt og hvilke som ikke ble gitt. Spørsmålet har derfor nær sammenheng med vurderingen av om det er gitt ufullstendige opplysninger.

I Rt-1992-1588 (Loffland) er det lagt til grunn at skattyteren har gitt tilstrekkelige opplysninger hvis:

«skattyteren har gitt alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige ... »

De opplysningene Mons Holding ga i bilaget til selvangivelsen ga ingen konkret informasjon som skulle tilsi at skattemyndighetene burde undersøke nærmere om flyttingen til Kypros virkelig innebar en likvidasjon/realisasjon av aksjene. Hvis en opplysning om at det har skjedd en flytting mellom to fremmede jurisdiksjoner, skal være nok til å oppfylle opplysningsplikten, vil det innebære at ligningsmyndighetene pålegges å undersøke enhver flytting mellom ulike jurisdiksjoner for selv å avklare om den utløser likvidasjon av selskapet og realisasjon av aksjene.

Etter rettens vurdering må det være aksjonæren som må avklare og eventuelt opplyse norske skattemyndigheter om at et flyttet utenlandsk selskap kan fortsette virksomheten i samme selskapsrettslige enhet i henhold til de utenlandske jurisdiksjonenes interne rett. Hvis aksjonæren ikke foretar noen slik avklaring slik et faktum på dette punkt må anses usikkert, må denne usikkerheten synliggjøres for ligningsmyndighetene.

Ved å opplyse om flyttingen, kreve fradrag og opplyse at selskapet hadde informert aksjonærene om ny kostpris, presenterte i stedet Mons Holding et bilde av at flyttingen naturlig førte til likvidasjon/realisasjon av de gamle aksjene, og at det også var slik SeaBird selv så på saken. Etter rettens vurdering ga ikke dette ligningsmyndighetene den nødvendige oppfordring til selv å vurdere fradragskravet nærmere. Mons Holding har ikke da oppfylt sin opplysningsplikt.

At skattemyndighetene likevel valgte å undersøke saken, visstnok som ledd i en intern kontrollrunde, innebærer ikke at Mons Holdings opplysninger tiftedsstilte lovens objektive vilkår. Det avgjørende er at de uriktige og ufullstendige opplysningene «kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Det er også rettens vurdering at skatteklagenemnda ikke har gjort feil ved å ta hensyn til selve fradragskravet i sin vurdering av om faktumopplysningene var riktige. Fremsettelsen av fradragskravet vil ha medvirket til at ligningsmyndighetene tolket opplysningen om flytting som at den hadde de vanlige virkninger ved flytting til annen jurisdiksjon. Da blir også fremsettelsen av fradragskravet et relevant moment i totalvurderingen.

Etter rettens vurdering er det ikke tvilsomt at de ufullstendige og uriktige opplysningene kunne ført til skattemessige fordeler for Mons Holding.

Vilkårene er derfor oppfylt for å ilegge Mons Holding ordinær tilleggsskatt på 30%, jf ligningsloven 10-2 første ledd.

For at skjerpet tilleggsskatt skal kunne ilegges, må Mons Holding ha utvist forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til opplysningssvikten, jf ligningsloven § 10-5 første ledd. Det følger av samme bestemmelse at selskapet også må ha utvist simpel uaktsomhet med hensyn til at opplysningssvikten kunne gi selskapet skattemessige fordeler, hvilket retten kommer tilbake til nedenfor.

Etter det retten forstår var styreleder Aarskog kjent med at flyttingen av selskapet førte til at selskapet kom inn i det området hvor EUs «fritaksmetode» ble anvendt, fordi Kypros var en del av dette området. Aarskog la til grunn at fritaksmetoden ville gi både selskapet og aksjonærene store skattefordeler. Han trodde derfor at innflytting i fritaksområdet måtte innebære en realisasjon av aksjene med beskatning av akkumulert gevinst og fradrag for eventuelt tap.

Aarskog forstod at det ikke var opplagt at flyttingen kunne føre til realisasjon av aksjene og rett til tapsfradrag. Han snakket derfor med revisor om spørsmålet, men hun hadde ingen kunnskaper om flytting av utenlandske selskaper. Revisor forklarte i retten at hun og Aarskog var usikre på fradragsretten. Aarskog forklarte at han forstod revisor slik at hun ikke uten videre ville legge til grunn den nye kostprisen som han opplyste henne om. Han forstod henne også slik at hun ville sjekke kostprisen med selskapet, men han fulgte ikke opp om det ble gjort. Revisor kontaktet ikke selskapet og gjorde ingen nærmere undersøkelser.

Aarskog forklarte at heller ikke han var i kontakt med SeaBird om spørsmålet. Det er på det rene at Mons Holding heller ikke på annen måte mottok noen informasjon fra selskapet som skulle tilsi at aksjene i SeaBird ble realisert ved flyttingen.

Flyttingen av SeaBird ble avgjort på selskapets generalforsamling og det ble sendt ut en innkalling til generalforsamlingen som inneholdt opplysninger som talte mot at aksjene ble realisert. Det fremgikk at flyttingen innebar «continuity of the legal entity» og at «the re-domiciliation is not considered to be a realisation of assets in relation to taxes». Det kan være noe tvilsomt om uttalelsen er, eller var ment å være, direkte avgjørende for norske aksjonærs skatteposisjon - selv om den jevne leser nok ville legge det til grunn. Formuleringene trakk imidlertid uansett i retning av at flyttingen ikke førte til realisasjon av aksjene for noen aksjonærer.

Det er ubestridt at Mons Holding mottok den ovennevnte innkallingen. Aarskog antar at han neppe leste den relativt omfattende innkallingen til generalforsamlingen, og at han ihvertfall ikke kan ha forstått det som stod der.

Mons Holding drev en betydelig investeringsvirksomhet med verdier på over én milliard kroner og det må derfor kunne stilles visse krav til virksomhetsutøvelsen. Kravet til aktsomhet skjerpes ved at investeringen i SeaBird var på nærmere trehundremillioner kroner og ved at Mons Holding

var SeaBirds tredje største aksjonær. Det mulige tapsfradragets størrelse på kr 82 millioner tilsa også en grundig vurdering.

Selv om styreformannen forstod at det var noe usikkert om Mons Holding hadde krav på tapsfradraget, anfører Aarskog at han ikke leste den informasjonen om flyttingen som SeaBird sendte aksjonærene. Aarskog opplyser også at han ikke rådførte seg med noen som hadde kunnskaper om spørsmålet.

Etter rettens vurdering måtte Mons Holding i det minste kontaktet SeaBird om spørsmålet - ikke bare handlet på grunnlag av Aarskogs personlige antakelse. SeaBird hadde innhentet en legal opinion som gjorde det klart at flyttingen ikke innebar noen realisasjon av aksjer etter norsk skatterett. Det har formodningen mot seg at SeaBird innhentet en vurdering av de norske aksjonærenes rettsstilling uten å meddele hovedkonklusjonen til sine aller største aksjonærer, men dette er ikke søkt bevist. Uansett ville Mons Holding blitt informert om innholdet i vurderingene hvis Aarskog hadde kontaktet SeaBird.

Etter rettens vurdering har Mons Holding opptrådt grovt uaktsomt ved å presentere flyttingen som om den førte til en realisasjon av aksjene ved å oppgi at de hadde fått en ny kostpris, uten å lese den tilsendte informasjonen og uten å innhente juridiske råd eller kontakte SeaBird om spørsmålet. Etter rettens vurdering er dette bevist utover rimelig tvil.

Etter rettens vurdering forstod Mons Holding at de opplysningene som ble gitt ville være avgjørende for om selskapet fikk en betydelig skattebesparelse, og det er ikke tvilsomt at han ihvertfall kan bebreides for uaktsomhet hvis han holdt seg uvitende om dette, ligningsloven § 10-5 første ledd.

Etter rettens vurdering hadde derfor skatteklagenemnda grunnlag for å ilegge Mons Holding skjerpet tilleggsskatt, jf ligningsloven § 10-5.

Staten blir etter dette å frifinne.

Staten har vunnet saken og har krav på dekning av sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd jf § 20-5. Unntaksbestemmelsene i § 20-2 får ikke anvendelse. Advokat Skogseth Berg har fremlagt en omkostningsavgjørelse på kr 109.719, hvorav kr 87.775 er salær og resten merverdiavgift. Det har ikke fremkommet bemerkninger til oppgaven og retten legger til grunn at de oppgitt kostnadene har vært nødvendige. Mons Holding dømmes etter dette til å erstatte Staten sakskostnader med kr 109.719.

Slutning:

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Mons Holding AS skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt øst 109.719 - etthundreognitusensyvhundreognitten - kroner innen 2 uker fra dommens forkynnelse.*

SkN 15-072 Summarisk fellesoppgjør

Lovstoff: Ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Oslo tingrett: Dom av 12. mai 2015, sak nr.: TOSLO-2014-137274

Dommer: Tingrettsdommer Jon Østensvig.

Parter: Malermesterfirmaet A AS (advokat Tom Olav Risa) mot Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber).

Sammendrag: Saken gjaldt blant annet spørsmålet om vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Tingretten la etter en konkret bevisvurdering til grunn at det i et nettverk hadde foregått fiktiv fakturering fra «underentreprenører» til Malermesterfirmaet A AS. Tingretten fant at vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Dette innebar at Malermesterfirmaet A AS ble ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift, samt tilleggsavgift. Videre ble avgiftsmyndighetenes tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdt. Staten ble således frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av ett vedtak i Skatteklagenemnda om summarisk fellesoppgjør av arbeidsgiveravgift og skattetrekk og tilleggsavgift for unndratt arbeidsgiveravgift m.v, og ett vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift og tilleggsavgift. Begge vedtakene er basert på at det har foregått fiktiv fakturering av håndverkertjenester.

Sakens bakgrunn

B er styreleder og daglig leder i Malermesterfirmaet A AS (A AS). B eier 18 % av aksjene, mens C direkte eller indirekte eier 82 % av aksjene og er styremedlem. A AS ble stiftet i 1979 og ble registrert i merverdiavgiftsregisteret fra fjerde termin 1979. Det ble registrert i Enhetsregisteret den 19. februar 1995, med formålskoden malerarbeid. Det er opplyst at selskapet også utfører andre typer håndverkerarbeid som snekring, gulvlegging og flislegging. A AS tilbyr også totalentrepriser, og knytter da til seg andre typer håndverkere som elektrikere og rørleggere. Oppdragene gjelder rehabilitering og ikke nybygg. Kundene er stort sett i Oslo-området.

Ifølge regnskapene hadde A AS i årene 2007, 2008 og 2009 avgiftspliktig omsetning på henholdsvis 27,3 millioner, 40,4 millioner og 44,8 millioner kroner. Lønnskostnadene var på mellom 6 og 7 millioner kroner disse årene, mens kostnadene til fremmedtjenester var på henholdsvis 7,4 millioner, 14,8 millioner og 21,6 millioner kroner. A AS ble lignet basert på de oppgitte tallene. Skattekontoret gjennomførte bokettersyn fra mai 2010 og ut 2011. Bokettersynsrapporten forelå den 13. februar 2012.

Basert på rapporten og etterfølgende opplysninger, traff skattekontoret den 29. mai 2013 vedtak om endring av merverdiavgift og ligning for 2007, 2008 og 2009. A AS påklaget vedtaket, men fikk ikke medhold i vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift den 17. februar 2014 og i vedtak fra Skatteklagenemnda den 11. mars 2014.

Både i skattekontorets vedtak og i klagevedtakene ble det lagt til grunn at mer enn 130 fradragsførte fakturaer for fremmedtjenester fra fire foretak var fiktive, og at det som ble betalt til påståtte underentreprenører ble tatt ut kontant og at A AS beholdt kontroll over pengestrømmen. Skattekontoret klassifiserte beløpet som utbytte til selskapets aksjonærer, mens Skatteklagenemnda konkluderte med at dette var benyttet til uregistrerte lønnsutbetalinger og at det var grunnlag for summarisk felles oppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8.

De to klagevedtakene innebar for A AS kort sagt følgende:

- Tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift med 678 136 kroner (2007), 415 275 kroner (2008) og 108 112 kroner (2009)
- Tilleggsavgift jf. merverdiavgiftsloven § 21-3 på 240 306 kroner
- Ansvar for skattetrekk av lønnsutbetaling i summarisk fellesoppgjør på 1 643 217 kroner (2007), 1 006 269 kroner (2008) og 261 971 kroner (2009)
- Krav på arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppgjør på 661 982 kroner (2007), 405 382 kroner (2008) og 105 537 kroner (2009)
- Tilleggsavgift jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven, på 30 % av unndratt arbeidsgiveravgift

Klagevedtakene innebar for øvrig at fradraget for utgiftene til fremmedtjenester (fakturaene) ble reversert, mens det ble gitt fradrag for de antatte lønnskostnadene.

Skattekontorets vedtak og klagevedtakene var basert på at alle fakturaene fra de fire foretakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold i 2007, 2008 og 2009, var fiktive, i den forstand at disse foretakene ikke hadde drevet næringsvirksomhet og ikke levert tjenestene til A AS. Skatteklagenemnda la videre til grunn at A AS' betaling av fakturaene i stor grad ble brukt til betaling av ikke registrert arbeidskraft som hadde blitt tilført A AS, og som A AS derfor hadde ansvaret for med tanke på skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Oslo tingrett mottok stevning fra A AS den 27. august 2014 med påstand om at det summariske fellesoppgjøret og skattekontorets endringsvedtak av 29. mai 2013 skulle oppheves. I tilsvarende mottatt den 13. oktober 2014 påstod staten ved Skatt øst seg frifunnet. A AS sin påstand er senere korrigert til å gjelde opphevelse av klagenemndenes vedtak. Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tinghus den 14. og 15. april 2015. For saksøker møtte styrets leder B, som forklarte seg. I tillegg forklarte ni vitner seg, og dokumenter ble lest opp og vist til slik det er angitt i rettsboken.

Malermesterfirmaet A AS' påstand og påstandsgrunnlag

A AS nedla slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS, oppheves.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 17. feb. 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS, oppheves.
3. Staten ved Skatt Øst betaler sakskostnader til Malermesterfirmaet A AS.

A AS anførte i hovedsak:

Skatteklagenemdas vedtak

Vilkårene for å foreta summarisk fellesoppgjør er ikke oppfylt, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8

De fire underentreprenørene har drevet reell næringsvirksomhet og levert og fakturert tjenester til A AS. Vedtaket innebærer at staten holder A AS ansvarlig for skatter som er unndratt av andre næringsdrivende. A AS er ført bak lyset av underentreprenørene, og A AS har blitt utnyttet av disse i forbindelse med deres unndragelse av skatt og avgift.

Bevisførselen knyttet til alle fire underentreprenører bekrefter realiteten. Det er blant annet vist til:

- Resultatansvaret var hos den enkelte underentreprenøren, jf. blant annet forklaring fra vitnet G. Det økonomiske ansvaret var hos underentreprenørene. A AS ville bare akseptere faktura fra dem innenfor det avtalte oppdragets rammer.
- Arbeidet ble ledet av underentreprenørene eller deres folk - i mange tilfeller H eller I, jf. blant annet Bs, vitnet Js og vitnet Gs forklaringer. A AS ga bare videre arbeidsbeskrivelsen og hadde kanskje et oppstartmøte på byggeplassen.
- Det var ingen sammenblanding mellom underentreprenørenes folk og A AS sine ansatte. Hvem og hvor mange som konkret arbeidet for underentreprenørene hadde ikke A AS noe med.
- A AS holdt malingen på grunn av en leverandøravtale, men transport, verktøy osv. var underentreprenørenes ansvar.
- Fremlagte fakturaer og timelister, kopier av pristilbud m.v. viser tilknytning mellom det enkelte arbeidsstedet, navngitte personer som har arbeidet, og arbeidet som er fakturert. At det mangler en del timelister, er naturlig fordi mye arbeid var på fastpris. De fremlagte timelistene er reelle. A AS var for øvrig ikke opptatt av timelistene, men av at arbeidet ble utført til en pris som var forsvarlig med tanke på den prisen A AS hadde avtalt med kunden.
- Påtegninger på flere oppdragsbekreftelser, viser at det ble avtalt reelle underentrepriser, selv om ingen formelle kontrakter foreligger.
- Sparsom dokumentert kontakt mellom underentreprenører og A AS skyldes at e-post ikke ble brukt, og at det er var lite behov for kommunikasjon om disse oppdragene. I etterkant har det også vist seg at underentreprenørene driver svart og de har av den grunn heller ikke ønsket å etterlate spor.
- Det var mange avgrensede oppdrag over hele byen, som samlet gikk over lengre tid. Det var altså ikke et mer udefinert arbeidsbehov hos A AS som underentreprenørene og deres folk dekket.
- At det er mye arbeid på fastpris, tyder på at dette var entrepriseforhold.
- Formelle feil og andre forhold ved fakturaene tyder ikke på at dette var fiktivt.
- Det må legges til grunn at underentreprenørene hadde forretningsadresser.
- Underentreprenørene drev aktivitet med sikte på økonomisk overskudd.
- A AS avklarte bruk av underentreprenører med sine kunder.

Det er faktisk utført arbeid i samsvar med det A AS har blitt fakturert for. Det er ikke bevismessig dekning for at dette ikke er utført av underentreprenørene som selvstendige

virksomheter. At disse for sin del har opptrådt i strid med reglene, endrer ikke dette, og er en sak mellom myndighetene og den enkelte underentreprenøren.

Uansett er det ikke grunnlag for å påføre A AS ansvar som arbeidsgiver for skatt og arbeidsgiveravgift. Det er ikke tilstrekkelig at oppdragstakere har tilført A AS arbeidsytelser, fordi det ikke er bevist at A AS har hatt et administrativt og resultatmessig ansvar for deres arbeidsytelser. A AS har betalt for et arbeidsresultat, ikke en arbeidsytelse. A AS verken hadde eller burde hatt kunnskap om underentreprenørenes unnlatte registrering av eventuelle ansatte eller oppdragstakere hos seg, eller om deres unnlatte innbetaling av avgifter og skatter. A AS innhentet så mye informasjon om underentreprenørene som det var rimelig mulighet for. De forhold vedrørende disse som Skatt øst har avdekket, hadde ikke A AS mulighet til å undersøke. Det er derfor ordinær fradragsrett for fakturaene. Det er ikke grunnlag for å anse underentreprenørene, eller deres ansatte eller egne underentreprenører, som ansatte i A AS.

Det følger av dette at det heller ikke er grunnlag for tilleggsavgift, jf. folketrygdloven 24-3 tredje ledd. Dersom summarisk fellesoppgjør for øvrig opprettholdes av retten, anføres det ikke å foreligge annet grunnlag for å sette til side tilleggsavgiften.

Vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift

Det følger av det ovennevnte at det ikke er grunnlag for tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift eller tilleggsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 og § 21-3. De fire underentreprenørene har levert og fakturert reelle fremmedtjenester. De har overfor A AS fremstått som ordinære underentreprenører som har utført ordinære oppdrag som selvstendige oppdragstakere. A AS var uansett i aktsom god tro om disse forholdene. Retten til fradrag følger av merverdiavgiftsloven § 8-1. Dersom klagevedtaket vedrørende tilbakeføring står seg, anføres ikke annet grunnlag for å sette til side tilleggsavgiften.

Staten ved Skatt øst sin påstand og påstandsgrunnlag

Staten ved Skatt øst nedla slik påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Statens påstandsgrunnlag

De to klagevedtakene er basert på korrekt faktisk og rettslig grunnlag og er ikke ugyldige.

Fakturaene fra de fire aktuelle underentreprenørene i 2007 - 2009 gjelder ikke arbeid som er utført av disse som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, slik de gir uttrykk for, slik at fakturaene er fiktive. Det bestrides ikke at det er utført og betalt arbeid for A AS, men dette er utført av arbeidskraft som på annen måte er tilført selskapet.

Bevisbyrden for at det foreligger kjøp av reelle entreprisetjenester påhviler A AS, og det gjelder ordinære beviskrav om alminnelig sannsynlighetsovervekt.

En rekke faktiske forhold viser at det ikke har skjedd reell omsetning av merverdiavgiftspliktige tjenester fra de fire foretakene til A AS, og at faktureringen dermed var fiktiv:

- I hele eller deler av den tiden de har fakturert, har det enkelte foretaket ikke vært registrert i merverdiavgiftsregisteret, vært konkurs m.v.
- Foretakene har ikke hatt registrerte ansatte.
- Det er ikke dekning for at foretakene har hatt uregistrerte ansatte eller egne underentreprenører - de få fremlagte timelistene og kopier av pristilbud skaper ingen tilknytning mellom fakturaene og utført arbeid.
- Deler av fakturabeløpene har blitt betalt kontant fra A AS' side
- Mesteparten av betalingen fra A AS over bank har like etter blitt tatt ut kontant.
- Foretakene har ikke levert regnskap og det er ikke spor av ordinære driftsutgifter på bankkonti.
- Det er en påfallende mangel på kontrakter eller annen dokumentasjon som viser kontakt mellom A AS og foretakene, i motsetning til hva som er situasjonen for andre underleverandører.
- Særlig under bokettersynet og også senere har A AS kunnet gi lite informasjon om foretakene, hvem som skal ha arbeidet og på hvilke steder m.v., noe som er påfallende i lys at det svært høye antallet timer som skal være arbeidet.
- A AS' kunder kjenner i liten grad til foretakene.
- Innehaverne av foretakene dels benekter og gir dels svært lite troverdige opplysninger om arbeid utført for A AS.
- Det er påfallende at tre av de fire foretakene hevdes å ha benyttet samme kontaktperson overfor A AS, uavhengig av hvem som har fakturert. Denne personen (H) ga lite troverdige opplysninger om disse forholdene.
- Fakturaene fra samme foretak inneholder påfallende ulikheter og skrivefeil, noe som gjør det lite trolig at de reelt sett er utstedt fra vedkommende foretak.
- Fakturaene gir delvis svært mangelfulle opplysninger om utført arbeid, og det mangler i stor grad timelister, noe som taler for at tjenesten ikke reelt sett er levert fra foretakene.
- To av innehaverne av foretakene er tidligere dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering, og én har erkjent fiktiv fakturering i en annen sak.

Arbeidet som er gjort og som A AS har betalt for, er ikke utført av foretakene, og det har ikke skjedd omsetning av merverdipliktige tjenester slik fakturaene gir uttrykk for. Fakturaene er fiktive.

Vilkårene for summarisk fellesoppgjør er oppfylt, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8. Personene som har utført arbeid for A AS må i skattelovgivningens forstand betraktes som ansatte eller selvstendige oppdragstakere hos A AS og de har mottatt lønn for arbeidet, og A AS har derfor forsømt oppgaveplikten. Det er nær sammenheng mellom ligningsloven § 9-5 nr. 8 og oppgave- og trekkplikten i ligningsloven § 5-2, skattebetalingsloven § 5-4 og § 5-6 og folketrygdloven § 23-2, jf. også arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven § 4-1 nr. 1 bokstav c. Det avgjørende er ikke hva A AS antok, men objektivt vurdert hva en normalt aktsom person burde ha forstått med tanke på oppgave- og trekkplikt. Når det gjelder A AS' subjektive forhold, vises det til de faktiske forholdene knyttet til foretakene og faktureringen. Det er også uforholdsmessig byrdefullt å gjennomføre endringssaker for lønnsinntakene.

Siden ytelsene ikke er levert av næringsdrivende underleverandør til A AS, må de som har arbeidet enten anses som ansatte eller selvstendige oppdragstakere, slik at oppgaveplikt for A AS forelå. Det gjelder da ikke ytterligere vilkår, slik det ble antatt i avgjørelsen i LB-2014-66489. Uansett foreligger det i denne saken en rekke momenter som tilsier at A AS hadde rollen som arbeidsgiver. Fradraget for utgifter til fremmedtjenester er reversert, og A AS gis i stedet fradrag for antatte lønnskostnader.

Det er grunnlag for tilleggsavgift for unndratt arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven § 10-2 flg. Dette er ikke bestridt på selvstendig grunnlag av A AS.

Siden faktureringen var fiktiv, var det ikke grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 og § 1-3 og § 3-1. Fradraget må derfor tilbakeføres, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b. På dette punkt er det uten betydning om B opptrådte uaktsomt, men uansett forelå det uaktsomhet her, jf. ovenfor.

Det er grunnlag for tilleggsavgift på 20 %, jf. merverdiavgiftsloven § 21-3. Dette er ikke bestridt på selvstendig grunnlag av A AS.

Rettens vurdering

Noen utgangspunkter

Ved vurderingen av gyldigheten av klagevedtakene er et sentralt faktisk spørsmål om de fire foretakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold i de aktuelle tidsrommene drev reell næringsvirksomhet og som ledd i dette leverte slike tjenester til A AS som fakturaene gir uttrykk for. Spørsmålet er altså om betalingen av fakturaene i realiteten var for underentreprise-tjenester som ble levert fra disse foretakene, eller om betalingen ble brukt til betaling av arbeidskraft som A AS ble tilført på annen måte, slik at fakturaene er fiktive.

Dersom faktureringen var fiktiv, reiser saken spørsmål om hvilke konsekvenser det får, i form av tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift m.v. som er foretatt i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift, og i form av summarisk fellesoppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift m.v. som er foretatt i Skatteklagenemndas vedtak.

Reelle leveranser av tjenester eller fiktiv fakturering?

Ved vurderingen av om det i realiteten er levert og betalt for tjenester fra de fire foretakene, legger retten til grunn det faktiske forholdet som etter en samlet vurdering av bevisene fremstår som mest sannsynlig. Retten mener at det ikke gjelder et skjerpet beviskrav om dette, og viser blant annet til uttalelser i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 side 192, i Borgarting lagmannsretts dom den 26. januar 2015 (LB-2014-66489) og i Eidsivating lagmannsretts dom den 20. juni 2013 (LE-2013-19153). Som retten kommer tilbake til, er det i denne saken uansett bevist med klar overvekt av sannsynlighet at det ikke ble levert tjenester i reelle underentrepriseforhold og at fakturaene derfor var fiktive.

Retten mener at bevisbyrden for realiteten i entrepriseforholdene påhviler A AS. Dette har sammenheng med at det i skatte- og avgiftslovgivningens system er skattyteren som har risikoen for at de opplysningene som han oppgir til myndighetene er korrekte og fullstendige og kan dokumenteres ved nærmere undersøkelser. Også på dette punkt viser retten til uttalelsene i

Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 side 192-193 og til lagmannsrettens dom i sak LB-2014-66489.

I bevisvurderingen mener retten videre at det må legges stor vekt på de mest mulig begivenhetsnære bevisene. Det kan være grunn til å legge mindre vekt på etterfølgende forklaringer som blir avgitt av personer med tilknytning til partene, og etter omstendighetene også på andre typer bevis som er fremskaffet på et senere tidspunkt enn det var grunn til å forvente. I denne saken innebærer dette at det må legges betydelig vekt på forklaringer og dokumentasjon som fremkom i det tidsrommet bokettersynet foregikk i 2010 og 2011, mens det kan være grunnlag for skepsis når det gjelder bevisverdien av forklaringer og dokumentasjon som har fremkommet etter dette. Retten peker i denne sammenheng på at A AS under bokettersynet gjentatte ganger ble bedt om å fremlegge relevant dokumentasjon. Likevel ble en god del dokumentasjon som nå er påberopt - slik som enkelte timelister og pristilbud med påtegninger - først fremlagt høsten 2013 i forbindelse med klagebehandlingen, uten at det kan ses å ha vært rimelig grunnlag for denne forsinkelsen. Rettens inntrykk er for øvrig at A AS var lite samarbeidsvillig når det gjaldt å gi tilgang til elektroniske dokumenter, og at det er noe uklart om er gitt tilgang til alt som kan være relevant, jf. bokettersynsrapporten punkt 1.

Etter en samlet vurdering av bevisførselen mener retten at det er klar overvekt av sannsynlighet for at de fire foretakene ikke drev næringsvirksomhet og ikke leverte tjenester til A AS slik fakturaene gir uttrykk for. Den enkelte fakturaen representerte dermed ikke et krav om betaling som var knyttet til omsetning fra det enkelte foretaket til A AS. Bevisvurderingen i denne saken bygger på en rekke ulike bevismomenter angående de ulike foretakene og faktureringen. Bevismomentene har hver for seg ulik bevisstyrke, men vurdert i sammenheng mener retten at det ikke er rimelig tvil om konklusjonen.

Retten tar utgangspunkt i at A AS har fradragsført betydelige kostnader til fremmedtjenester fra de fire foretakene. Fratrullet merverdiavgift er det for disse foretakene fradragsført ca. 2,7 millioner kroner i 2007, ca. 1,6 millioner kroner i 2008 og ca. 430 000 kroner i 2009. Fakturaene gir altså uttrykk for at A AS har fått levert et stort antall arbeidstimer. Det skulle da være grunn til å forvente at disse foretakene viser ordinære tegn på næringsvirksomhet i den aktuelle perioden. Etter bevisførselen i denne saken kan det imidlertid ikke legges til grunn at noen av disse foretakene har drevet næringsvirksomhet i de aktuelle tidsrommene eller at de reelt sett har levert de fakturerte tjenestene til A AS.

Retten mener at de faktiske forholdene som er beskrevet i bokettersynsrapporten, som sammen med en del tilleggsopplysninger i stor grad ligger til grunn for klagevedtakene, i hovedsak også må legges til grunn for rettens vurdering. Det kan ikke ses at det i bevisførselen har fremkommet opplysninger som svekker bevisverdien av dette. Retten peker i det følgende på de sentrale faktiske forholdene knyttet til hvert av foretakene, som har vært avgjørende for rettens vurdering.

Når det gjelder D, dreier det seg om 17 fakturaer i 2007 på til sammen 1 443 000 kroner og 32 fakturaer i 2008 på til sammen 1 251 625 kroner. Hvis det - som i mange av fakturaene - legges til grunn en timepris på 200 kroner, skal foretaket ha levert 5 772 arbeidstimer i 2007 og 5 006 timer i 2008. En rekke forhold tilsier imidlertid at fakturaene ikke gir uttrykk for de reelle forhold:

D var ikke registrert i merverdiavgiftsregisteret fra andre termin i 2008, selv om en del av fakturaene var utstedt etter dette. Foretaket hadde heller ikke registrerte ansatte, og har ikke levert regnskaper, selvangivelser m.v. A AS' betaling har stort sett skjedd til foretakets bankkonto, men en del har blitt betalt kontant. Uansett har innskutte beløp like etter betaling - fratrasket om lag 10 % - blitt tatt ut fra kontoen. Kontoen viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket, slik som drivstoff, rekvisita og utstyr, utgifter til bompenger m.v. Selv om foretaket hadde drevet sin virksomhet med uregistrert arbeidskraft, mener retten at det måtte det forventes å se en del slike spor dersom det virkelig foregikk næringsvirksomhet.

Fakturaene har påfallende utforming og innhold. De mangler en logo for foretaket, underskriftene kan tyde på at ulike personer har undertegnet med samme navn, og det er ikke inntatt telefonnummer til foretaket. Det gis i svært liten grad informasjon om hva slags arbeid som er utført, når det er utført og av hvem. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Med ett unntak inneholder fakturaene heller ingen forfallsdato, noe som er uvanlig i forretningsmessige forhold mellom uavhengige parter. Det er opplyst at uttakene fra foretakets konto i mange tilfeller har skjedd samme dag som fakturaen er datert, noe som ikke forventes ved en ordinær leveranse av tjenester i et entrepriseforhold. I en del av fakturaene står det at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid. I noen tilfeller er det fakturert et beløp à konto, mens det ikke kan ses at dette er avregnet i senere fakturaer.

Det foreligger ikke oppdragsavtaler eller tydelige oppdragsbekreftelser mellom A AS og foretaket. Retten mener det er påfallende at det heller ikke er dokumentert noen form for skriftlig kommunikasjon med foretaket i forbindelse med forberedelsen og gjennomføringen av oppdraget, verken i fremlagt dokumentasjon eller i det elektroniske materialet som ble speilkopiert av skattekontoret. I forbindelse med arbeid som er utført av andre underentreprenører foreligger slik dokumentasjon, jf. for eksempel bokettersynsrapporten punkt 4.4.2. Selv om det tas høyde for at dette foretaket ikke brukte e-post - noe som i seg selv er noe påfallende - måtte det forventes at det fantes annen type dokumentasjon enn fakturaene som viste kontakt mellom A AS og et foretak som leverte 11 000 arbeidstimer i løpet av 1 ½ år. Retten peker også på at A AS ikke har ført opp D i sine oversikter over samarbeidspartnere.

Etter rettens syn er det ikke sannsynlig at H utførte arbeid som arbeidsleder for D, Entreprenør og Malerfirma E og Multimal F, verken som ansatt, oppdragstaker eller underentreprenør for dem, slik B har forklart. B har forklart at han eller K hos A AS kom i kontakt med de tre foretakene via H og forholdt seg til ham i det enkelte oppdraget som foretakene utførte. B forklarte at han ikke kjente til det nærmere forholdet mellom H og de tre foretakene, men stolte på at dette var i orden. I retten benektet H først at han hadde utført arbeid for de tre foretakene, mens han senere ga opplysninger om at han likevel kunne ha utført noen kjøreoppdrag eller lignende for dem.

Rettens vurdering er at verken Hs eller B forklaringer underbygger at D eller de to andre nevnte foretakene leverte tjenester ved bruk av H som ansatt eller tilknyttet på annen måte. At samme person skulle bli brukt som arbeidsleder - uten tilknytning til A AS - uavhengig av hvilken underentreprenør som leverte tjenesten, er i seg selv lite trolig. Dette tyder på at arbeidstjenestene reelt sett ikke er levert av foretakene slik fakturaene gir uttrykk for. Etter rettens vurdering

fremsto Hs forklaring for øvrig som uklar og lite troverdig. Det kan ikke utelukkes at H hadde en sentral funksjon i arbeidet som er utført og faktureringen som har skjedd fra de tre foretakene. Forklaringen hans er imidlertid ikke egnet til å godtgjøre at han reelt sett ledet og utførte det fakturerte arbeidet på vegne av de tre foretakene, slik A AS forklarer at han oppfattet det.

I forbindelse med behandlingen av A AS' klage over skattekontorets vedtak høsten 2013, fremla selskapet en rekke dokumenter. Dette omfatter blant annet en del kopier av pristilbud fra A AS til kunder, der prisen er strøket ut og det for hånd er påført et navn øverst og av og til noe om et beløp m.v. A AS mener at dette viser at det ble avtalt leveranser fra D og de andre foretakene. Det er også fremlagt en del timelister som er ført på ark med A AS' logo, og en oversikt over personer som har hatt tilgang til en byggeplass for Forsvarsbygg i 2008. I enkeltstående tilfeller er det gitt opplysninger om adresser m.v. i timelister og i pristilbud som også fremkommer i fakturaer fra foretakene til A AS, og i selskapets fakturer til sine kunder.

Retten kan ikke se at den nevnte dokumentasjonen viser en sannsynlig tilknytning mellom personene som i følge timelister har utført arbeid og D og de andre foretakene. Dette er derfor ikke egnet til å vise at det reelt sett ble levert tjenester fra foretakene slik fakturaene gir uttrykk for. Vitnene L, M og H som skal ha utført arbeid og figurerer på timelister, kunne heller ikke gi avklarende opplysninger om eventuell tilknytning til foretakene. Vitnene G og J, som er tilknyttet to av A AS' kunder, oppfattet det slik at A AS benyttet underleverandører. Etter rettens vurdering ga imidlertid heller ikke disse vitnene opplysninger som kunne avklare om det dreide seg om reelle leveranser av tjenester mellom de fire aktuelle foretakene og A AS.

D forklarte seg ikke for retten. I bokettersynsrapporten punkt 6.2 fremgår det at han forklarte seg i forbindelse med bokettersyn i sin virksomhet i 2009. Han forklarte da at han ikke hadde utført arbeid for A AS, at faktureringen var fiktiv, og at om lag 90 % av de innbetalte beløpene like etter ble tatt ut og levert tilbake til A AS. Retten kan ikke se at hans opplysninger om dette er tilbakevist av bevisførselen i saken her.

I Jæren tingretts dom den 9. januar 2015 fremgår det at D i en annen sammenheng også erkjente å ha vært delaktig i omfattende fiktiv fakturering i 2007 til 2009. Opplysninger om ham i samme dom tyder på at han i den aktuelle perioden var i en slik situasjon med tanke på rus og psykisk tilstand, at han neppe var i stand til å drive næringsvirksomhet. Etter rettens syn tyder dette på at D også drev med fiktiv fakturering når det gjelder A AS.

Det fremgår av bokettersynsrapporten at B under bokettersynet ikke kunne redegjøre for noen av de stedene Ds foretak skulle ha utført arbeid, noe retten mener er svært påfallende på bakgrunn av det totale omfanget av levert arbeid. Han kjente den gang heller ikke til navn på hvem som ledet arbeidet for foretaket. Det virker lite troverdig når B senere og i retten hevdet at det var H som ordnet jobber for foretaket og ledet arbeidet.

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.3 og 1.4.2 og til Skatteklagenemndas vedtak side 45 og 46. Det kan ikke ses at bevisførselen gir grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket D, og at fakturaene er fiktive.

Når det gjelder *Entreprenør og Malerfirma E*, dreier det seg om 11 fakturaer i 2008 på til sammen 801 250 kroner. En rekke forhold tilsier imidlertid at fakturaene ikke gir uttrykk for de reelle forhold:

Foretaket ble registrert som konkurs i juli 2007, noe som tyder på at det ikke drev næringsvirksomhet i 2008 da fakturaene ble skrevet. Foretaket hadde ikke registrerte ansatte og leverte ikke regnskaper, selvangivelser m.v. A AS' betaling av fakturaene skjedde delvis kontant. Beløp som ble betalt over bank, ble straks etter tatt ut i kontanter. Kontoen viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader.

Fakturaene har påfallende utforming og innhold. I mange tilfeller er fakturadato og betalingsfrist den samme, noe retten mener er påfallende i et forretningsforhold mellom uavhengige næringsdrivende. Fakturaene mangler en logo for foretaket og foretakets navn er skrevet på flere ulike måter og med skrivefeil. Foretakets telefonnummer er ikke opplyst. Det gis lite informasjon om tidspunkt for arbeidet og hvem som har utført det. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Det er opplyst at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid.

Heller ikke når det gjelder dette foretaket, foreligger det oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser, og heller ikke spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretakene, noe som burde forventes.

Når det gjelder B opplysninger om at A AS antok at H ledet og utførte arbeid på vegne av *Entreprenør og Malerfirma E*, viser retten til hva som er sagt ovenfor i forbindelse med D. Det kan ikke legges til grunn at *Entreprenør og Malerfirma E* leverte tjenester ved bruk av H som ansatt eller tilknyttet på annen måte.

Heller ikke når det gjelder *Entreprenør og Malerfirma E*, viser fremlagte timelister og pristilbud en sannsynlig tilknytning mellom personene som i følge timelister har utført arbeid og foretaket. Dette er derfor ikke egnet til å vise at det reelt sett ble levert tjenester fra foretakene, slik fakturaene gir uttrykk for. Det vises også her til hva som er sagt ovenfor om D.

Innehaveren E forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten mener hans forklaringer, som fremstår som usammenhengende og dels selvmotsigende, styrker inntrykket av at foretaket ikke drev næringsvirksomhet og at faktureringen av A AS ikke var reell.

I bevisvurderingen legger retten også vekt på at E i Oslo tingretts dom den 28. mars 2008 erkjente straffeskyld og ble dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering i en annen sammenheng. Både dette, opplysningene i dommen om Es private situasjon og Es opptreden i retten, tilsier at han verken selv eller ved bruk av andre personer var i stand til å drive næringsvirksomhet og levere de fakturerte tjenestene til A AS .

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.3 og i Skatteklagenemndas vedtak side 46. Det kan ikke ses at bevisførselen gir grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket Entreprenør og Malerfirma E, og at fakturaene er fiktive.

Når det gjelder *Multimal F*, dreier det seg om 14 fakturaer i 2009 på til sammen 473 062 kroner som er bokført hos A AS. En rekke forhold tilsier imidlertid at fakturaene ikke gir uttrykk for de reelle forhold:

Foretaket hadde ikke registrerte ansatte og leverte ikke regnskaper, selvangivelser m.v. Beløpene som A AS betalte ble i stor grad tatt ut i kontanter straks etter. En av fakturaene er etter det opplyste ikke betalt, uten at grunnen til dette er opplyst, og fire er blitt betalt til en konto tilhørende E. *Multimal Fs* konto viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader, noe som kunne forventes selv om foretaket benyttet uregistrert arbeidskraft og for øvrig drev svart.

Fakturaene har en påfallende utforming og innhold. Foretakets navn er stavet på ulike måter og med varierende skrivefeil, og det samme gjelder mottakers navn. Fakturaene mangler en logo for foretaket og telefonnummer er ikke opplyst. Det gis lite informasjon om tidspunkt for arbeidet og hvem som har utført det. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Det er opplyst at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid.

Heller ikke når det gjelder dette foretaket, foreligger det oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser, og heller ikke spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretakene, noe som måtte forventes. I det hele tatt kan det ikke ses at foretakets navn fremkommer andre steder enn i fakturaene.

Med tanke på anførselen om at H ble oppfattet å lede og utføre arbeid også på vegne av *Multimal F*, viser retten til hva som er sagt ovenfor i forbindelse med D og Entreprenør og Malerfirma E. Det kan ikke legges til grunn at *Multimal F* leverte tjenester ved bruk av H som ansatt eller tilknyttet på annen måte.

Heller ikke når det gjelder *Multimal F*, viser fremlagte timelister og pristilbud en sannsynlig tilknytning mellom personene som i følge timelister har utført arbeid og foretaket. Dette er derfor ikke egnet til å vise at det reelt sett ble levert tjenester fra foretaket, slik fakturaene gir uttrykk for. Det vises også her til hva som er sagt ovenfor om D og Entreprenør og Malerfirma E.

Innehaveren F forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten mener at hans forklaringer ikke på noen måte trekker i retning av at *Multimal F* leverte tjenester til A AS, eventuelt ved hjelp av H eller andre personer. Hans forklaring om at bare én faktura var skrevet av ham og de øvrige måtte være skrevet av E, underbygger etter rettens syn at hele opplegget var fiktivt.

I bevisvurderingen legger retten også vekt på at F i Oslo tingretts dom den 28. mars 2008 ble dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering i en annen sammenheng. Både dette og opplysningene om hans utdanning og helsesituasjon tyder på at han verken selv eller ved bruk av

andre personer var i stand til å drive næringsvirksomhet og levere de fakturerte tjenestene til A AS.

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.4 og i Skatteklagenemndas vedtak side 47. Det kan ikke ses at bevisførselen gir grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket Multimal F, og at fakturaene er fiktive.

Når det gjelder *All Fix Vedlikehold*, dreier det seg om 54 fakturaer i 2007 på til sammen 1 947 681 kroner, én faktura i 2008 på 23 500 kroner og tre fakturaer i 2009 på til sammen 67 500 kroner. Totalt sett skal derfor foretaket ha levert et svært stort antall arbeidstimer til A AS, trolig mellom 8 000 og 9 000 timer.

Etter bevisførselen legger retten til grunn at innehaveren av All Fix Vedlikehold, I, utførte arbeid som selvstendig næringsdrivende for A AS fra ca. 2004 og en tid framover, og at han da arbeidet mest selv, men også benyttet polske underentreprenører. Det fremstår også som trolig at I har gjort litt arbeid hos A AS i 2007 og muligens senere. Etter bevisførselen mener imidlertid retten det er klart sannsynlig at I ikke drev næringsvirksomhet i All Fix Vedlikehold i den perioden fakturaene gjelder - heller ikke «svart» næringsvirksomhet - slik at fakturaene ikke reelt sett representerer tjenester som All Fix Vedlikehold leverte til A AS, slik de gir uttrykk for. Retten peker i hovedsak på følgende forhold:

Etter det opplyste gjennomførte ligningsmyndighetene undersøkelser av virksomheten i All Fix Vedlikehold i 2005 og 2006. Innehaver I ble politianmeldt og mottok konkursvarsel. Fra femte termin i 2006 til første termin i 2009 var foretaket ikke registrert i merverdiavgiftsmantallet, og det ble tatt under behandling som konkursbo i oktober 2008. Foretaket hadde ikke registrerte ansatte.

Betydelige deler av fakturaene ble betalt til en annen konto enn foretakets, nemlig til en konto tilhørende Is datter. Det ble foretatt store kontantuttak umiddelbart etter at A AS betalte fakturaene. Kontoopplysningene viser ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket i den aktuelle perioden, noe som det var grunn til å forvente selv om det var slik at virksomheten ble drevet med uregistrert arbeidskraft. Så mye som 700 000 kroner synes for øvrig å være betalt kontant fra A AS, noe retten oppfatter som uvanlig.

Fakturaene har en påfallende utforming og innhold. De mangler en logo for foretaket, de har ulike layout, foretakets navn er skrevet på ulike måter, og arbeidsbeskrivelsen er noen ganger skrevet for hånd, og noen ganger maskinelt. Det gis lite informasjon om når arbeidet er utført og av hvem. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere. I en del av fakturaene står det at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid. Det er fremlagt noen timelister som er skrevet på Is brev, men på bakgrunn av ukedag og dato, synes det klart at disse ikke gjelder de årene som fakturaene gjelder.

Det foreligger ikke oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser mellom A AS og foretaket. Siden det skal være levert mer enn 8 500 arbeidstimer i 2007, mener retten at dette måtte forventes. Under klagebehandlingen er det fremlagt en del kopier av pristilbud til A AS' kunder, med påtegninger som kan stamme fra I. Pristilbudene nevner noe av stedene som All Fix Vedlikeholds fakturaer også nevner. Etter gjennomgang av dette mener retten at disse dokumentene ikke er egnet til å knytte arbeid som er utført til reell næringsvirksomhet som er drevet av I, slik fakturaene gir uttrykk for. Det kan ikke ses at dokumentene tilsier at det var reell næringsvirksomhet hos All Fix Vedlikehold eller at det ble levert tjenester til A AS. Det svært store antallet timer som er fakturert, innebærer for øvrig at en god del flere personer enn I må ha utført arbeid for All Fix Vedlikehold som uavhengig næringsdrivende foretak. Retten kan ikke se at Engebrethsens forklaring, eller øvrig bevisførsel knytter personer som har utført slikt arbeid til All Fix Vedlikehold.

Det er påfallende at det ikke er dokumentert noen spor etter skriftlig kommunikasjon mellom A AS og All Fix Vedlikehold i forbindelse med forberedelsen og gjennomføringen av oppdragene. Det måtte forventes at det kunne vises til slik dokumentasjon dersom det reelt sett dreide seg om omsetning av tjenester i et slikt omfang mellom uavhengige næringsdrivende. Retten peker også på at A AS ikke har ført opp All Fix Vedlikehold i selskapets fremlagte oversikter over samarbeidspartnere.

I forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten oppfatter hans forklaringer som sprikende, unnnvikende og lite troverdige. Dette er ikke egnet til å påvise at det i den aktuelle perioden ble drevet næringsvirksomhet i All Fix Vedlikehold.

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.5 og Skatteklagenemndas vedtak side 47 og 48. Det kan ikke ses at bevisførselen i retten har gitt grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket All Fix Vedlikehold i den perioden fakturaene gjelder, og at fakturaene er fiktive.

Vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift

Retten har ovenfor - på samme måte som Klagenemnda for merverdiavgift - lagt til grunn som klart sannsynlig at fakturaene fra de fire foretakene til A AS i 2007 - 2009 var fiktive, og at det ikke ble levert tjenester fra disse foretakene til A AS, slik fakturaene gir uttrykk for.

Siden fakturaene ikke var uttrykk for reell omsetning av tjenester til A AS, la klagenemnda til grunn at A AS ikke hadde fradragsrett for den inngående merverdiavgiften i disse fakturaene, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 og tidligere lovs § 21. Fradragsført merverdiavgift ble derfor tilbakeført i medhold av merverdiavgiftsloven jf. § 18-1 første ledd bokstav b. Retten er enig i nemndas vurdering på dette punktet. Det kan i denne sammenheng ikke ses at det har betydning om B har handlet uaktsomt. Som retten kommer til nedenfor mener retten uansett at A AS var kjent med at det her ikke fant sted betaling for tjenester som ga lovlig grunnlag for fradrag av inngående avgift. Siden det her ikke har skjedd en omsetning av tjenester, er muligheten for utvidet adgang til fradrag etter avgiftsmyndighetenes praksis ikke aktuell i dette tilfellet.

Klagenemnda fastsatte også tilleggsavgift på 20 % i medhold av merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd. Retten har kommet til at det heller ikke er grunnlag for å sette denne delen av vedtaket til side. A AS har ikke bestridt grunnlaget for tilleggsavgift under den forutsetning at tilbakeføringen av inngående merverdiavgift opprettholdes. Retten finner likevel grunn til å knytte noen bemerkninger til dette.

Vilkåret for å fastsette tilleggsavgift er at skattyter «..forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven ... ». Retten legger etter bevisførselen til grunn som klart sannsynlig at A AS ved styreleder og daglig leder B var kjent med at betalingen av fakturaene var del av et opplegg med fiktiv fakturering, med betydelige virkninger for skatt og avgift for selskapet og eventuelt for andre involverte. På grunn av de mange karakteristiske fellestrekkene ved foretakene og særlig ved faktureringen som er påpekt ovenfor, kan ikke A AS etter rettens oppfatning ha unngått å forstå at betalingen ikke gikk til det enkelte foretaket som betaling for tjenester som ble levert derfra. Retten viser på dette punkt blant annet til fraværet av dokumentert forventet kommunikasjon med foretakene, de mange påfallende forholdene ved fakturaene, og til mangelfull kunnskap og dokumentasjon om foretakene og om hvem som arbeidet hvor og når. Retten ser ingen rimelig mulighet for at A AS har unngått å forstå at tjenester reelt sett ikke ble tilført selskapet fra foretakene, og at betalingen har gått med til å dekke arbeidskraft som ikke var tilknyttet disse.

På denne bakgrunn er rettens konklusjon at vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift er gyldig, både når det gjelder tilbakeføringen av fradragsført inngående avgift og tilleggsavgiften.

Skatteklagenemndas vedtak

På samme måte som Skatteklagenemnda har retten ovenfor lagt til grunn som klart sannsynlig at fakturaene fra de fire foretakene til A AS i 2007 - 2009 var fiktive.

Skatteklagenemnda fant at det var grunnlag for å foreta summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift for A AS, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8 første setning, som lyder:

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

Det er i denne saken ikke bestridt at ordinære endringssaker for «den enkelte ansatte» er uforholdsmessig byrdefullt. De omstridte punktene er om det i dette tilfellet dreier seg om «ytelser til ansatte» og om A AS har «levert uriktige eller ufullstendige oppgaver».

Når det gjelder punktet om «ytelser til ansatte», er det enighet om at det faktisk er utført arbeid for A AS i det omfang som er omtalt i fakturaene. Retten forstår videre at det er enighet om at fakturaene ble betalt av A AS til foretakene, og om at beløpene i stor grad gikk med til å dekke vederlag til de personene som utførte arbeidet. Som nevnt ovenfor har retten videre lagt til grunn at arbeidsytelsene fra personene ikke er tilført A AS som ledd i avtale om underentreprise med de fire foretakene. Spørsmålet er da om de personene som har utført arbeid hos A AS, i ligningslovens forstand er å anse som ansatte hos A AS.

Begrepet «ansatte» og «arbeidsgiver» slik dette brukes i ligningsloven § 9-5 nr. 8 må etter rettens syn ses i sammenheng med oppgave- og trekkplikten som følger av ligningsloven og skattebetalingsloven, sammenholdt med skatteloven og folketrygdloven kapittel 23. I skatteloven § 5-10 nr. 1 fremgår det at lønn og annen godtgjørelse i og utenfor tjenesteforhold er skattepliktig. Etter folketrygdloven § 23-2 skal det betales arbeidsgiveravgift av «*..lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere..*». At den som utbetaler slike ytelser skal gi myndighetene opplysninger om dette og foreta forskuddstrekk følger av ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a og § 5-9 bokstav i og skattebetalingsloven § 5-4 nr. 1 og § 5-6 nr. 1 bokstav a.

Det ovennevnte innebærer at plikten til å inngi oppgaver til myndighetene omfatter mer enn lønn til egne ansatte, nemlig også vederlag for arbeid utført av personer som ikke er i et arbeidsforhold, men som utfører arbeid for noen utenfor tjenesteforhold. Etter rettens syn innebærer dette at også begrepet «*ytelser til ansatte*» i ligningsloven § 9-5 nr. 8 omfatter ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand. Siden arbeidsytelsene som er tilført A AS ikke er levert fra foretakene i reelle underentrepriser, er rettens vurdering derfor at det er betalt for arbeid utført av personer som var enten uregistrerte ansatte eller selvstendige oppdragstakere utenfor tjenesteforhold, tilknyttet A AS. Ytelsene som er betalt er da omfattet av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Retten er enig med staten i at det ikke kan oppstilles ytterligere vilkår for at de aktuelle ytelsene og personene skal være omfattet av bestemmelsen, slik det ble antatt blant annet i avgjørelsen i LB-2014-66489. Retten ser det derfor ikke som nødvendig å gå inn på partenes argumentasjon knyttet til hvorvidt det etter en vurdering av arbeidets organisering, ansvarsforhold og resultatansvar m.v., forelå et arbeidsforhold mellom personene og A AS.

Når det gjelder vilkåret om «*uriktige eller ufullstendige oppgaver*», er det etter det ovennevnte på det rene at A AS objektivt sett ikke har oppfylt denne plikten. På bakgrunn av blant annet Rt-1992-1588, som gjaldt forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a - mener retten at det også gjelder et subjektivt vilkår for å foreta summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8. Det avgjørende kan etter rettens syn imidlertid ikke være A AS' subjektive oppfatning, men hvilken informasjon som en ordinært aktsom skattyter etter en objektiv vurdering av situasjonen burde ha gitt til myndighetene. I denne saken mener retten at A AS var kjent med at det ikke ble levert tjenester i entrepriseforhold og at personer likevel utførte arbeid og fikk betalt med midler fra A AS. Det vises her til hva som er nevnt ovenfor i tilknytning til tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Også det subjektive vilkåret knyttet til opplysningsplikten er derfor oppfylt i denne saken.

På denne bakgrunn var vilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 oppfylt.

Skatteklagenemnda fastsatte også 30 % tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift i medhold av folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven § 10-2 til § 10-5. A AS har ikke bestridt grunnlaget for tilleggsavgift under den forutsetning at det summariske fellesoppgjøret opprettholdes. På bakgrunn av det ovennevnte kan ikke retten se at det er grunnlag for å sette denne delen av vedtaket til side.

På denne bakgrunn er rettens konklusjon at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

Staten ved Skatt øst frifinnes.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har krav på dekning av sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten kan ikke se at det i dette tilfellet - etter bestemmelsens tredje ledd - foreligger tungtveiende grunner som tilsier at det gjøres unntak fra hovedregelen om at tapende part må dekke sakskostnadene fullt ut. De spørsmål som for retten har vært avgjørende for den faktiske og rettslige bedømmelsen og resultatet, har ikke fremstått som særlig tvilsomme. Det kan heller ikke ses at det foreligger andre omstendigheter som etter bestemmelsens tredje ledd kan tilsi at det helt eller delvis gis fritak for sakskostnadsansvaret.

Staten har krevd dekket 277 125 kroner, som i hovedsak er salær til prosessfullmektigen. A AS har ikke hatt innvendinger til kravet. Det er opplyst at beløpet er inkludert merverdiavgift fordi Skatt øst ikke har fradragsrett. Retten legger beløpet til grunn som rimelige og nødvendige utgifter basert på sakens art og omfang. A AS dømmes til å betale staten ovennevnte beløp.

Dommen er avsagt tretten dager etter lovens frist. Grunnen er at dommeren har vært opptatt i andre rettsmøter og obligatorisk kurs. Partene ble orientert om mulig forsinkelse ved avslutningen av hovedforhandlingen. Total saksbehandlingstid i tingretten er noe over åtte måneder.

Domsslutning

1. *Staten ved Skatt øst frifinnes.*
2. *Malermesterfirmaet A AS betaler sakskostnader på 277 125 - tohundreogsyttisjutusenettihundreogtjuefem - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker etter at dommen er forkynt.*

SkN 15-073 Poker - næringsvirksomhet, endringsadgang, tilleggs-skatt.

Lovstoff: Skatteloven § 5-50. Ligningsloven § 9-6 nr. 3, § 10-2 og § 10-3.

Oslo tingrett: Dom av 6. mai 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-173042

Dommer: Tingrettsdommer Ole Kristen Øverberg.

Parter: A (advokat Knut-Olaf Skarvang) mot Staten v/Skatt nord (advokat Lars Nygaard).

Sammendrag: Saken gjaldt skattlegging av gevinster ved pokerspill på nettet. Skattyter hadde i årene 2005 til 2008 spilt poker på nettet, med betydelige gevinster. I selvangivelsen for 2005 var ingen gevinster tatt med, mens det for senere år var tatt med enkeltgevinster over 10.000 kroner.

Det var enighet mellom partene om at aktiviteten fra 2006 skulle anses som næringsvirksomhet. De omstridte spørsmålene var om aktiviteten i 2005 var stor nok til å anses som næringsvirksomhet, om toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 avskar endringsadgangen for 2006 og 2007, og om det var grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt for årene 2006 til 2008. Tingretten la til grunn at også aktiviteten i 2005 skulle anses som næringsvirksomhet. Retten la videre til grunn at toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 ikke kom til anvendelse. Retten mente skattyter bevisst hold tilbake opplysninger som han forsto kunne ha betydning ved ligningen og at de oppgitte opplysningene ga et skjevt og ufullstendig bilde av realitetene. Det var heller ikke grunnlag for unntak fra tilleggsskatt.

Sakens kjerne

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 23. april 2014, hvor nemnda opprettholdt Skattekontorets vedtak av 31. mai 2012 om å etterligne A for inntekter fra pokerspill i årene 2005 til 2008.

Ved bokettersyn avholdt i tiden 24. august 2010 til 21. mars 2011 ble det avdekket at A hadde pokergevinster på kr 15 237 945 i årene 2005 til 2008, som det ikke var opplyst om i selvangivelsene. I selvangivelsen for 2005 ga A ingen opplysninger om pokergevinster, mens han i selvangivelsene for 2006 til 2008 opplyste om samlede gevinstpotter over kr 10 000. Han viste i den forbindelse til skatteloven § 5-50. Av bestemmelsens første ledd går det frem at:

«Som skattepliktig inntekt anses tilfældige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spil, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner,»

I årene 2005 til 2008 hadde A også betydelige inntekter fra pokerspill der den enkelte gevinstpott ikke oversteg kr 10 000.

Beløpene i norske kroner var som følger:

Inntektsår	2005	2006	2007	2008	Samlet
Opplyste gevinster i selvangivelsen	-	2 199 303	3 131 802	201 320	5 532 425
Avdekkede gevinster i bokettersynet (samlet, både over og under 10 000)	1 125 548	6 983 093	12 108 841	552 889	20 770 371
Differanse	1 125 548	4 783 790	8 977 038	351 569	15 237 945

Skattekontoret endret ligningen for årene 2005 til 2008 ved å beskatte alle pokergevinstene, både gevinstpotter over og under kr 10 000, som inntekt vunnet ved virksomhet (næringsinntekt). Det ble innrømmet skjønnsmessig fradrag for kostnader med 42 % for 2005 og 30 % for 2006 til 2008. Beløpene i tabellen ovenfor er før fradrag. Av næringsinntekten er det beregnet

personinntekt og trygdeavgift høy sats, jf. skatteloven § 12-10 til § 12-17 og folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3.

A ble ilagt tilleggsskatt på 30 % for årene 2006 til 2008. Tilleggsskatt ble beregnet ut fra skatten som Skattekontoret mente var unndratt av gevinster opp til kr 10 000. Som følge av unnskyldelige forhold ble han ikke ilagt tilleggsskatt for 2005.

Twistepunktene i saken er for det første om pokerspillingen i 2005 var en hobbyaktivitet eller virksomhet. For det andre om det er endringsadgang for årene 2006 og 2007. Dette avhenger av om A ga uriktige eller ufullstendige opplysninger ved selvangivelsene, jf. fristbestemmelsene i ligningsloven § 9-6 (to- eller tiårsfrist for endring). Dersom det er endringsadgang, hevder A at den er begrenset til inntektene som ikke var oppgitt (gevinster over kr 10 000). For 2005 og 2008 er det enighet om at det var endringsadgang. Retten skal for det tredje ta stilling til om det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for årene 2006 til 2008, eventuelt med en redusert sats på 15 %.

Nærmere om saken

A, født 0.0.1986, er profesjonell pokerspiller. Våren 2005 var han 18 år gammel og avgangselev ved videregående skole. Ved siden av skolen arbeidet han deltid som førstepostbetjent i Posten frem til slutten av april 2005 (om lag 30 % stilling i januar, og totalt 42,5 timer i februar til april). Etter eksamen og sommerferie var han tilkallingsvikar ved skolefritidsordningen (SFO) ved X skole (totalt 253 timer i august til desember 2005). Fra 2006 har A spilt poker på heltid.

Under hovedforhandlingen forklarte A at han ser på seg selv som spilleglad og spillegal. Da han fikk VISA-kort som 18-åring, begynte han å spille poker med pengegevinster på internett, såkalte cashgames. Første halvår 2005 spilte han sporadisk ved siden av deltidsarbeid og skole, mens han etter sommerferien tok seg et friår og spilte mer på nett samtidig som han jobbet deltid på SFO. I starten var han uerfaren, og han mener at spillingen i 2005 like gjerne kunne endt opp i tap. A forklarte videre at han er skoleflink, og at han de første årene med pokerspilling i større grad enn i dag konkurrerte mot mindre kompetente spillere enn ham selv. I dag er konkurransen vesentlig tøffere, og pokerspillingen på nett domineres av «Magnus Carlsen-typer». I tillegg er analyse/metode-verktøy tilgjengelig for alle spillere som applikasjonsprogramvare (apper). Tilgjengeligheten av slike verktøy gjør at fordelene han de første årene hadde, ved at han på egen hånd evnet å analysere spillene bedre enn mange av hans motspillere, i dag er redusert.

I 2006 forsto han at noe måtte gjøres overfor skattemyndighetene. Han kunne ikke fortsette å motta betydelige gevinster på konto uten å innberette dette. På denne tiden var beskatning av pokergevinster et mye diskutert tema på nettforum i pokermiljøet, og A fulgte med på diskusjonene. Våren 2007 tok han kontakt med advokat i forbindelse med selvangivelsen for 2006. Etter råd fra advokaten opplyste han følgende i selvangivelsen for 2006, under post 5.0 Tilleggsopplysninger:

«Vedr. post 3.1.12

Drevet med en del nettspill (poker). Pokergevinster skattlegges med henhold til sktl. § 5-50. Potter over 10 000 skattlegges (jfr brev fra Skattedirektoratet i 2006).

Disse utgjør til sammen 2199303 norske kroner.

Ikke vunnet penger i såkalte live-turneringer.

Spilte for det meste NO-LIMIT TEXAS HOLD'EM på internett, såkalte cash-games, altså ikke turneringsgevinster.

Tar forbehold om å få komme tilbake til skatteplikten om EU-domstolen/norsk rettsvesen finner at beløpene er feilaktig beskattet.

Beregnet skatt blir da 28 % av 2199303 som er 615 804,84 kroner, i tillegg til krav om foreløpig beregnet skatt på 12 030, til sammen blir det da ført på 627 834,84 kroner.»

Ved selvangivelsene for 2007 og 2008 ble post 5.0 utfylt med opplysninger etter tilnærmet samme ordlyd. Gevinstuppotter over kr 10 000 ble opplyst å være henholdsvis kr 3 065 834 og kr 201 320. Han opplyste ikke om potter opp til kr 10 000, som for årene 2006 til 2008 beløp seg til henholdsvis kr 4 783 790, kr 8 977 038 og kr 351 569. A hadde oversikt også over disse gevinstene, men at han forsto det slik at potter opp til kr 10 000 var skattefrie og at det ikke var nødvendig å opplyse om slike gevinster i selvangivelsen. I dag er han enig i at han burde opplyst om alle pokergevinster.

Brevet fra Skattedirektoratet som det var vist til i selvangivelsene er datert 8. mars 2006 (Utv. 2006 s. 495), og lyder slik:

«Brev fra Skattedirektoratet om skatt på pokergevinster

1) Etter skatteloven § 5-50 første ledd er tilfeldige gevinster herunder gevinster ved konkurranse, spill, lotteri og lignende skattepliktig inntekt når verdien overstiger kr 10 000. Beløpsgrensen gjelder for den enkelte gevinst, og ikke samlet netto inntekt gjennom året. Når gevinsten overstiger beløpsgrensen er hele gevinsten skattepliktig, ikke bare den delen som overstiger kr 10 000.

2) Ved gevinstberegning etter skatteloven § 5-50 første ledd er innsatsen til den konkrete skattepliktige gevinsten fradragsberettiget, ikke samlet innsats for alle spill.

3) Beløpsgrensen, kr 10 000, gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

4) Turnering Turnering spilles med chips. Alle starter med samme antall chips. Det spilles til en spiller sitter med alle chipsene. Premier gis ut etter hvilken plassering man får i turneringen.

Spillere kan ikke trekke seg ut av spillet før turneringen er slutt. Skattedirektoratet legger til grunn at gevinst/premie over kr 10000 pr. turnering er skattepliktig.

Ved gevinstberegningen gis det fradrag for kostnader som er direkte knyttet til den skattepliktige gevinsten som for eksempel startkontingent (buy in) og eventuelt senere rebuyes eller add-on.

5) Cashgame

Cashgame er enkeltspill. Det spilles en hånd om en pott. Potten utgjør samlet innsats fra bordets spillere. Spilleren med best gjenværende pokerhånd vinner potten. Ved cashgame på Internett kan spilleren spille på flere bord samtidig. Spilleren velger selv hvor lenge han vil spille.

Skattedirektoratet legger til grunn at beløpsgrensen på kr 10.000 gjelder i forhold til hver enkelt pott. Overstiger gevinsten (potten) kr 10.000 er gevinsten skattpliktig. Til fradrag ved gevinstberegningen kommer innsatsen til vinnerpotten.

6) Virksomhet

Skattedirektoratet har tidligere uttalt at gevinst ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, jf. over. Skattedirektoratet vil likevel ikke utelukke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30.

Vilkårene for å anses en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd og
- drives for skattyters regning og risiko.

Om disse vilkårene er oppfylt beror på en konkret vurdering.

Hvis det foreligger virksomhet er samlet inntekt skattepliktig. Kostnader som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde virksomhetsinntekten er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1.

Skattyter som driver virksomhet skal som vedlegg til selvangivelsen levere næringsoppgave, jf. ligningsloven § 4-4 første ledd. Den som er pliktig til å levere næringsoppgave er bokføringspliktig, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd.

Bokføringsplikten innebærer blant annet plikt til bokføring, spesifikasjon og dokumentasjon. Om når enkeltmannsforetak har plikt til å utarbeide årsregnskap fremgår av regnskapsloven § 1-2.

7) Beskatning av Lotto-gevinster m.v.

For Lotto-gevinster m.v. gjelder andre regler. Etter skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav a er gevinster fra Norsk Tipping AS skattefrie uansett gevinstens størrelse. Det samme gjelder for totalisatorspill som omfattes av lov om totalisatorspill jf. bokstav b og for utlodning som omfattes av lotteriloven, jf. bokstav c.

Kostnader/spilleinnsatsen er ikke fradragsberettiget. »

Kort om saksforløpet

Ved stevning av 24. oktober 2014 fremmet A krav om at Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Staten ved Skatt nord la i tilsvaret ned påstand om frifinnelse. Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus 21. april 2015. Forklaring ble gitt av A. For øvrig ble det ført dokumentbevis.

Saksøkeren, A, har i korte trekk anført:

Det er hovedsakelig fire grunner til at vedtaket er ugyldig:

- (i) I 2005 utgjorde pokerspillingen en hobbyaktivitet og ikke virksomhet. Beskatningen av pokergevinstene som virksomhetsinntekt er derfor feil for dette året.
- (ii) A ga tilstrekkelige opplysninger i selvangivelsen for inntektsåret 2006 og 2007, slik at endringsadgangen er avskåret, jf. toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Skattekontoret kan derfor ikke omklassifisere fra kapital til virksomhet og således legge til grunn alle gevinster under kr 10 000.
- (iii) Adgangen til å omklassifisere den oppgitte kapitalinntekt på kr 5 331 105 (2 199 303 + kr 3 131 802) fra kapital til virksomhetsinntekt for 2006 og 2007 er avskåret, selv om det skulle foreligge en generell endringsadgang under punkt (ii) over.
- (iv) Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Dersom retten skulle komme til at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, så må den som følge av unnskyldelige forhold bortfalle i sin helhet eller ilegges med redusert sats på 15 %.

Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet

I 2005 spilte A sporadisk, når han hadde lyst og tid. Ved utløpet av året satt han igjen med en nettogevinst på kr 366 111. Han spilte kun små potter, slik at samtlige gevinster dette året var under kr 10 000. Han innså etter hvert at han hadde talent for pokerspilling, og at han kanskje kunne tjene penger på dette over tid. I 2006 bestemte han seg for å satse målrettet på pokerspillingen som inntektskilde og heltidsaktivitet. Det var et markant skille mellom 2005 og 2006 hva angår skattyters tidsbruk, formålet med spillingen og økonomisk resultat. Spillingen i 2005 utgjorde ikke virksomhet for A, slik at pokergevinstene dette året skal beskattes i samsvar med skatteloven § 5-50.

Endringsadgang for inntektsårene 2006 og 2007

A ga utfyllende redegjørelser for sin spilleaktivitet i selvangivelsene for 2006 og 2007. Han oppga alle gevinster over kr 10 000 til beskatning. Han viste i den forbindelse til uttalelsen fra Skattedirektoratet av 8. mars 2006, hvor grensen mellom skattepliktige gevinster over kr 10 000 og skattefrie gevinster under kr 10 000 er beskrevet. A anså det som usannsynlig at pokerspillingen skulle bli vurdert som virksomhet, og han har forholdt seg lojalt til den informasjon om beskatning som forelå.

Skattekontoret fikk tilstrekkelige opplysninger til å gjøre nærmere undersøkelser om det kunne være grunnlag for virksomhetsbeskatning. A opplyste om millioninntekter både i 2006 og 2007. At de samlede gevinster var betydelig høyere har liten betydning så lenge de oppgitte beløp er så høye som i saken her. A hadde ingen annen arbeidsinntekt, og ut fra ligningene må det ha fremstått som ganske klart at det eneste han gjorde var å spille poker.

Dersom retten skulle komme til at det foreligger endringsadgang for 2006 og 2007, så kan dette ikke omfatte de oppgitte kapitalinntektene på henholdsvis kr 2 199 303 og kr 3 131 802. Opplysningene som ble gitt i selvangivelsene ga Skatteetaten rimelig grunnlag for å foreta en vurdering av virksomhetsbeskatning eller be om tilleggssopplysninger for disse beløpene. Skatteetaten var den profesjonelle part og hadde en sterk oppfordring til å ta tak i dette umiddelbart, dersom det var aktuelt å vurdere virksomhetsbeskatning.

Tilleggsskatt

Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for noen av årene. I selvangivelsene ble det gitt fullstendige opplysninger for å avklare beskatningen. Tilleggsskatt skal uansett ikke fastsettes fordi det foreligger unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3 første ledd. A har forsøkt å forholde seg til et uklart regelverk og uklare uttalelser fra skattemyndighetene etter beste evne. Det må videre tas hensyn til at han var ung og uerfaren.

Dersom retten skulle komme til at tilleggsskatten ikke skal bortfalle i sin helhet, så må tilleggsskatten reduseres til 15 %, jf. ligningsloven § 10-4 annet ledd som gjaldt for de aktuelle inntektsårene. Av lovteksten går det frem at redusert sats kan brukes hvor det forelå unnskyldelige forhold, men hvor disse ikke tilsier at tilleggsskatten skal falle helt bort.

Det nedlegges slik **påstand**:

1. Ligningen for A for inntektsårene 2005 til 2008 oppheves.
2. Staten ved Skatt nord betaler sakens omkostninger til A.

Saksøkte, staten ved Skatt nord, har i korte trekk anført:

Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet

Skatt nord er ikke enig i at pokerspillingen utgjorde en hobbyaktivitet for inntektsåret 2005. Skatteetatens kontroll avdekket gevinster fra pokerspill i 2005 på kr 1 125 548, og aktiviteten har en klar økonomisk karakter også dette år. Ved vurderingen av virksomhetskravet opp mot aktiviteter som kan være en hobby, er det naturlig å se utviklingen over en periode på noen år. Det vil her være kunstig å utelukke inntektsåret 2005 og kun anse virksomhetskravet for oppfylt de neste tre årene.

Endringsadgang for inntektsårene 2006 og 2007

A oppfylte ikke sin opplysningsplikt ved selvangivelsene for 2006 og 2007. Virksomhetskravets karakter tilsier at spørsmålet må vurderes over en periode på flere år, særlig i de tilfeller hvor det er en grensedragning mellom hobby og næring. Opplysningene som ble gitt var sparsommelige og kryptiske, og gir et inntrykk av at han bevisst unnlot å gi et riktig og fullstendig bilde av pokeraktiviteten. A oppga ikke at han var profesjonell pokerspiller på heltid. Derimot opplyste han i selvangivelsene for 2006 og 2007 at han har «*Drevet med en del nettspill (poker)*». Videre var den samlede inntekten betydelig større enn de opplyste beløp. For 2006 ble det opplyst om pokergevinster på kr 2 199 303, mens den faktiske inntekten var kr 6 983 093. For 2007 ble det opplyst om pokergevinster på 3 065 834, mens den faktiske inntekten var kr 12 108 841. Opplysningene som ble gitt har ikke klargjort de faktiske forhold. Det er dermed en tiårsfrist for endring av ligningen.

A har anført at endringsadgangen ikke kan gjelde de oppgitte kapitalinntektene for inntektsåret 2006 og 2007. Konsekvensen er at de oppgitte inntekter må fastholdes som kapitalinntekt, og ikke kan omklassifiseres til en virksomhetsinntekt.

Skatt nord mener at endringsgangen også gjelder de inntekter A har oppgitt i sin selvangivelse for de nevnte år. Det vises også her til at opplysningene som ble gitt ikke har klargjort de faktiske forhold.

Tilleggsskatt

Skattemyndighetene har gjort en korrekt bevisvurdering og rettsanvendelse ved illeggelsen av tilleggsskatt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningene som er gitt i selvangivelsene om pokerspilling fremstår som spekulative. For inntektsåret 2005 er det ikke gitt noen opplysninger i selvangivelsen. Det er imidlertid ikke ilagt tilleggsskatt for dette året. For inntektsåret 2006 innhentet A advokatbistand, og han fikk hjelp til å formulere opplysningene som ble gitt under post 5.0 i selvangivelsen. For 2007 og 2008 er det gitt tilsvarende opplysninger. Opplysningene gir et inntrykk av at det er spekulert i å gi akkurat nok opplysninger for å unngå tilleggsskatt eller hindre endringsadgang om de reelle forhold skulle bli avdekket. Ved slike forsøk på å balansere innenfor regelverket, må A tåle konsekvensen av å trå feil. De reelle forhold ble først avdekket gjennom etterfølgende kontroll.

Det nedlegges slik **påstand**:

1. Staten ved Skatt nord frifinnes.
2. A betaler Staten ved Skatt nord sakskostnader for tingretten.

Rettens vurdering

Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet, er at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko. Om disse vilkårene er oppfylt beror på en konkret vurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, side 48.

Partene er enige om at pokerspillingen i 2006 til 2008 var virksomhet. Spørsmålet er om det er riktig å trekke et skille ved overgangen 2005 til 2006, og anse spillingen i 2005 som en hobbyaktivitet.

A har forklart at han spilte «mer» etter sommerferien enn før, hvor det var sporadisk. Dette samsvarer godt med at han før sommerferien tok avsluttende eksamener på videregående skole samtidig som han arbeidet deltid for Posten. Etter sommerferien arbeidet han deltid ved SFO på X skole. A forklarte at han tjente om lag kr 100 pr. time ved SFO, noe som ga en samlet lønn på i overkant av kr 25 000 for august til desember.

Når det gjelder inntekter fra pokerspilling i 2005, hevder han at nettogevinstene utgjorde kr 366 111. Dersom gevinstene beskattes som næringsinntekt har han likevel akseptert det skjønnsmessig fastsatte fradraget på 42 % i bruttoinntekten på kr 1 125 548, noe som gir en nettoinntekt før skatt på kr 652 818. I lys av inntektene fra pokerspillingen i 2005, enten nettobeløpet var kr 366 111 eller nærmere kr 652 818, og arbeids- og studiebelastningen før sommerferien, fremstår deltidsarbeidet ved SFO som relativt bagatellmessig og mer preget av å være en sosial aktivitet. Når disse momentene sammenholdes med forklaringen til A om at han tok et «friår» etter videregående skole, legger retten til grunn at han allerede i 2005, i hvert fall fra etter sommerferien, satset på at han kunne livnære seg på pokerspilling, og at denne aktiviteten - som viste seg å være svært innbringende - fortsatte inn i 2006 og årene etterpå. I likhet med staten, mener retten derfor at også pokergevinstene fra 2005 var næringsinntekt.

Endringsadgang for inntektsårene 2006 og 2007

I Rt-1992-1588 er det bemerket følgende om forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a:

«Etter ligningsloven § 9-6 nr 3 a er fristen for endring av ligningen til ugunst for skattyteren to år etter inntektsåret når han ikke har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger". Bestemmelsen kom inn under Stortingets behandling av loven. I Innst.O.nr.44 (1979-1980) side 26 heter det bl.a.:

"Komiteen mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr 3 sålydende: ---"

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

Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe

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

I Rt-2009-813 avsnitt 84 gikk Høyesterett nærmere inn på hva som kreves for at toårsfristen ikke kommer til anvendelse:

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer "et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig", jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres "strengt", jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng.»

Etter rettens syn er det flere momenter som trekker i retning av at A ved selvangivelsene for 2006 til 2008 bevisst holdt tilbake opplysninger som han forsto kunne ha betydning ved ligningen.

Det mest omfattende punktet i brevet fra Skattedirektoratet fra 2006, som han viste til i selvangivelsene alle tre årene, omhandlet nettopp virksomhet. I punkt 6) er det innledningsvis informert om at hovedregelen er at gevinst ved pokerspill beskattes som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, men at Skattedirektoratet likevel ikke vil utelukke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30. Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er deretter gjengitt i fire punkter:

- «
- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd og
- drives for skattyters regning og risiko.»

Under hovedforhandlingen kunne A ikke huske om temaet virksomhet eller innholdet av brevet ble diskutert med advokaten han benyttet seg av som rådgiver ved utfyllingen av selvangivelsen for 2006. Dersom det forutsettes at A ga et riktig bilde av pokeraktiviteten til advokaten, hvor han for 2006 hadde samlede gevinster på kr 6 983 093 og arbeidet med dette på heltid, har retten vanskelig for å tro at dette ikke var et tema som ble brakt på bane.

Videre gir opplysningene i selvangivelsesens post 5.0 om beløp, beskatningshjemmel og beregnet skatt, og de sparsommelige eller manglende opplysningene om faktorer som i økt grad ville kunne fått skattemyndighetene til å stille spørsmål om det var virksomhet, et inntrykk av at det er forsøkt å unngå virksomhetsbeskatning. Det vises her særlig til at A i selvangivelsene for 2006 til 2008 opplyste at han har «Drevet med en del nettspill (poker)» - selv om han arbeidet med dette på heltid, og at han ikke ga noen informasjon om at han vant svært mange gevinstpotter opp til kr 10 000. Disse beløpene; kr 4 783 790 i 2006 og kr 8 977 038 i 2007, er så store at det er naturlig å tro at A forsto at dette var relevante opplysninger for skattemyndighetene.

A har gjort gjeldende at skattemyndighetene i den aktuelle perioden var svært skeptiske til å godkjenne pokerspilling som næring med fradrag for kostnader, og at det var usannsynlig at pokerspillingen skulle bli vurdert som virksomhet. Det er her vist til et intervju med spesialutreder Anne Lie i Skattedirektoratet på TV2-nyhetene 9. mars 2005, hvor følgende ble uttalt:

«

Reporter:

Anne Lie bekrefter at alle gevinster under ti tusen kroner er skattefrie.

Hva tror du, er poker egnet til å vinne penger over tid?

C:

Nei, jeg tror stort sett at det ikke er det.

Reporter:

Men er det uproblematisk at spilleren i vår reportasje tjener 70 tusen kroner i måneden og ikke betaler skatt.

C:

Nei. Jeg tror vi vi må leve med det. Alternativet er at man får dette over på næring med fradrag for kostnader.

... ..»

Staten ved Skatt nord har på sin side ikke bestridt at den skatterettslige løsning kan ha vært uklar for A på tidspunktet for selvangivelsene, men hevder at han likevel forsømte sin opplysningsplikt.

Retten er her enig med staten. Virksomhetsbeskatning er nevnt som et alternativ både i brevet fra Skattedirektoratet av 8. mars 2006 og i intervjuet på TV2-nyhetene året før. Videre ga A under hovedforhandlingen en forklaring som tyder på at han fra et tidlig tidspunkt forsto at

pokerspillingen på nett over tid ville kunne gi overskudd fordi flertallet av motspillerne på nett var mindre kompetente enn ham selv. Samlet sett, mener retten det var nærliggende for A å forestille seg at opplysninger om at han arbeidet fulltid med pokerspilling, og at hans samlede inntekter fra pokerspillingen langt oversteg de oppgitte pottene over kr 10 000, ville kunne ha skatterettslig betydning. Opplysningene ga utvilsomt et ufullstendig og skjevt bilde av de underliggende realiteter, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009), pkt. 8.2.3, side 37-38. I en slik situasjon kan A heller ikke høres med at endringsadgangen skal begrenses til gevinstpottene som det ikke ble opplyst om.

Retten legger etter dette til grunn at A ikke ga de opplysninger han burde gitt ved selvangivelsene for 2006 og 2007, og at toårsfristen derfor ikke får anvendelse.

Tilleggsskatt

Etter ligningsloven § 10-2 ilegges tilleggsskatt når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 er oppfylt, jf. Rt-2008-1409 avsnitt 68. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) pkt. 8.9.3, side 57, er det uttalt at:

«Kravet til klar sannsynlighetsovervekt vil gjelde både vilkåret om at skattyter må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse, og vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Kravet om klar sannsynlighetsovervekt gjelder også størrelsen på den skattemessige fordel, som danner grunnlaget for beregning av tilleggsskattens størrelse.»

Ut fra momentene retten har gjort rede for ovenfor om endringsadgangen for 2006 og 2007, finner retten at vilkårene og beviskravet for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt, og videre at det ikke foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatten likevel ikke skal fastsettes, eller at den skal reduseres til 15 %, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b, jf. § 10-4 nr. 1 og 2 (slik bestemmelsene lød før lovendring trådte i kraft 1. januar 2010).

Sakskostnader

Staten ved Skatt nord har vunnet saken, og har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd og andre ledd. Retten finner ikke grunnlag for å anvende unntaksreglene i bestemmelsens tredje ledd.

Advokat Nygaard har på vegne av staten ved Skatt nord fremlagt en omkostningsoppgave på kr 111 634 inkl. mva. Retten finner at dette er rimelige og nødvendige kostnader i saken, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kravet tas til følge.

Domsslutning

1. Staten ved Skatt nord frifinnes.

2. A, født 0.0.1986, dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale 111 634 - etthundreogellevetusensekshundreogtrettifire - kroner i sakskostnader til staten ved Skatt nord.

SkN 15-074 Salg til underpris fra AS – uttak, utbytte og tilleggsskatt

Lovstoff: Skatteloven § 5-2, § 10-11 og § 13-1. Ligningsloven § 9-6 og § 10-2.

Sør-Trøndelag tingrett: Dom av 13. mars 2015, **sak nr.:** TSTRO-2014-71521

Dommer: Tingrettsdommer Marianne Berg.

Parter: Eco Eiendomsforvaltning AS og A (for begge: advokat Marianne Kartum) mot Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av skjønnsligning for aksjeselskap og eneeier. Aksjeselskapet var et utbyggingsselskap som førte opp og solgte leiligheter. Selskapet solgte tre leiligheter til eier og hans sønner, og spørsmålet var om salgene hadde skjedd til underpris, slik at det forelå grunnlag for utbyttebeskatning av eier og uttaksbeskatning i selskapet. På bakgrunn av bevisførselen la tingretten til grunn at det ikke var sannsynliggjort at skatteklagenemnda hadde lagt feil faktum til grunn i sine vedtak. Bevisførselen hadde etter rettens skjønn bidratt til å underbygge at alle tre leilighetene var solgt til klar underpris og at avvikene var minst så store som lagt til grunn i vedtakene. Det var ikke holdepunkt for å hevde at ligningsmyndighetene hadde utøvd vilkårlig eller usaklig skjønn. Også tilleggsskatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fattet av skatteklagenemnda.

1. Sakens bakgrunn

Nye Vikhov Utbyggingsselskap AS (NVU) ble stiftet i februar 2004. Selskapets formål var å erverve, utvikle og selge fast eiendom på Vikhov i Malvik kommune. Etter en fisjon ble selskapet splittet i to selskaper, hvorav de aktuelle rettigheter og plikter som saken gjelder ble overdratt til ECO Eiendomsforvaltning AS. Dette selskapet er heleid datterselskap av ECO Holding AS som igjen eies av A.

Saken gjelder tre leiligheter som er solgt fra NVU til A og hans sønner. Ved kontrakt datert 10. januar 2007 solgte selskapet én leilighet i boligblokken «Symfonien» til A og hans sønn B. Videre solgte selskapet den 9. mai 2007 en annen leilighet i «Symfonien» til C, som er sønn av A. For begge leiligheter var kontraktsprisen kr 1 540 000, mens listepreis for disse leiligheter var kr 2 190 000. Ved kontrakt datert 13. august 2008 solgte NVU en leilighet i boligblokken «Dirigenten» til A for en kjøpesum på kr 2 100 000. Dette var opprinnelig tegnet inn som to leiligheter som under prosjekteringsfasen ble sammenslått til én stor toppleilighet.

Det ble avholdt bokettersyn i virksomheten. I bokettersynsrapporten ble det lagt til grunn at de tre leilighetene ble solgt til betydelig underpris i forhold til reell markedsverdi. På bakgrunn av rapporten om bokettersyn ble NVU varslet om at skattekontoret vurderte å foreta uttaksbeskatning og ilegge tilleggsskatt for differansen mellom salgspris og omsetningsverdi. Videre ble A varslet om at skattekontoret vurderte utbyttebeskatning for differansen mellom salgspris og markedspris, og han ble varslet om mulig tilleggsskatt.

Etter noe korrespondanse ble det for både A personlig og selskapet fattet vedtak om endring av ligningene for 2008. For As vedkommende ble alminnelig inntekt økt med kr 4 129 368, og det ble fastsatt tilleggsskatt med 30 % av et inntektsgrunnlag på kr 3 716 432. Også for NVU's del ble den alminnelige inntekt økt med kr 4 129 368, og selskapet ble ilagt tilleggsskatt med 30 % av et inntektsgrunnlag på kr 3 716 432. I begge vedtak er det lagt til grunn at det forelå en endringsadgang 10 år tilbake i tid på grunn av at det var gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger i selvangivelsene.

Både NVU og A påklaget vedtakene til Skatteklagenemnda. Ved vedtak 18. oktober 2013 i begge saker sluttet Skatteklagenemnda seg til skattekontorets innstillinger, og vedtakene ble stående uendret.

Både ECO Eiendomsforvaltning AS og A har ved stevning 28. april 2014 krevd overprøving av disse forvaltningsvedtakene. Ved tilsvarende 20. mai 2014 har Staten v/Skatt Midt-Norge lagt ned påstand om frifinnelse. Hovedforhandling ble avholdt 2. og 3. februar 2015. Det ble ført to vitner i tillegg til As partsforklaring. For øvrig vises til rettsboken.

Dom er avsagt senere enn to uker etter hovedforhandlingen på grunn av arbeidssituasjonen i domstolen og andre prioriterte saker.

2. Partenes påstander og anførsler

Saksøkerne har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18.10.13 mot A oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 18.10.13 mot Nye Vikhov Utbyggingsselskap AS ved styrets leder oppheves.
3. A og Nye Vikhov Utbyggingsselskap AS ved styrets leder tilkjennes sakens omkostninger.

A og NVU har i det vesentlige gjort gjeldende:

Det foreligger ikke skjønnsadgang, idet vilkårene i skatteloven § 13-1 ikke er oppfylt. Det bestrides ikke at det foreligger interessefelleskap mellom A og selskapet, men det bestrides at As og selskapets inntekter er redusert på grunn av dette interessefelleskapet. Det foreligger ikke grunnlag for utbyttebeskatning hos A, jf. skatteloven § 10-11, og det fins ikke faktisk grunnlag for uttaksbeskatning hos ECO Eiendomsforvaltning AS (NVU tidligere) jf. skatteloven § 5-2. Leilighetene ble solgt til markedsverdi. I forhold til As leilighet i Dirigenten må det legges til grunn at det var snakk om salg av en råleilighet og at kostnadene ved å ferdigstille/innrede leiligheten ble viderefakturert fra NVU til A. Alle tilleggskostnader ble viderefakturert samlet i

2012. Det var ikke hensiktsmessig å gjøre dette før arbeidene kunne faktureres samlet etter at tvist med Primahus AS var avsluttet ved rettsforlik. I forhold til alle tre leilighetene gjelder at finanskrisen medførte full stans i salgene. Det var ikke mulig å selge leilighetene til listepriisen, og selskapet ville ikke dumpe prisene. A foretok salgene for å imøtekomme krav fra banken og for å få inn frisk kapital. Selskapet hadde en likviditetskrise, og det var nødvendig å foreta seg noen salg. Formålet med kjøpene var å unngå konkurs og for å unngå at banken tiltrådte pantet. Vedtaket i skatteklagenemnda baserer seg på feil faktum. Det ble lagt uriktig omsetningsverdi til grunn. Banken foretok en vurdering av markedsverdien og aksepterte kjøpene. Banken ville ikke godta et salg under markedspris.

Det fremgår av endringsavtale mellom Primahus og NVU at As leilighet i Dirigenten ikke skulle leveres som ferdigstilt, men at kjøper skulle sørge for innredning av denne leiligheten på egen hånd. A ferdigstilte leiligheten dels ved å engasjere Primahus direkte og dels ved å foreta egeninnsats. Blant annet var kjøkkeninnredning tatt ut av Primahus sin leveranse og ble levert av Norema.

A erkjenner at han ikke har gjort tilstrekkelig innsats for å opplyse saken under behandlingen av skattesaken for Skatteklagenemnda.

Leilighetene er solgt til markedspris, og det er da ikke grunnlag for å foreta noen skjønnsfastsettelse. Vedtakene må oppheves på dette grunnlaget. Retten skal ikke prøve forvaltningens frie skjønn, men vedtakene må anses ugyldige på grunn av feil i det faktiske grunnlaget og at skjønnnet ikke er saklig. Det er lagt til grunn uriktig oppfatning av markedet. Det burde vært tatt hensyn til Norges Eiendomsmeglerforbunds prisstatistikk for Trondheim Øst. Det er uriktig lagt til grunn at leiligheten i «Dirigenten» ble levert som nøkkelferdig leilighet. Tilleggsregningen fra Primahus på kr 500 000,- er uriktig holdt utenfor prisen ved vurderingen av om A betalte markedspris. Manglene ved skjønnsutøvelsen må lede til at vedtaket må oppheves.

Det foreligger ikke endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 nr 3. A har ikke hatt oppfordring til å opplyse om kjøpene i sin selvangivelse. Det erkjennes at selskapet i sin selvangivelse krysset uriktig for at det ikke var foretatt salg mellom selskap og aksjonær/nærstående. A privat hadde ingen tilsvarende oppfordring i sin selvangivelse. Hans eventuelle opplysningsplikt må vurderes ut fra størrelsen på de eventuelle avvikene. Subsidiært anføres at avvikene var så små at det ikke kan anses å være brudd på opplysningsplikten, og det gjelder da en toårsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr 3. Det er enighet om at toårsfristen er overskredet.

Det strengere beviskravet i ligningsloven § 10-2 i forhold til tilleggsavgift er ikke oppfylt. Det er ikke klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller at den eventuelle opplysningssvikten har ført til skattemessige fordeler. Det foreligger ikke klar sannsynlighetsovervekt for at leilighetene ble solgt til underpris. Det sjablongmessige fradraget på 10 % som skattemyndighetene har lagt til grunn medfører ikke at beviskravet er oppfylt. Det er ikke grunnlag for tilleggsavgift verken for A eller selskapet.

Staten ved Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger.

Staten ved Skatt Midt-Norge har i det vesentlige gjort gjeldende:

Det er bevismessig dekning for at leilighetene er solgt til underpris. Det er ikke mangler ved skjønnsutøvelsen, og vedtakene er gyldige. Den underpris som er konstatert ved ligningen er korrekt beskattet som utbytte for A med hjemmel i skatteloven § 10-11. Underprisen er en gaveoverføring fra aksjeselskap til aksjonær som medfører uttaksbeskatning for selskapet. Uttaksbeløpet er lik den underpris som er konstatert. Forvaltningen har lagt et forsiktig skjønn til grunn. Det er bevismessig dekning for at underprisen var minst de beløp som er lagt til grunn. I forhold til de to leilighetene i «Symfonien» er de to salgene til A tatt med i beregningen av gjennomsnittsprisen. Den reelle markedsverdien lå noe høyere. De faktisk solgte leilighetene gir bedre pekepinn på markedsverdien enn salgsstatistikken for hele Trondheim Øst, som omfatter stort spenn i forhold til beliggenhet, alder og kvalitet på leilighetene. Det er ingen holdepunkter i dokumentene for at leilighetene i «Dirigenten» er solgt som såkalt råleilighet. Også As leilighet i «Dirigenten» var omfattet av totalentreprisekontrakten, hvor det fremgår at den skulle leveres nøkkelferdig fra entreprenøren. Skattekontoret har etterspurt dokumentasjon på at As leilighet ble kjøpt kun som en «råleilighet», og slik dokumentasjon er ikke fremlagt. Fakturaen fra Primahus som saksøker har vist til må gjelde tilleggsarbeider.

Rettens overprøving skal gjelde dokumenter som er fremlagt før Skatteklagenemndas vedtak. Salgsprisen på leilighetene i Symfonien kan ikke forklares med finanskrisen. Det vises til vitnet Løvseths forklaring om at det var godt marked langt inn i 2007. Vedtaket tar dessuten høyde for fall i eiendomsprisene da prisene er indeksregulert. Fremlagte dokumenter i tvisten mellom Primahus Entreprenør AS og NVU viser at den aktuelle leiligheten i «Dirigenten» hadde en byggekostpris pr kvm på kr 18 923, mens de øvrige leiligheter hadde en kostpris på kr 17 837 pr kvm, og dette tyder ikke på at leiligheten skulle leveres som råbygg. Nye opplysninger under hovedforhandlingen om at kjøkkenet hevdes å være kjøpt av skatteyder privat er ikke dokumentert. For at dette skulle kunne tas i betraktning måtte opplysningene vært fremlagt før avsluttet ligningsbehandling. Bevisvurderingen ut fra de opplysninger som forelå på ligningstidspunktet tilsier at leiligheten i Dirigenten var kjøpt til underpris.

Skatteyters opplysningsplikt praktiseres strengt. Skatteyder har plikt til å legge frem opplysninger hvis det er uklart om det har betydning. Det gjelder ikke noe krav om at det skulle foreligge et kvalifisert avvik for at opplysningsplikten trer inn. Både A personlig og selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det gjelder en 10-årsfrist for endring av ligningen, jf. hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr 1. Unntaket i nr 2 bokstav a kommer ikke til anvendelse. Vilårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 foreligger. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at det foreligger opplysningssvikt som har ført til skattemessige fordeler. Når det gjelder størrelsen av fordelen er det gjort et fradrag på 10 %, og ligningsmyndighetene har foretatt et forsiktig skjønn. Beviskravet er desto klarere oppfylt når det er gjort fradrag på 10 % ved beregningen av fordelen.

3. Rettens vurdering

Det er enighet om at det foreligger interessefellesskap mellom A og NVU, slik at eventuell underpris ved de tre salgene til A og hans sønner er å betrakte som utbytte og skattepliktig i henhold til skatteloven § 10-11. Tilsvarende er det enighet om at eventuell underpris ved disse

salgene skal beskattes som uttak på selskapets hånd, jf. skatteloven § 5-2. Hovedspørsmålet i saken er hva som var reell markedspris på de tre leilighetene som ble overdratt fra selskapet til A og hans sønner.

På bakgrunn av bevisførselen finner retten det ikke sannsynliggjort at Skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn i sine vedtak. Bevisførselen har etter rettens skjønn bidratt til å underbygge at alle tre leilighetene er solgt til klar underpris og at avvikene var minst så store som lagt til grunn i vedtakene. Det er ikke holdepunkter for å hevde at ligningsmyndighetene har utøvd vilkårlig eller usaklig skjønn.

Når det gjelder verdien på leilighetene i «Symfonien», vil retten bemerke at det ble foretatt andre salg i samme boligblokk i samme periode. De aktuelle kontraktene som saken gjelder er inngått i januar og mai i 2007. Det ble i tillegg solgt én leilighet i februar 2007, én i mars 2007, én i april 2007 og én i september 2007. Skatteklagenemndas vurdering er basert på alle solgte leiligheter i dette boligkomplekset for perioden 2006 til 2010. Dette gjelder (med ett unntak) salg av leiligheter under oppføring, og overtakelsene skjedde på et senere tidspunkt. Skatteetaten har foretatt en beregning av gjennomsnittspris for alle solgte leiligheter i prosjektet i nevnte periode. Alle er solgt til listepreis med unntak av A sine. Listepreisen på As to leiligheter i Symfonien var kr 2 190 000, mens den faktiske kjøpesummen for A og sønner var kr 1 540 000 for begge leiligheter. Gjennomsnittlig kvadratmeterpris for de solgte leilighetene var kr 30 735, inkludert de to angjeldende leiligheter som ble overdratt til A og sønner. Kvadratmeterprisen for As to leiligheter i «Symfonien» var på kr 22 031. De faktiske tall og beregninger i skatteklagenemndas vedtak er ikke omtvistet, og retten legger disse til grunn.

Retten finner det ikke sannsynliggjort at salget var stanset helt opp pga finanskrisen på dette tidspunktet; det ble som nevnt solgt flere andre leiligheter i samme periode. Skatteklagenemnda har ved sitt skjønn lagt vekt på de salg som er foretatt i det aktuelle boligkomplekset som gjelder helt sammenlignbare leiligheter. Retten er enig med skatteklagenemnda i at gjennomsnittlig kvadratmeterpris for salg av likeartede, nye leiligheter i samme boligblokk gir en riktigere markedsverdi enn prisstatistikken for leiligheter i Trondheim Øst, som gjelder leiligheter med stor variasjon med hensyn til beliggenhet, størrelse, alder og kvalitet/standard.

Etter rettens vurdering har Skatteklagenemnda ikke lagt uriktige forutsetninger til grunn. Det er etter rettens vurdering benyttet et saklig og nøkternt skjønn når det er konkludert med en underpris på kr 608 376 for hver av de to leilighetene.

I forhold til leiligheten i «Dirigenten» gjelder det et enda større avvik i forhold til gjennomsnittlig kvadratmeterpris for de øvrige solgte enheter. Gjennomsnittlig kvadratmeterpris for disse øvrige leilighetene var kr 36 443,- mens A sin leilighet (leilighet nr 401), som var på 144 kvm, hadde en kvadratmeterpris på kr 14 583. Ved vurderingen av underprisen har Skatteklagenemnda foretatt en indeksregulering av de øvrige solgte enheter pr tredje kvartal for 2008. Det er da tatt høyde for både prisstigning og prisfall i den aktuelle perioden.

Retten legger til grunn at finanskrisen ikke slo inn i Norge og med virkning for boligsalget før fra sommeren 2008. As kontrakt er datert 13. august 2008, men ut fra bevisførselen må det legges til grunn at han hadde reservert denne leiligheten til seg selv på et langt tidligere tidspunkt. Det vises her til vitneforklaring fra eiendomsmegler Løvseth i Eiendomsmegler 1, som forklarte at da

meglerforetaket fikk oppdraget med virkning fra januar 2007, var leilighet nr 401 holdt unna meglers oppdrag idet denne var reservert til A.

Uansett hvilken dato som legges til grunn med hensyn til avtaleinngåelsen, viser tallene at leiligheten var solgt til betydelig underpris. Kvadratmeterprisen var under det halve av den gjennomsnittlige kvadratmeterprisen for samtlige solgte leiligheter indeksregulert pr tredje kvartal 08. I tillegg er det opplyst at den aktuelle leilighet var blant de mest attraktive i boligkomplekset. Det gjaldt en stor toppleilighet på endevegg med beste utsikt. A har anført at det gjaldt salg av en såkalt «råleilighet». Retten finner det ikke sannsynliggjort at det var inngått noen slik avtale da han inngikk kontrakt om kjøp av leiligheten. Salget av den aktuelle leiligheten skal skattemessig vurderes ut fra de opplysninger og dokumenter som er fremlagt for skatteetaten før Skatteklagenemndas vedtak ble fattet. Imidlertid er det heller ikke på et senere tidspunkt under saksforberedelsen eller hovedforhandlingen, fremlagt nye dokumenter som sannsynliggjør at det her var tale om overdragelse av en råleilighet, som kunne forklare den lave prisen.

Det er uomtvistet at kontraktssummen på totalentreprisen omfattet ferdigstilling av samtlige enheter til «nøkkelferdige» leiligheter. Det er ikke fremlagt noen dokumenter eller ført andre typer bevis for at leilighet nr 401 ble tatt ut av kontrakten med Primahus Entreprenør AS. Det er på det rene at denne leiligheten ble skilt ut særskilt i forhold til dato for ferdigstillelse. Det var også en egen prosess for tilleggsarbeider på denne leiligheten som endte opp i et rettsforlik. Det er imidlertid på det rene at det ikke ble engasjert noen annen entreprenør for å ferdigstille leiligheten, og at det som ble utført av arbeider i nr 401 ble utført av Primahus Entreprenør AS. A har hevdet at det i tillegg er utført en del egeninnsats uten at det er nærmere opplyst hva dette gjelder. Saksøkerne har hevdet at kostnaden ved ferdigstillelse av leilighet nr 401 fra «råleilighet» til nøkkelferdig leilighet skulle belastes A personlig. Det foreligger ingen skriftlighet rundt dette. Viderefakturerings fra NVU til A skjedde ikke før i 2012, som var etter bokettersynsrapporten og etter at varsel om endring ble gitt.

På bakgrunn av bevisførselen er det ikke holdepunkter for at skatteetaten har basert seg på uriktige faktiske forutsetninger ved sin vurdering av markedsverdien på leilighet nr 401 i «Dirigenten». Retten legger til grunn at kontraktssummen på kr 2 100 000 gjaldt nøkkelferdig leilighet med standard ferdigstillelse på linje med øvrige leiligheter, og det er ikke sannsynliggjort at A mottok noe mindre. Kjøpekontrakten og salgsoppgaven og det øvrige skriftlige materialet i saken må her tillegges stor vekt ved bevisvurderingen.

Retten finner det videre klart at både selskapet og A har brutt opplysningsplikten ved at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i deres respektive selvangivelser. Dette gjelder klartest for NVU som har krysset feilaktig «nei» for at det har foregått salg mellom selskap og aksjonær. Også A personlig hadde en plikt til å opplyse om de tre leilighetskjøpene som han fikk til en klar underpris. Retten legger på denne bakgrunn til grunn at det gjaldt en 10-årsfrist, jf. skatteloven [ligningsloven] § 9-6 nr 1.

Hjemmel for tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2. Det gjelder her et strengere beviskrav. Det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt både for at det er gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger og i forhold til størrelsen på beløpet det beregnes tilleggsskatt av. Etter rettens vurdering har Skatteklagenemnda lagt til grunn et forsiktig skjønn idet det er gjort et fradrag på

10 %. Retten finner at det strenge beviskravet klart er oppfylt i forhold til den merinntekt det er beregnet tilleggsskatt av. Vilåårene for tilleggsskatt er til stede både i forhold til A og selskapet.

Sakskostnader

Saksøkte har fått medhold fullt ut. Hovedregelen i tvisteloven § 20-2 (1) tilsier at staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader. Retten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende noen av unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Advokat Aarseth har fremlagt en sakskostnadsoppgave på kr 104 796. Saksøkerne har ikke hatt innvendinger til denne. Kravet tas til følge.

Domsslutning

1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Eco Eiendomsforvaltning AS og A plikter in solidum å betale kr 104 796 - etthundreogfiretusensjuhundreognittiseks - kroner i sakskostnader til Staten v/Skatt Midt-Norge innen 14 - fjorten - dager.

SkN 15-075 Summarisk fellesoppgjør

Lovstoff: Ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Oslo tingrett: Dom av 3. juni 2015, sak nr.: TOSLO-2013-191420

Dommer: Tingrettsdommer Frode Støle.

Parter: Malerservice Norge AS (advokat Johannes Andersen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Torje Sunde).

Sammendrag: Saken gjaldt blant annet spørsmålet om vilåårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Tingretten la etter en konkret bevisvurdering til grunn at fakturaer fra 30 underleverandører til Malerservice Norge AS (MN) ikke representerte reelle tjenester levert i næringsvirksomhet, men at fakturaene var fiktive. Tingretten fant at vilåårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt, slik at MN ble ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift, samt leggsavgift. Videre ble avgiftsmyndighetenes tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdt. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 14. mai 2013 om endring av ligning, endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift og summarisk fellesoppgjør for årene 2005 til 2010. Hovedspørsmålet i saken er om bokførte fakturaer fra 30 underleverandører representerer reelle tjenester levert i næringsvirksomhet eller om fakturaene er fiktive.

Sakens bakgrunn

Malerservice Norge AS («Malerservice») ble stiftet i 1993. Selskapet eies av brødrene A, B og C. Sistnevnte er selskapets daglige leder og styreleder.

Selskapet har siden stiftelsen bygget opp en stor virksomhet innen malerbransjen i Norge. Malerservice har vært underleverandør til store totalentreprenører som Skanska, Peab, Veidekke, NCC med flere.

Høsten 2007 oppsto det en mistanke i skatteetaten om at Malerservice var delaktig i skatte- og avgiftsunndragelser, og det ble innlevert en anmeldelse til Oslo Politidistrikt i september 2007. Den 23. oktober 2007 foretok politiet og skatteetaten ransaking og beslag på selskapets kontor og på flere andre adresser, blant annet hjemme hos C. Det ble gjort omfattende beslag av dokumenter og datautstyr. I ukene etter dette avhørte politiet en rekke personer med tilknytning til virksomheten. Dokumentbeslaget ble oversendt skattekontoret.

Parallelt med at politiet med bistand fra skatteetaten arbeidet med straffesaken, arbeidet skattekontoret med en forvaltningssak. Bokettersyn ble varslet i november 2007.

Politiet innstilte på henleggelse av straffesaken, og statsadvokaten henla saken våren 2008 med henleggelsesgrunnlag «intet straffbart forhold anses bevist». Henleggelsen ble pålagt av skattekontoret. Riksadvokaten opprettholdt henleggelsen, men henleggelsesgrunnlaget ble i riksadvokatens vedtak 2. desember 2008 endret til «etter bevisets stilling». Samarbeidet mellom skatteetaten og politiet fungerte relativt dårlig, og etatene så svært ulikt på saken. Det oppsto mistillit i politiet til sentrale medarbeidere på saken hos skattemyndighetene, og vice versa.

Skattekontoret fortsatte sitt arbeid med forvaltningssaken. Bokettersyn pågikk helt frem til våren 2011. Avslutningsmøte ble holdt 14. april 2011, og bokettersynsrapport ble avgitt 29. april 2011.

Skatt øst varslet 19. mai 2011 om endring av ligning, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og skatteansvar ved summarisk fellesoppgjør. Malerservice innga merknader til varselet ved brev av 16. januar 2012 og 7. mars 2012. I april 2013 fikk Malerservice innsyn i utkast til vedtak, og den 7. mai 2012 innga selskapet merknader til utkastet.

Vedtak ble fattet av Skatt øst 14. mai 2013. Vedtaket innebærer følgende endringer (for inntektsårene 2005 til og med 2010 samlet):

- Økning av Malerservices alminnelige inntekt med til sammen ca 44 millioner kroner
- Tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt knyttet til inntektsøkningene
- Tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift med ca 24 millioner kroner
- Tilleggsavgift (merverdiavgift)
- Skatteansvar ved summarisk fellesoppgjør med ca 52 millioner kroner
- Økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget med knapt 104 millioner kroner (økt avgift ca 14,6 millioner kroner)
- Tilleggsavgift (arbeidsgiveravgift).

Inntektsendringene er et resultat av at det er nektet fradrag for utgiftsførte fakturaer som er vurdert som fiktive, samtidig som det er gitt fradrag for skjønnsmessig fastsatte lønnskostnader.

Etter det opplyste innebærer vedtaket betalingsforpliktelser for skatt og avgift på til sammen ca 116 millioner kroner pluss renter.

Vedtaket er basert på at det har foregått såkalt fiktiv fakturering fra underleverandører. Skattekontoret har lagt til grunn at betalinger fra Malerservice til 30 nærmere angitte virksomheter ikke er betaling for tjenester levert i næringsvirksomhet fra disse foretakene. I stedet har skattekontoret lagt til grunn at Malerservice «har disponert pengene, enten selv eller gjennom andre» (vedtaket s. 88). Hypotesen er at den fiktive faktureringen er satt i scene for å unngå å betale skatt og avgifter. Skattekontoret legger til grunn at det faktisk har blitt utført arbeid i samsvar med det som er blitt fakturert. Kundene til Malerservice har fått levert det de skulle. Fakturaene som Malerservice har bokført i sine regnskaper anses imidlertid fiktive i den forstand at arbeidet ikke er utført av selvstendige underentreprenører. Skattekontoret legger til grunn at arbeidsinnsatsen i realiteten har blitt utført av personer som Malerservice har arbeidsgiveransvaret for. Dermed skulle det vært betalt arbeidsgiveravgift og gjort forskuddstrekk, og det skulle ikke vært krevd fradrag for inngående merverdiavgift på fakturaene.

Fiktiv fakturering er avdekket av skattemyndigheter og politi i et større antall saker i Norge de siste årene. Fra 2009 til 2012 drev skattemyndighetene i samarbeid med politiet og andre lands myndigheter et landsdekkende prosjekt for å avdekke fiktiv fakturering. Det har vært gjennomført en rekke bokettersyn, og flere saker om fiktiv fakturering er behandlet i rettsapparatet. Dels er det tale om straffesaker mot deltakere i fiktiv faktureringsnettverk, dels er det tale om ugyldighetssøksmål mot vedtak som endrer ligning, tilbakefører fradragsført merverdiavgift osv - som denne saken. Retten kommer tilbake til en del av disse sakene nedenfor. Generelt ser det ut til at hovedformålet med slik fiktiv fakturering er å kamuflere svart lønnskostnad som kostnad til underentreprise. Ved fiktiv fakturering oppnår fakturamottaker uriktig fradrag for inngående merverdiavgift. Samtidig slipper fakturamottaker å foreta forskuddstrekk i det som betales som godtgjørelse for arbeid, og det betales heller ikke arbeidsgiveravgift. Forutsetningen er at (deler av) de pengene som betales til fakturamottaker tas ut kontant og benyttes til svart avlønning av de som har utført arbeidet.

I perioden 2005 til og med 2010 har Malerservice bokført kostnader til kjøp av tjenester fra de 30 virksomhetene som skattekontoret i vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører, med til sammen ca 96 millioner kroner eksklusive merverdiavgift.

I samme periode har Malerservice hatt vesentlig flere underentreprenører enn disse 30. Bokettersynsrapport og vedtak har konsentrert seg om et utvalg. I vedtaket er det 32 foretak som gjennomgås, og for 30 av dem konkluderes det med at foretakene ikke har levert entreprisetjenester til Malerservice i henhold til det som er fakturert.

De 30 foretakene vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører, er:

- AD Malerarbeid Arben Deliu
- AD Malerarbeid AS
- Aktiv Bygg & Vedlikehold B Joelle
- Aktiv Maler Service N07
- Lerdal Universal Michelle Lerdal Hagen

- Da Vinci Ismailj Ismailji
- Malerfirma N13
- Fix Murer & Maler Service DA
- Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi
- Perfect Bygg AS
- Louvros Malerfirma
- Hans Malerfirma
- Sega Service Saban Arifi
- Totalpro Dobrowolski
- Clasic Bygg og Maling AS
- Maler Expert Haziri
- Din Maler Evis Mumajesi
- Norgessystem Mur & Puss Sabrije Mehaj
- Dior Service Arifi Gzim
- Lavore Malerfirma
- EB N11
- Marbygg Marius Skrzecz
- Elif Maler Arbeid N08
- Drini Malerservice Arben Stojku
- Lagos Mal Consult N04
- Donat Ren-Maler N06
- Daloni Maler og Bygg
- Dea Bygg
- Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosieznia
- Ornela Renhold

Vedtaket anerkjenner ingen av disse foretakene som reelle underleverandører til Malerservice. Det anerkjennes imidlertid at enkelte av dem har næringsvirksomhet og har levert reelle tjenester til *andre* enn Malerservice. Disse har under saken blitt omtalt som «mellomledd». Andre foretak har i følge skattekontoret ingen næringsvirksomhet overhodet, og disse har under saken blitt omtalt som «uttaksledd». Retten kommer tilbake til disse karakteristikkenes og hva de nærmere innebærer.

Etter at vedtaket som er tvistegjenstand i saken her ble fattet, forsøkte Skatt øst å slå Malerservice konkurs med grunnlag i at det merverdiavgiftskravet som vedtaket innebærer ikke var betalt. Konkursbegjæring ble fremsatt overfor Oslo byfogdembete 11. november 2013. Byfogden tok ikke konkurskravet til følge, og Skatt øst anket saken inn for lagmannsretten. Borgarting lagmannsrett forkastet anken i kjennelse den 4. juni 2014. Lagmannsretten la til grunn - som byfogden - at det ikke var påvist klar sannsynlighetsovervekt for merverdiavgiftskravet.

Som nevnt ovenfor ble straffesaken mot Malerservice henlagt i 2008. I tråd med Riksadvokatens henleggelsesbeslutning av 2. desember 2008 fortsatte imidlertid etterforskningen, blant annet på grunnlag av bokettersynsrapporten. Den 13. mars 2015 ble det reist tiltale mot blant andre C og selskapet Malerservice. Tiltalen går ut på at C og Malerservice har gjort seg skyldig i grovt utbytteheleri og merverdiavgiftsbedrageri. Heleriposten gjelder det at Malerservice har bokført og betalt fakturaer fra ti forskjellige foretak i perioden 2005 til 2013. Bedrageriposten gjelder det at Malerservice i samme periode skal ha krevd urettmessig fradrag for inngående merverdiavgift for

de samme fakturaene. Sju av de ti foretakene tiltalen gjelder, er foretak som er underkjent som underleverandører i vedtaket denne saken gjelder (Aktiv Bygg & Vedlikehold, Da Vinci, Donat Ren-Maler, Sega Service, Lavore Malerfirma, Louvros Stamatios og Dea Bygg).

Denne «nye straffesaken» gjelder deler av de samme fakturaer og pengestrømmer som skattesaken gjelder. Straffesaken dekker hele den tidsperioden skattesaken gjelder, pluss ytterligere tre år. Skattesaken er imidlertid vesentlig mer omfattende. Videre gjelder den nye straffesaken delvis de samme fakturaer og pengestrømmer som den opprinnelige siktelsen fra 2007 gjaldt, men den gjelder til dels andre straffebud.

Malerservice angrep Skatt østs vedtak av 14. mai 2013 på to måter. For det første påklaget selskapet vedtakene til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift ved brev av 4. juni 2013. For det andre tok selskapet - uten å vente på utfallet av klagebehandlingen - ut stevning for Oslo tingrett den 19. november 2013. Skatt øst tok til motmæle ved tilsvaret 11. desember 2013. I tilsvaret ble saken påstått avvist for den del som gjaldt ligningen, mens staten ba om frifinnelse for merverdiavgiftsdelen av vedtaket. Avvisningspåstanden var begrunnet med at søksmålet var reist etter utløpet av 6-månedersfristen i ligningsloven § 11-1 nr 4. I Oslo tingretts kjennelse av 8. juli 2014 ble det gitt oppfriskning for fristoversittelsen og saken ble fremmet i sin helhet. Etter det opplyste er forvaltningsklagene trukket som følge av at vedtaket nå undergis rettslig overprøving.

Under saksforberedelsen har det vært noe uenighet mellom partene om blant annet relevansen av tilbudte vitnebevis. Retten avsa kjennelse den 17. februar 2015 hvor krav om avskjæring av vitnebevis knyttet til behandlingen av straffesaken mot Malerservice i 2008 ikke ble tatt til følge.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus i perioden 7. til 17. april. Retten tok i mot forklaring fra C og 20 vitner, og dokumentbevis ble gjennomgått slik det fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstand og grunnlaget for denne

Malerservice nedla slik påstand:

1. Skatt østs endringsvedtak av 14. mai 2013 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger.

Til støtte for denne påstanden har Malerservice i hovedsak anført følgende:

Saksbehandlingsfeil / uforsvarlig saksbehandling

Proessen som har ledet frem til vedtaket bryter mot forvaltningsrettslige grunnprinsipper. Det ulovfestede kravet til forsvarlig saksbehandling er ikke overholdt. Den mangelfulle saksbehandlingen har hatt betydning for vedtakets innhold og leder til ugyldighet, jf ligningsloven § 3-12 og forvaltningsloven § 41.

Innvendingene mot saksbehandlingen knytter seg til flere forhold, som må vurderes samlet - i en totalvurdering.

Sentrale personer hos Skatt øst har vært forutinntatte i en slik grad at det medfører inhabilitet etter ligningsloven § 3-8 og forvaltningsloven § 6 andre ledd. Dette gjelder i særdeleshet Marianne Dybå Gansmo, som var saksansvarlig hos Skattekrimenheten og som er hovedforfatter av bokettersynsrapporten. Inhabilitetsinnsigelsen gjelder også bokettersynsrevisor Asgeir Ellingsen. Gansmo kom med uttalelser og hadde en opptreden i saken som vesentlig svekker tilliten til prosessen, og som blant annet foranlediget skarpe reaksjoner fra Oslo politiet. Blant annet har hun overfor politiet kommet med utsagn som «*La de sitte i arresten og mørne*», «*Vi gir oss ikke før Malerservice er i skifteretten .. Da vil vi få arbeidsro*» og «*Vi ønsker fortsatt å ta ledelsen i Malerservice*». Gansmos holdning og adferd førte til at lederen for Oslo Politidistrikts seksjon for finans- og miljøkriminalitet tilskrev Gansmos overordnede og ba om at hun ble koblet av den videre saksbehandlingen av Malerservice-saken. I henvendelsen pekes blant annet på at Gansmos rolleforståelse ikke er tilstrekkelig objektiv.

Uttalelsene viser at Gansmo på et tidlig tidspunkt hadde bestemt seg for å «ta» Malerservice, og hennes videre arbeid tok sikte på å bekrefte mistankene mot selskapet. Dette svekker tilliten til hele bokettersynsrapporten, som Gansmo var ansvarlig for.

For øvrig var det svært mangelfull kontradiksjon forut for bokettersynsrapporten, ved at skattekontoret aldri tok kontakt med Malerservice i løpet av de fire årene de jobbet med det omfattende dokumentmaterialet.

Videre var det mangelfull kontradiksjon mellom bokettersynsrapport og vedtak, ved at de omfattende og konkrete motargumenter som er fremført i skattyters tilsvarende til rapport og varsel ikke er realitetsbehandlet. Det er kun vist helt generelt til skattyters merknader, og de konkrete innvendingene er ikke imøtegått eller vurdert konkret.

Vedtaket inneholder også tendensiøse uttalelser og vurderinger som svekker tilliten til skattekontorets objektivitet og skattekontorets forståelse av malerbransjen i Norge. Det samme gjelder andre ytringer fra skattekontoret, ikke minst politianmeldelsen av 27. september 2007.

Skatt øst lekket ransakingen 23. oktober 2007 til pressen, og lot pressen være til stede inne i Malerservices kontorer under selve ransakingen. Dette er uforsvarlig saksbehandling.

Manglende objektivitet i tilnærmingen og manglende kontradiksjon har ført til store mangler ved bokettersynsrapporten. Rapporten er et så sentralt grunnlagsdokument at vesentlige feil ved rapporten «smitter» over på vedtaket; de kan ha hatt betydning for vedtakets innhold.

Mangelfull saksbehandling er en totalvurdering. I denne saken bærer saksbehandlingen preg av å være et overgrep mot Malerservice. De samlede saksbehandlingsfeilene har innvirket på vedtakets innhold og fører til ugyldighet.

Feil faktum

Vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag, noe som fører til ugyldighet. Det er feil at de 30 underleverandørene ikke har levert tjenester til Malerservice. Malerservice har kjøpt og mottatt tjenester fra alle 30. Dette har vært reelt. Underleverandørene har hatt resultatansvar, noe som blant annet kommer til uttrykk ved at det er utstedt kreditnotaer til Malerservice. At noen av

foretakene ikke har levert regnskaper, betalt skatt og avgifter, ikke hatt registrerte ansatte mv kan indikere at *underleverandørene* har brukt svart arbeidskraft og unndratt skatt og avgift, men det er ikke noe bevis for at *Malerservice* har inngått i et nettverk hvor man organiserer fiktiv fakturering. Malerservice har ikke hatt noen grunn til å tvile på at dette var lovlig opprettede selskaper som kunne levere det de påtok seg. Malerservice har konsekvent sjekket at foretakene var registrert i enhetsregisteret og som regel også merverdiavgiftsmanntallet før man har betalt fakturaer. Malerservice har ikke hatt innsyn i foretakenes regnskaper, og har gjort de undersøkelser som kan forventes.

Staten har lagt til grunn at Malerservice har organisert et mafialignende nettverk som har til hensikt å unndra skatt og avgift fra fiktive eller riggede omsetningsledd, men dette finnes det ingen bevis for.

Det foreligger ingen bevis for at penger som er betalt fra Malerservice i henhold til de angivelig fiktive fakturaene er tilbakeført til Malerservice eller selskapets eiere. De beslag av kontante penger o.l. som er gjort hos C og B er beløp som ikke er påfallende store sett opp mot disses registrerte inntekter. Pengene er redegjort for, og tilbakelevert fra politiet.

Både bokettersynsrapporten og vedtaket bygger på en rekke misforståelser og feilslutninger, som kunne vært unngått hvis skattemyndighetene hadde spurt Malerservice om hvordan regnskapsmaterialet henger sammen og skal forstås. Hvis man sammenholder inngående og utgående fakturaer, fremgår det tydelig hvem som har gjort hvilket arbeid, og at bokføringsforskriftens krav til salgsdokument i det alt vesentlige er oppfylt.

Det er uriktig når vedtaket legger til grunn at oppdragsgiverne til Malerservice ikke kjente til at selskapet benyttet underleverandører. Vitneforklaringer under hovedforhandlingen beviser det motsatte. Det er også en rekke andre momenter som vedtaket og bokettersynsrapporten vektlegger som er misforstått, og som ikke indikerer det skattekontoret hevder.

Når det gjelder de enkelte momentene som er anført å ha betydning i bevisvurderingen, vil retten være mer detaljert under drøftelsen nedenfor av spørsmålet om underleveransene har vært reelle.

Uriktig rettsanvendelse - summarisk fellesoppgjør

Det er ikke grunnlag for summarisk fellesoppgjør hvis leveransene kun anses feilkategorisert. Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-66489 (Jaktlia-dommen) viser at man ikke kan nøye seg med å konstatere at det ikke foreligger et reelt entrepriseforhold, man må også vurdere separat og konkret om det foreligger et ansettelsesforhold. Skattemyndighetene har bevisbyrden, og den er ikke oppfylt i saken her.

Under enhver omstendighet er det anvendt feil skattesats. Vedtaket bruker 50 %, jf hovedregelen i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr 2. Det riktige er å anvende unntaksregelen i samme bestemmelse, som gir en sats på 35 %. Dette følger også av Jaktlia-dommen. Det er klart at marginalsattesatsen for de som har utført malerarbeidet denne saken handler om, ville vært vesentlig lavere enn 50 %.

Uriktig rettsanvendelse leder til ugyldighet.

Uriktig rettsanvendelse - merverdiavgift

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-1 at Malerservice som utgangspunkt har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i virksomheten. I denne forbindelse er det ikke riktig å legge en strengt objektiv vurdering til grunn, slik skattekontoret gjør i vedtaket. Det er ikke noen automatikk i at fradragsretten er avskåret hvis foretaket som sender fakturaen ikke har leveringsevne i form av registrerte ansatte, eiendeler med videre. Hvis Malerservice har fått faktura fra et merverdiavgiftsregistrert foretak og det tilhørende arbeidet er utført, er fradragsretten i behold selv om underleverandøren har levert ved hjelp av svart arbeidskraft. Unntak fra dette krever et subjektivt element; nemlig at Malerservice forsto eller burde forstått at det var noe galt fatt med de «indre forhold hos selger».

Merverdiavgiftssystemet skal dessuten ikke anvendes som et bøtesystem. Når Malerservice har krevd fradrag for inngående avgift på en faktura, arbeidet er utført (malingen er på veggen), og fakturautsteder har betalt den korresponderende utgående avgiften, da vil det være misbruk av merverdiavgiftssystemet å nekte Malerservice fradrag. Dette vil føre til at staten får høyere avgiftsinntekter enn forutsatt. Dette har skjedd i en rekke tilfeller i saken her. Det følger av Rt-1997-1564 (Naustdal Fiskefarm) at man kan nekte fradrag selv om utgående avgift er betalt, men dette må forutsette at det er tale om reell fiktivitet, altså at arbeidet overhodet ikke er utført (malingen er ikke kommet på veggen).

Uforsvarlig skjønnsutøvelse - skjønnsmessig fastsettelse av inntekt

Selv om man forutsetter at vedtaket bygger på riktig faktisk grunnlag slik at det foreligger skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr 1, er det skjønn som er utøvet uforsvarlig.

Skattemyndighetenes vedtak innebærer at Malerservice får en fortjenestegrad og lønnsomhet som ligger langt over gjennomsnittet for bransjen. For 2007, 2008 og 2009 fører vedtaket til en resultatgrad som er henholdsvis 281 %, 394 % og 368 % av bransjegjennomsnittet. Dette innebærer at skjønnnet som er utøvet fremstår som vilkårlig og urimelig. Det har ikke blitt foretatt noen reell vurdering av grunnlaget for skjønnfastsettelsen av den alternative inntekten. Vilkaurlig og urimelig skjønnsutøvelse leder til ugyldighet.

Saksøktes påstand og grunnlaget for denne

Staten v/Skatt øst nedla slik påstand:

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

Til støtte for denne påstanden har staten i hovedsak anført følgende:

Ikke feil faktum

Vedtaket er ikke basert på uriktig faktisk grunnlag. De inngående fakturaene fra de 30 foretakene gjelder ikke kjøp av tjenester i virksomhet fra fakturautstederne (entreprijetjenester), og er derfor ikke fradragsberettigede kostnader. Det skulle vært foretatt skattetrekk, levert lønnsoppgaver og betalt arbeidsgiveravgift for den arbeidsinnsatsen som er prestert. Det skulle ikke vært krevd fradrag for den inngående merverdiavgiften på fakturaene.

Staten bestrider ikke at det er utført et arbeid for Malerservice i samsvar med det som fremgår av fakturaene, og heller ikke at Malerservice har betalt vederlag for denne innsatsen. Det omstridte spørsmålet er om arbeidsinnsatsen er levert som tjeneste i virksomhet fra de 30 foretakene.

Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, og bevisbyrden påhviler Malerservice. Malerservice har ikke gjennom bevisførselen under hovedforhandlingen oppfylt denne bevisbyrden. Det er ikke sannsynliggjort at vedtaket bygger på uriktig faktisk grunnlag.

For at en tjeneste skal være levert i virksomhet, må to vilkår være oppfylt. For det første må fakturautsteder ha en næringsvirksomhet. Dette er et rettslig begrep. For det andre må tjenesten som omtales i fakturaen, være levert av fakturautsteder i næringsvirksomheten. Dette andre leddet kalles *entreprisevurderingen*, og også dette er en rettslig vurdering. I en entreprise skal oppdragstaker utføre et bestemt arbeid innen en avtalt frist, bære risikoen for arbeidsresultatet, stille med arbeidstakere, materialer og verktøy mv, og har selv instruksjonsrett og ledelsesansvar over arbeidstakerne som utfører oppdraget. Entrepriekontrakten må avgrenses mot blant annet arbeidsinnleie og arbeidsformidling.

For mange av de 30 foretakene saken gjelder, er ingen av de to vilkårene oppfylt. Det foreligger ingen tegn på næringsvirksomhet. Disse foretakene er rene *uttaksledd*. For andre er det på det rene at det foreligger en næringsvirksomhet, men disse foretakene er etter statens syn *mellomledd* i fiktiv fakturering og har ikke levert tjenester i virksomhet til Malerservice.

Vurderingen av om en tjeneste er levert i virksomhet, er en objektiv vurdering. Hvilken subjektiv oppfatning Malerservice har hatt er irrelevant. Uansett er det svært lite sannsynlig at saksøker har vært i aktsom god tro og blitt lurt i en årrekke av 30 ulike foretak til å tro at man fikk levert tjenestert i virksomhet.

En eventuell ugyldighet på grunn av feil faktum rekker for øvrig ikke lenger enn ugyldighetsgrunnen tilsier. Dersom én underleverandør har levert tjenester i virksomhet, skal vedtaket bare oppheves for denne ene.

Ikke feil rettsanvendelse i forbindelse med summarisk fellesoppgjør

Dersom det ikke er levert tjenester i virksomhet, er Malerservice automatisk ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Dette følger av lovens system. Det skal ikke gjøres noen separat vurdering av om det foreligger et ansettelsesforhold, slik Borgarting lagmannsrett gjør i Jaktlia-dommen (LB-2014-66489). For øvrig måtte en slik vurdering uansett lede til samme resultat.

Det er derfor grunnlag for summarisk fellesoppgjør, og vedtakets rettsanvendelse på dette punktet er riktig. Det er også riktig når vedtaket anvender 50 % skattesats i tråd med hovedregelen. De konkrete forholdene i saken her skiller seg markert fra forholdene i Jaktlia-dommen. Ingen av de to kumulative vilkårene for å anvende unntaksregelen om 35 % sats, er oppfylt.

Ikke feil ved skjønnsutøvelsen

Skattekontorets skjønnsutøvelse ved fastsettelse av inntekt for Malerservice er ikke uforsvarlig. Malerservice anførsler i denne forbindelse er basert på uriktige forutsetninger. Skatt og arbeidsgiveravgift skal trekkes fra som lønnskostnader, hvilket ikke er gjort i de beregninger

Malerservice har gjort. Dette innebærer at Malerservice anslag over resultat-/ fortjenestegrad er feil. Ved bruk riktige fradrag vil fortjenestegraden gå vesentlig ned. For øvrig er lønnskostnadene fastsatt ved et skjønn som ikke er uforsvarlig.

Ikke feil rettsanvendelse med hensyn til merverdiavgift

Det er ingen rett til fradrag for inngående merverdiavgift hvis det ikke foreligger reell avgiftspliktig omsetning. Fradragsrett kan og skal da nektes. Det har ikke betydning om staten vil stå i fare for å lide tap eller ikke, jf Rt-1997-1564 (Naustdal Fiskefarm). Det er derfor ikke slik at fradragsrett for inngående avgift ikke kan nektes i situasjoner hvor den korresponderende utgående avgift er betalt.

Ikke saksbehandlingsfeil

Offentlige organer som sådanne kan ikke bli inhabile. Asgeir Ellingsen og Marianne Dybå Gansmo var ikke inhabile. For Gansmos del er bevisbildet preget av påstand mot påstand, og saksøker har ikke oppfylt bevisbyrden for at hun har sagt og gjort alt som hevdes. Uansett er uttalelsene og adferden ikke inhabilitetsgrunn.

Uansett har en eventuell inhabilitet ikke innvirket på vedtaket. Vedtaket er fattet av andre enn Gansmo og Ellingsen.

Det er ikke grunnlag for Malerservices anførsel om at saksbehandlingen har vært uforsvarlig. Kravene til kontradiksjon er ivaretatt. Malerservice har fått uttale seg ved en rekke anledninger, og deres innspill er hørt. Vedtaket viser flere steder til skattyters tilsvarende. Det er ikke krav til at et ligningsvedtak begrunnelse skal ta opp og drøfte alle skattyters innspill, jf ligningsloven § 3-11 første ledd.

Det er for øvrig ikke bevist at Skatt øst har lekket til pressen ved ransaking. Det er heller ikke saksbehandlingsfeil at Skatt øst i anmeldelsen 27. september 2007 har beskrevet forhold og valgt formuleringer som Malerservice reagerer på. Anmeldelsen var uttrykk for hva skattekontoret mente på et gitt tidspunkt lenge før vedtaket ble fattet, og dette kan ikke utgjøre en saksbehandlingsfeil.

Under enhver omstendighet foreligger ingen saksbehandlingsfeil som har innvirket på vedtaket, jf ligningsloven § 3-12. Vedtaket bygger på riktig faktum og juss, og er gyldig.

Rettens vurdering - innledning

Det sentrale faktiske spørsmålet saken reiser, er om de 30 foretakene vedtaket gjelder har levert tjenester i virksomhet til Malerservice eller ikke. Partene er enige om at det er utført arbeidsinnsats for Malerservice tilsvarende det som fremgår av fakturaene fra underleverandørene, og partene er enige om at Malerservice har betalt vederlag for denne arbeidsinnsatsen. Det springende punkt er hvorvidt arbeidsinnsatsen er levert som *tjeneste i virksomhet*. Foreligger det reelle entrepriserforhold?

Hvis svaret på dette er ja, har det ikke foregått fiktiv fakturering. Vedtaket av 14. mai 2013 bygger i så fall på uriktig faktisk grunnlag. Det er da ugyldig og må oppheves.

Hvis retten kommer til at vedtaket ikke bygger på uriktig faktisk grunnlag, må det vurderes om noen av de øvrige påberopte ugyldighetsgrunner fører til opphevelse av vedtaket. Det må avgjøres om vedtaket bygger på riktig eller uriktig rettsanvendelse for så vidt gjelder merverdiavgift og summarisk fellesoppgjør, om det bygger på et uforsvarlig skjønn ved fastsettelse av Malerservices inntekt, og om det lider av saksbehandlingsfeil som har innvirket på vedtakets innhold.

Retten må ved vurderingen av om det foreligger reelle entrepriseforhold, legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering av bevisene fremstår som mest sannsynlig. Etter rettens syn gjelder det ikke noe skjerpet beviskrav om dette. Retten viser blant annet til uttalelser i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 og i Jaktlia-dommen (LB-2014-66489). Det gjelder et skjerpet beviskrav for illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift, men det er ikke anført som noen selvstendig ugyldighetsgrunn fra Malerservice at det hefter noen feil ved vedtakets illeggelse av tilleggssanksjoner.

Retten peker også på at Malerservice har bevisbyrden for realiteten i entrepriseforholdene. Dette har sammenheng med at det i skatte- og avgiftslovgivningens system er skattyter som har risikoen for at de opplysningene som han oppgir til myndighetene er korrekte og kan dokumenteres ved nærmere undersøkelser. Også på dette punktet viser retten til uttalelsene i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 og til lagmannsrettens dom i Jaktlia-saken. For merverdiavgift spesielt vises til merverdiavgiftsloven § 15-10, merverdiavgiftsforskriften § 15-10 og bokføringsforskriften § 5-5-1 sjette ledd.

Alminnelige bevissikringshensyn tilsier også at bevisbyrden må ligge hos Malerservice. Selskapet har både mulighet og gode grunner til å sikre dokumentasjon for at det som oppgis i selvangivelser og avgiftsoppgaver er riktig.

Rettslige utgangspunkter

Det følger av skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a at det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig «lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10». Blant de ytelser som nevnes i skatteloven § 5-10 er lønn og annen godtgjørelse «vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet».

Det er dermed ikke trekkplikt for godtgjørelse som er vederlag for arbeid «i virksomhet», men det er trekkplikt for arbeidsgodtgjørelse både i vanlige ansettelsesforhold («i tjenesteforhold») og for frilansere («utenfor tjenesteforhold»).

Skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definerer en arbeidsgiver som den som «utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller yttelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i».

Et hovedspørsmål i saken er derfor om de ca 96 millioner kronene som Malerservice i årene 2005-2010 utbetalte til de 30 anførte underleverandørene, er vederlag for arbeidsinnsats levert «i virksomhet». Hvis det ikke er betaling for innsats levert i virksomhet, foreligger i utgangspunktet trekkplikt, og Malerservice vil anses som arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand. Malerservice vil da også ha plikt til å levere lønnsoppgave etter ligningsloven § 5-2.

Hvis Malerservice anses som arbeidsgiver har selskapet også ansvaret for å betale arbeidsgiveravgift av arbeidsvederlaget, jf folketrygdloven § 23-2 første og andre ledd. Formuleringen her er tilsvarende som for plikten til å gjøre forskuddstrekk; det skal betales arbeidsgiveravgift av «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold», men ikke når arbeidet eller oppdraget «er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Hvis arbeidsinnsatsen er levert som tjeneste i virksomhet, er det ikke trekkplikt, ikke lønnsoppgaveplikt, og Malerservice har rett til fradrag for kostnadene etter hovedreglene i skatteloven § 6-1.

For at arbeidet skal anses levert i virksomhet, må to vilkår være oppfylt. For det første må selgeren ha en næringsvirksomhet. Begrepet er definert i folketrygdloven § 1-10, og det følger av høyesterettspraksis at begrepets innhold er det samme i skatteretten som i folketrygdloven. Bestemmelsen lyder slik:

«Med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt.»

For det andre må den konkrete arbeidsinnsatsen være levert i virksomhet. Denne vurderingen (og grensen mot arbeidsforhold/arbeidsutleie mv) er omtalt i Skattebetalingshåndboken (2. utgave 2012) side 50. Her oppstilles først det utgangspunkt at det er den som utbetaler et vederlag som plikter å ta stilling til hvorvidt oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Deretter heter det:

«Hvem som er arbeidsgiver kan i visse tilfeller være vanskelig å avgjøre, særlig ved arbeidsutleie og entreprisoppdrag.

[...]

I mange tilfeller kan det være uklart hva som er selvstendige oppdrag (entreprise) og hva som er utleie av arbeidskraft. Et avgjørende kriterium vil være hvorvidt oppdragstaker har resultatansvar overfor oppdragsgiver.

I utgangspunktet er det entreprise når:

- ledelsen av arbeidet er hos entreprenøren og ikke hos oppdragsgiveren,
- antall arbeidstakere som nyttes på oppdraget og hvilke kvalifikasjoner disse skal ha er uvedkommende for oppdragsgiveren,
- det er avtalt en fast pris,
- oppdraget er klart avgrenset,
- entreprenøren har et selvstendig ansvar for resultatet, og
- entreprenøren nytter egne materialer og verktøy.»

For merverdiavgiftens del er utgangspunktene at Malerservice har rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved «anskaffelser av varer og tjenester» til bruk i sin virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 8-1. For at underleverandørene skal ha anledning til å kreve inn

merverdiavgift, må de være «næringsdrivende» og ha en omsetning over en minstegrense på 50 000 kroner over 12 måneder, jf merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Begrepet *næringsdrivende* har vesentlig samme innhold som i skatteretten, jf ovenfor. Begrepet *omsetning* er definert i lovens § 1-3 som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

For at Malerservice skal ha anledning til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift, må det foreligge reell avgiftspliktig omsetning, jf blant annet Rt-1997-1564 (Naustdal fiskefarm). Retten kommer nærmere tilbake til dette.

Har de 30 foretakene levert tjenester i næringsvirksomhet til Malerservice?

Konklusjonen. Overordnet om bevisførselen og rettens bevisvurdering.

Etter en samlet vurdering av bevisførselen under hovedforhandlingen, har retten kommet til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at vedtaket bygger på et korrekt faktisk grunnlag. Bevisførselen har vært omfattende og til dels uoversiktlig.

Fra Malerservices side har hovedvekten blitt lagt på partsforklaring fra C, vitneførsel fra politiansatte som arbeidet med saken i 2007-2008, vitneførsel fra Malerservices regnskapsfører og revisor, og vitner fra Malerservices oppdragsgivere. Hva gjelder dokumentbevis har Malerservice brukt en del tid på å dokumentere sine egne skriftlige innvendinger til bokettersynsrapport og varsel om vedtak. I tillegg har det blitt dokumentert en del konkrete fakturaer og kreditnotaer for å vise sammenheng mellom inngående og utgående fakturaer, samt realitet i entrepriseforhold. Etter rettens syn er det - på et overordnet plan - to forhold ved opplegget for bevisførselen fra Malerservices side som er påfallende og som i betydelig grad er egnet til å svekke tilliten til at de opplysninger selskapet har gitt er riktige.

For det første er det så å si ikke dokumentert noen skriftlig korrespondanse, kommunikasjon eller kontrakter med de 30 angivelige underleverandørene. Det lille som er dokumentert knytter seg til noen ganske få kreditnotaer, og kommenteres nærmere nedenfor. Det er etter rettens syn påfallende at det nesten ikke foreligger slik dokumentasjon når det over en femårsperiode er utbetalt over 90 millioner kroner eksklusive merverdiavgift til så mange påståtte underleverandører. I reelle entrepriseforhold vil man forvente å finne spor av epostkorrespondanse eller annen dialog om pris for oppdrag, omfang, tidspunkter og steder hvor oppdrag skal utføres, planlegging, reklamasjoner, klager, tilbakemeldinger og lignende. Det er ubestridt at det i samme periode foreligger omfattende dokumentasjon og korrespondanse av denne typen mellom Malerservice og selskapets oppdragsgivere. Det er også kommet frem at det foreligger normal forretningskorrespondanse mellom noen av de 30 foretakene (de som staten har betegnet som «mellomledd») og *andre* kunder enn Malerservice. Mangelen på skriftlig kommunikasjon mellom Malerservice og underleverandører utover fakturaene indikerer at det ikke har eksistert reelle entrepriseforhold.

For det andre er det ikke ført noen vitner fra de 30 foretakene som vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører. Det er på det rene at noen av innehaverne har forlatt landet, og noen er straffedømt. Det er imidlertid vanskelig å forstå at alle representanter for disse underleverandørene kan være forsvunnet i en slik grad at de ikke en gang kan forklare seg på telefon. Når det avgjort viktigste bevisstemaet for retten er om 30 nærmere angitte foretak har levert reelle tjenester i virksomhet til Malerservice, er det klart at vitnebevis vil være av stor

verdi. Dette gjelder ikke minst i en situasjon hvor skattemyndighetene har tolket det foreliggende skriftlige faktura- og regnskapsmaterialet på en måte som i følge Malerservice er feil. Det er da påfallende at det fra Malerservices side bare tilbys forklaringer om disse leverandørforholdene fra Malerservice selv og fra noen representanter for Malerservices oppdragsgivere.

Hvis det var reelle underleverandører som hadde utført omfattende arbeid for Malerservice over en femårsperiode, skulle man tro at disse - i alle fall noen av disse - fortsatt husket dette og kunne forklart seg for retten. Under den samme forutsetningen skulle man også tro at Malerservice hadde kontaktinformasjon til relevante representanter som har utført eller ledet arbeid på oppdrag for Malerservice. Malerservice har hatt sterk oppfordring til å finne frem til slike vitner i alle fall siden bokettersynsrapporten forelå i 2011. Bokettersynsrapporten går gjennom hvert enkelt foretak og konkluderer med at det ene foretaket etter det andre ikke har drevet næringsvirksomhet eller ikke har levert selvstendige entreprisetjenester til Malerservice. Vitnebevis kunne vært avgjørende - og burde vært lett tilgjengelige - for å gjendrive bokettersynets og vedtakets konklusjoner dersom disse ikke er riktige. C forklarte imidlertid i retten at «alle forsvant» etter ransakingen hos Malerservice 23. oktober 2007. Dette indikerer for retten at det ikke har eksistert reelle entrepriseforhold.

Etter rettens syn er det ikke nødvendig å redegjøre for alle de momenter i bevisførselen som har ledet frem til rettens konklusjon om at vedtaket ikke er basert på uriktig faktisk grunnlag. Det er eksempelvis verken nødvendig eller hensiktsmessig å gjennomgå hvert enkelt av de 30 foretakene, slik vedtaket gjør. Spørsmålet er om det kan påvises feil i vedtakets premisser, og dette er det i utgangspunktet Malerservice som må påvise. Etter rettens syn har Malerservice ikke gjennom bevisførselen i hovedforhandlingen sannsynliggjort vesentlige konkrete feil ved vedtakets faktiske grunnlag og bevisbedømmelse.

De forholdene retten har vurdert som mest sentrale - utover det som er nevnt ovenfor - vil bli gjennomgått i det følgende.

Retten presiserer innledningsvis at det ikke er ett enkelt moment som har vært avgjørende for rettens bevisvurdering, men en helhetsvurdering av en rekke momenter sett i sammenheng. For enkelte av de anførte underleverandørene er det etter rettens syn nokså opplagt at vedtaket bygger på riktig faktagrunnlag, mens det for andre ikke er like klart. Retten er også enig med Malerservices prosessfullmektig i at mange av bevisene som er ført isolert sett bare indikerer rot og misligheter hos de underleverandører som er brukt, og at de ikke i seg selv er bevis for at det er noe galt hos Malerservice. Når hele bevisførselen vurderes i sammenheng, er det imidlertid tilstrekkelig sannsynliggjort at vedtaket i sin helhet bygger på riktig faktisk grunnlag.

Kontobevegelser hos underleverandører

For en rekke av underentreprenørene ble det dokumentert *kontoutskrifter* som tydelig indikerer at virksomhetene ikke har drevet næringsvirksomhet. Kontoutskriftene viser at det kommer penger inn fra Malerservice og andre selskaper som har fått fakturaer, hvorpå det nokså umiddelbart gjøres store kontantuttak i flere forskjellige banker. Kontoene viser ikke tegn på normale utgifter til næringsvirksomhet i form av for eksempel kjøp av maling, utstyr, arbeidsklær, betaling av lønn, husleie, forsikring, honorar til regnskapsfører eller lignende. Dette gjelder for Sega Service Saban Arifi, Totalpro Dobrowolski, Clasic Bygg og Maling AS, Lagos Mal Consult og Donat Ren-Maler N06. For sistnevnte er det ikke dokumentert innbetalinger fra Malerservice, men

derimot fra Malerservices underentreprenører Maler Expert Haziri og Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi.

Kontoutskrifter for øvrige underleverandører ble ikke gjennomgått under hovedforhandlingen, men det fremgår av bokettersynsrapporten at bankkonti til flere av underleverandørene er gjennomgått med lignende funn. Dette er nevnt for Lerdal Universal og Da Vinci. Det følger av vedtaket at lignende funn er gjort for Ornella Renhold.

Et konkret eksempel skal gjennomgås her. Det fremgår av kontoutskrift for Lagos Mal Consult N04 at selskapet den 26. mars 2009 mottok 308 825 kroner fra Malerservice. Den 27. mars 2009 ble det fra samme konto gjort 5 separate kontantuttak à 50 000 kroner, den 30. mars ble det tatt ut 20 000 kroner, 2. april ble det tatt ut 20 000 kroner, og 6. april ble det tatt ut 15 000 kroner. Til sammen er det gjort uttak på 305 000 kroner i løpet av noen ganske få dager etter at Malerservice innbetalte 308 825 kroner. Mellom innskuddet fra Malerservice og uttakene skjer det ingen annen aktivitet på kontoen.

Neste måned gjentar dette seg: Malerservice betaler inn 188 566,63 kroner den 20. april 2009 og 468 834,63 kroner den 22. april 2009. I perioden 21. april til 27. april gjøres det sju uttak på til sammen 400 000 kroner, pluss at det den 27. april overføres 241 625 kroner til det som ser ut til å være en privatperson. På denne måten ble 641 625 kroner tatt ut av kontoen innen en uke etter at Malerservice hadde satt inn ca 657 000 kroner. 13. mai 2009 viser kontoen et nytt innskudd fra Malerservice på 296 732,75 kroner, hvorpå det mellom 14. og 25. mai gjøres ni uttak på til sammen 290 000 kroner. I denne perioden er det ingen annen aktivitet på kontoen utover små korttransaksjoner til restauranter, kiosker og kaffebarer.

2. og 4. juni viser kontoen igjen innskudd på hhv 218 079 og 135 922 kroner fra Malerservice, med tilsvarende uttaksmønster. Det samme gjentar seg igjen 29. juni 2009, med innskudd på 176 674 kroner og raskt påfølgende uttak.

Dette er en leverandør som Malerservice kun benyttet i 2009. Malerservice betalte til sammen 2 194 933 kroner til Lagos Mal Consult i 2009 (jf vedtakets side 92-93). I sluttinnberetningen til konkursboet til Lagos Mal Consult N04 fremgår at bostyrer ikke har klart å komme i kontakt med innehaveren på registrert forretnings- eller boligadresse, og at det ikke er anmeldt krav i boet som indikerer at det er drevet virksomhet i Norge.

Opplysninger fra straffesaker mot personer som har vært sentrale i involverte foretak

(i) N04/N05-brødrene - Lagos Mal Consult og Rolly Ren-Mal Express

N04s bror N05 var innehaver av Rolly Ren-Mal Express N05. Dette foretaket er ikke et av de 30 foretakene som er omfattet av vedtaket i denne saken. Rolly Ren-Mal Express har imidlertid operert som underleverandør til Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi og til Maler Expert Haziri, som er blant de 30. N05 er straffedømt for grovt utbytteheleri i tilståelsesdom i Oslo tingrett. Han har i politiavhør forklart at hans bror N04 og virksomheten Lagos Mal Consult også var involvert i fiktiv fakturering. I følge broren kom N04 på besøk til Norge fra Tyskland 1-2 ganger i måneden for å foreta kontantuttak/banktransaksjoner på bankkonti til firmaet. I Borgarting lagmannsretts dom av 22. juni 2010 i saken mot N05 (straffutmålingsanke over tilståelsesdommen) heter det:

«N05 er domfelt for grovt utbytteheleri ved befatning med ca 13 millioner kroner over en tidsperiode på bortimot et år. Pengene stammet fra «svart» arbeid i byggebransjen. Siktete opprettet et fiktivt firma som utstedte fiktive fakturaer. Han fikk også sin bror og tre andre til å gjøre det samme. Pengene som kom inn på bankkontoene ble hevet kontant og levert videre til «Tony». Virksomheten var et ledd i et større organisert opplegg knyttet til maleropdrag i Oslo-området som personer med albansketnisk bakgrunn sto bak. Ved utnytting av billig arbeidskraft fra Øst- og Søreuropa og et system av selskaper og fiktive fakturaer, ble arbeidsoppdrag for store summer omgjort til kontanter ute av myndighetenes kontroll. Opplegget la til rette for omfattende økonomisk kriminalitet i et stort antall selskaper innen byggebransjen, herunder bruk av ulovlig arbeidskraft, skatte- og avgiftsunndragelser, regnskapsovertredelser og valutasvindel. Gjennom å fronte fiktive firmaer og heve pengene i kontanter bidro N05, og de personene han ledet, til å skjule bakmennene og vanskeliggjøre at det organiserte nettverket skulle bli avdekket.» (understreket her)

(ii) Donat Ren-Maler N06

Donat Ren-Maler er en av de 30 underentreprenørene vedtaket i vår sak gjelder. Innehaveren N06 ble domfelt for grovt utbytteheleri ved Oslo tingretts dom av 5. januar 2010. I dommen fremgår at N06, parallelt med arbeid på byggeplasser, opprettet enkeltpersonforetaket Donat Ren-Maler. For dette foretaket ble det i august og september 2009 innbetalt drøyt 4,2 millioner kroner, hvorpå han «sammen med Miki og ved et tilfelle også Tony», hevet «kontantbeløp på mellom kr 20 000 og kr 45 000». Det fremgår videre:

«Pengene ble tatt ut ulike filialer med få dagers mellomrom, opptil tre ganger om dagen. Til sammen er det hevet kr 4 166 600.

Det er på det rene at N06 ikke har utført arbeid som svarer til det fakturerte. De innbetalte beløpene er derfor betaling for arbeid utført av flere enn ham. Samtidig hadde firmaet verken ansatte eller innleid personell. Det er ikke spor av regnskapsbilag eller innberetninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Retten er derfor ikke i tvil om at det også i denne saken er tale om arbeidskraft som er omgjort til kontanter for å unndra skatt og avgift.»

(iii) Aktiv Maler Service N07 og Aktiv Maler Service AS

N07 ble i Oslo tingretts dom av 14. januar 2015 dømt til fem år og seks måneders fengsel for grovt utbytteheleri. Det fremgår i dommen at N07 var innehaver av malervirksomhetene Elif Malerarbeid N08 (registrert på hans kone), Aktiv Maler Service N07 og Aktiv Maler Service AS. Det fremgår av vedtaket i vår sak at Malerservice har bokført 49 fakturaer fra Elif Malerarbeid på til sammen drøyt 3,8 millioner kroner i 2008 og 2009, og fakturaer på drøyt 2,7 millioner kroner i 2009 og 2010 fra enkeltpersonforetaket Aktiv Maler Service N07.

N07 dømmes for heleri ved at han gjennom sine foretak sørget for at det ble foretatt utbetalinger på ca 25 millioner kroner til 20 nærmere angitte enkeltpersonforetak. Blant disse er Donat Ren-Maler N06 og Dea Bygg, som er blant de 30 foretakene som omfattes av denne saken. I tillegg omfatter listen Rolly-Ren Mal N05, jf over. I dommen fremgår på side 23 at det ikke var omstridt at de 20 enkeltpersonforetakene «var uten reell næringsvirksomhet og tjente som stråselskaper for å skjule svart arbeid». N07 hevdet at han ikke visste dette, men ble ikke trodd. Under rettens oppsummering på side 47 i dommen heter det:

«Når alle momentene ovenfor ses i sammenheng, er retten ikke i tvil om at N07, i egenskap av sine posisjoner i Elif, AMS ENK og AMS AS, med vitende og vilje benyttet svart arbeidskraft, overførte penger til kontoer tilhørende stråselskaper og stråmenn for å skjule utbytte fra kriminell virksomhet, bokførte fiktive fakturaer, og krevde urettmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

Alle de 20 enkeltpersonforetakene som er nevnt som betalingsmottakere i tiltalens post I er etablert etter samme mønster. De registrerte eierne er enten falske identiteter, personer uten nevneverdig tilhørighet til maleryrket, eller personer med opprinnelse fra Balkan som det har vist seg umulig å få kontakt med i ettertid. Kort tid etter at selskapene og kontoene i DNB og Postbanken ble opprettet, kom det inn betydelige pengebeløp fra bl.a. Elif, AMS ENK og AMS AS, som raskt ble tatt ut i kontanter.

Retten har ingen tro på at N07, som har bakgrunn som maler og asylsøker fra Kosovo, skal ha knyttet til seg 20 slike selskaper gjennom en periode på nærmere fem år for å utføre arbeid til en verdi på til sammen over kr 30 millioner, uten å forstå at det dreide seg om stråselskaper og svart arbeidskraft.

Videre lar fellestrekkene ved stråselskapene seg ikke forene med N07s forklaringer om at kontakten med en rekke av selskapene, eller representanter for disse, oppsto etter tilfeldige møter på ulike tidspunkter og steder.

Når dette sammenholdes med de øvrige momentene som retten har gjort rede for [...], er retten overbevist om at N07 tok aktivt del i et fiktivt faktureringsnettverk i perioden tiltalen omhandler, og at handlingene som er beskrevet i tiltalen var ledd i dette.»

På side 49 i dommen heter det at retten mener det kan legges til grunn at «N07 tilhørte et mellomnivå i det fiktive faktureringsnettverket».

(iv) Lavore Malerfirma

I Oslo tingretts dom av 22. november 2012 blir N09 dømt for blant annet merverdiavgiftsbedrageri. I dommen fremgår på side 6 at N09 laget fiktive fakturaer for blant andre Lavore Malerfirma, som er ett av de 30:

«Grisha fant frem til underleverandører, Lavore Malerfirma, hvor de var fra Kosovo Albania. Det stor Antonio Mercurio på kvitteringene. Dessuten var det Erol fra Tyrkia. Disse firmaene gjorde noe arbeid, men de fleste fakturaene var fiktive. Det var tiltalte som lagte fakturaene for Lavore og Erol. De kunne ikke så godt norsk. Det var det samme opplegget som ble benyttet for begge selskapene.»

Dette «opplegget» som ble benyttet er beskrevet like foran:

«Tiltalte produserte fakturaen på sin datamaskin. Det ble fakturert. Kong ringte samme dag pengene kom inn på selskapets konto. Tiltalte tok ut kontanter fra banken. Pengene ble levert videre til Kong samme dag.»

Underleverandører som ikke synes å eksistere

For en rekke av underleverandørene er det dokumentert at bostyrer eller bokettersynsrevisor har forsøkt å komme i kontakt med innehaveren uten å lykkes. Brev til registrert forretningsadresse kommer i retur, brev til bostedsadresse kommer i retur. Ved besøk på registrert forretningsadresse finner man ikke noen tegn til at virksomheten har adresse der, og man treffer ingen som har hørt om virksomheten.

Antedatering av fakturaer

Det ble under hovedforhandlingen dokumentert en rekke eksempler på at foretak som er underkjent i vedtaket har fakturert Malerservice før foretakene er registrert i enhetsregisteret eller merverdiavgiftsmanntallet. Det er også andre forhold ved fakturadatoer som indikerer at fakturaer har blitt antedatert, eksempelvis at faktura nr 71 er utstedt før faktura nr 1 (Sega Service). Et annet eksempel er at alle fem fakturaer som Louvros Malerfirma noensinne utstedte til Malerservice er datert samme dag (forut for registrering i merverdiavgiftsregisteret). Alle fakturaene fra Louvros Malerfirma er for øvrig påført organisasjonsnummeret til et annet malerfirma. Sett i sammenheng indikerer bevisførselen om dette at fakturaene er manipulerte og ikke er reelle krav på vederlag for leverte tjenester.

Blankettnumre på fakturaer

For 15 av de 30 foretakene er det i bokettersynsrapporten og vedtaket fremholdt at foretakets fakturaer har fakturanumre som tyder på at fakturaene har felles utsteder med andre av de underkjente foretakene. Dette gjelder Aktiv Bygg & Vedlikehold, Aktiv Maler Service N07, Lerdal Universal, Da Vinci, Fix Murer & Malerservice, Louvros Malerfirma, Sega Service, Dior Service, Marbygg, Elif, Drini, Lagos, Donat Ren-Maler, Dea Bygg og Malerservice Kompani.

Fakturablanketter kjøpes i esker à 500 blanketter, med fortløpende blankettnummerering, jf nærmere omtale i bokettersynsrapporten på s. 52 og i forskrift for trykking av giro.

Hvis to foretak har utstedt fakturaer med blankettnumre som ligger innenfor et intervall på 500, skyldes dette mest sannsynlig at blankettene kommer fra samme trykkeri og samme eske. Det må ikke være slik, fordi trykkeriene har anledning til å bruke samme nummerserien om igjen tre ganger.

Det at så mange som 15 av foretakene denne saken gjelder, har fakturaer med blankettnumre som ligger tett opptil fakturaer fra andre underkjente foretak (eller andre foretak med tilknytning til fiktiv fakturering) er etter rettens syn en nokså klar indikasjon på organisert fiktiv fakturering. Det er riktig som fremholdt av Malerservices prosessfullmektig under hovedforhandlingen, at det kan finnes andre forklaringer. Det ble dokumentert to politiforklaringer fra personer som har vært mistenkte for fiktiv fakturering i 2008 (N10 og N11) som fortalte at de hadde delt blanketter med andre og funnet store mengder ubrukte blanketter ved en flytting for NHO. Det er ikke ulovlig å dele en eske fakturablanketter.

Etter rettens syn er likevel omfanget for stort til at det er sannsynlig at det er tilfeldigheter. Når dette «blankettsporet» går igjen for 15 av de virksomhetene saken gjelder, er det mer sannsynlig at det betyr at virksomhetene har felles utsteder av fakturaer. Felles utsteder tyder i sin tur på at fakturaene ikke er reelle krav om betaling for leverte tjenester fra selvstendige næringsdrivende foretak.

Felles skrivefeil på fakturaer

Seks av firmaene - Totalpro Dobrowolski, Perfect Bygg AS, EB N11, Marbygg, Elif Malerarbeid og Clasic Bygg og Maling AS - har fakturaer som har to gjennomgående felles ortografiske feil. For det første står det «rG.No» i stedet for «Org.nr.», og for det andre er forfallsdato skrevet «forfalsdato».

Dette kan indikere at firmaene har felles utsteder av fakturaer, og i vedtaket er forholdet tillagt slik betydning. Vitnet René Ibsen fortalte i sin vitneforklaring at dette kunne ha en annen forklaring, nemlig at disse foretakene har brukt et gratis nedlastbart faktureringsprogram som heter FakturaLarsen. Ibsen hadde ved et enkelt Google-søk funnet ut at brukere av dette programmet klager over nettopp disse to skrivefeilene.

Etter rettens syn kan det godt tenkes at foretakene det er tale om har brukt et gratisprogram for å fakturere, og opplysningen til Ibsen - som er lett å etterprøve - gjør at retten ikke legger selvstendig vekt på dette momentet. For de seks foretakene det er tale om må retten etter bevisførselen for øvrig uansett legge til grunn at foretakenes fakturaer til Malerservice ikke representerer reelle krav om vederlag for tjenester levert i virksomhet.

Malerservices prosessfullmektig fremholdt under hovedforhandlingen at det i hovedsak ikke er sammenfall mellom foretak som har den felles skrivefeilen og foretak som har blankettnumre i nær sammenheng. Dette er riktig, det er kun Marbygg som både har denne skrivefeilen og som også har brukt blanketter i tett nummerrekkefølge med andre underleverandører. Etter Malerservices oppfatning viser dette at de to feilene har ulik kilde, og at kilden da ikke kan være Malerservice. Etter rettens syn er mangelen på et konsistent mønster her ikke egnet til å overbevise om at Malerservice nødvendigvis er uvitende om at fakturaene er fiktive. Isolert sett beviser momentet verken det ene eller det andre. Det tyder på at ikke alle fakturaene har samme «fakturaprodusent», men det kan ikke på denne bakgrunn utelukkes at Malerservice har vært innforstått med manglende realitet bak fakturaene.

Særtrekk ved inngående fakturaer

Bokattersynsrapporten og vedtaket legger til grunn at det er et gjennomgående trekk at fakturaene fra de 30 foretakene til Malerservice inneholder formelle mangler i forhold til bokføringsreglenes krav til salgsdokument. Dokumentasjonen under hovedforhandlingen viste at de inngående fakturaene i mange tilfeller var utformet på en slik måte at det er vanskelig å etterprøve hvilken type arbeid som er utført, når og hvor det er utført, hvor mange timer eller hvor stort areal som er malt, eller hvem som har utført arbeidet.

Under Cs partsforklaring ble det brukt en del tid på å gå gjennom eksempler på inngående fakturaer og å forklare rutinene internt i Malerservice for behandling av disse. C viste at når de inngående fakturaene ses i sammenheng med utgående faktura fra Malerservice til oppdragsgiver, blir i alle fall en del av disse forholdene klarere, blant annet ved at C ved kontroll av inngående fakturaer påførte prosjektnumre som koblet arbeidet til konkrete prosjekter i Malerservices prosjektrekskaper. Fortsatt er det imidlertid rettens inntrykk at det ut fra dokumentasjonen ofte er vanskelig å etterprøve når arbeidet var utført og hvem som har utført det.

I Oslo tingretts straffedom av 14. januar 2015 mot N07 og Aktiv Malerservice AS er det referert at N07 forklarte at det «tidvis ble laget arbeidsrapporter som ikke var reelle for å få timetallet til å stemme overens med avtalte fastpriser». Det kan også nevnes i denne sammenheng at det under hovedforhandlingen ble dokumentert fakturaunderlag som viste at en arbeider ved navn Nasuf Isufi utførte arbeid for Malerservice på ett prosjekt og for Maler Expert Haziri på et annet prosjekt et annet sted i samme tidsrom. Disse eksemplene indikerer at fakturaunderlagene i alle fall i noen tilfeller ikke stemmer med virkeligheten.

Dokumentasjonen under hovedforhandlingen viste også eksempler på inngående fakturaer som så helt kurante ut og som klart oppfyller bokføringsreglenes krav til salgsdokument.

De inngående fakturaene er i stor grad utformet på bakgrunn av håndskrevne «kladder» eller beskrivelser utarbeidet av C selv, og underlagsdokumentasjonen til fakturaene (arbeidsrapporter, arbeidssedler, timelister) er i det vesentlige utformet av Malerservice. Retten er enig med Malerservice i at dette verken er ulovlig eller noen selvstendig indikasjon på at fakturaene ikke representerer reelle tjenesteleveranser. Det kan være legitime grunner til at Malerservice ønsker at underlagsdokumentasjonen fra ulike underleverandører skal følge samme mal, blant annet at dette blir mer oversiktlig og lettere å håndtere for Malerservice, og at det gjør det lettere for Malerservice å levere et enhetlig fakturagrunnlag videre til sin oppdragsgiver.

De håndskrevne «kladdene» fra C kan forstås som beskrivelser fra en oppdragsgiver på hva oppdraget omfatter, men de inneholder typisk også «instruks» til oppdragstakeren om hva han skal fakturere for jobben. Etter rettens syn indikerer utformingen av de inngående fakturaene og det medfølgende underlaget at den enkelte leverandør var lite selvstendig i forhold til Malerservice.

I samme retning trekker det forhold at de utgående fakturaene, som gjennomgående benytter det samme fakturaunderlaget (men uten selve fakturaen fra underleverandøren), ikke inneholder opplysninger som indikerer at arbeidet er utført av andre enn Malerservice. Det er ikke påvist eksempler på at en utgående faktura viser for Malerservices kunde at arbeidet er gjort av en av de 30 underkjente underleverandørene. Dette er ikke nødvendigvis feil, men sett i sammenheng med at Malerservice overfor sine oppdragsgivere innrapporterte folkene som utførte arbeidet som ansatt i Malerservice på RF-skjemaer, mannskapslister mv, HMS-skjemaer osv, er det påfallende.

Kreditnotaer: Indikasjon på realitet i underleverandørforholdene?

Malerservices prosessfullmektig dokumenterte en del kreditnotaer fra underleverandører under hovedforhandlingen, og C forklarte at kreditnotaene viser at underleverandørene hadde resultatansvar overfor Malerservice. Resultatansvar er en klar indikasjon på at det foreligger reelle entrepriseforhold, jf redegjørelsen for rettslige utgangspunkter ovenfor.

Etter en samlet vurdering av bevisførselen er retten ikke overbevist om at kreditnotaene beviser resultatansvar. Det som er påfallende er at det ikke er dokumentert noen eksempler på diskusjon mellom Malerservice og underentreprenører om grunnlaget for krediteringen. Dersom det var snakk om reelle entrepriseforhold ville det være naturlig å forvente at en klage fra Malerservices kunde ble formidlet til den underleverandør som hadde utført jobben, og at denne i alle fall i noen tilfeller kunne ha innvendinger til at det forelå mangler eller andre grunnlag for at noe skulle krediteres. I en del tilfeller kan man tenke seg at dette går muntlig mellom Malerservice og

underleverandør, særlig når det gjelder underleverandører som er tidligere ansatte i Malerservice og som har tett samarbeid med Malerservice. Det er likevel påfallende at det ikke er dokumentert noen eksempler på at denne typen diskusjoner har skjedd pr epost, når det er tale om leveranser på over 90 millioner kroner over fem år.

Det er etter det retten kan se dokumentert én epost til en underleverandør, og det er en epost fra B til N13 (N13 Malerfirma) 17. mars 2009, hvor A skriver:

«Arton jeg har kreditert i dag til Reinertsen beløpet 59.379,78 jeg venter kreditnota fra deg på 47.503,82»

Det fremgår av epost fra Reinertsen til B dagen før, at dette gjaldt en innvending om at Malerservice hadde fakturert Reinertsen 59 378,78 kroner for mye i forhold til hva som var utført av kontraktsarbeider. Summen N13 ble bedt om å kreditere er nøyaktig 80 % av summen Malerservice krediterte sin kunde. Denne eposten indikerer etter rettens vurdering liten grad av selvstendighet hos N13. Det kan selvsagt tenkes at eposten bare markerer sluttsteinen i en muntlig diskusjon mellom A og N13. Samtidig er det nesten mer interessant at det er den eneste eposten med underleverandør som ble dokumentert. Den viser at epostkorrespondanse kunne forekomme, men hvor er all den ordinære forretningskorrespondansen mellom samarbeidspartnere?

Et annet eksempel som ble dokumentert, er en kreditnota på 180 000 kroner fra Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosiezna til Malerservice fra 2009. Denne gjelder etter sitt eget innhold en tvist om kvaliteten på utført arbeid. Det er dokumentert en epostkorrespondanse mellom Malerservice kunde og Teknologisk institutt om kvaliteten på malingen, men det er ingen skriftlige spor av at denne omfattende reklamasjonen ble videreformidlet til Malerservices underleverandør; langt mindre noen diskusjon om grunnlaget for reklamasjonen. Dette er etter rettens syn påfallende.

Retten viser på dette punktet også til vitneforklaringen fra bokettersynsrevisor Marianne Dybå Gansmo. Hun forklarte at det i bokettersynsperioden finnes en del korrespondanse mellom Malerservice, underleverandøren Alfa Bygg AS og Bauer & Bech i forbindelse med at Bauer & Bech hadde likviditetsproblemer og søkte å få i stand en frivillig akkord med sine kreditorer. Det var utstrakt epostkorrespondanse mellom Malerservice og Alfa Bygg om hvorvidt man burde godta akkorden. Det finnes ingen tilsvarende korrespondanse mot andre underleverandører.

Gansmo forklarte også at forekomsten av enkelte kreditnotaer i Malerservices regnskapsmateriale ikke nødvendigvis indikerer realitet i entrepriseforholdene. De kan etter hennes vurdering også bevisst være lagt inn for å gi regnskapet større kredibilitet. Dette begrunnet hun med at regnskapet til ordinære forretningsvirksomheter normalt inneholder både fakturaer og kreditnotaer. Et fullstendig fravær av kreditnotaer kan derfor vekke mistanke om at regnskapet ikke beskriver en ordinær forretningsvirksomhet.

Etter rettens syn er de kreditnotaer som ble dokumentert i saken ikke egnet til å overbevise om at underleverandørene reelt sett har hatt resultatansvar og utført reelle selvstendige underentrepriser.

Kortvarige samarbeidsforhold og hyppig utskiftning av underleverandører

Malerservice har i bokettersynsperioden nokså kortvarige samarbeidsforhold med mange av de underkjente foretakene. De fleste av dem har sendt fakturaer til Malerservice i ett eller to regnskapsår, deretter er de borte. Dette mønsteret fremtrer nokså tydelig i oversikten på side 92 i vedtaket. Retten legger til grunn at dette i mange tilfeller henger sammen med at foretakene ikke har levert regnskaper og ikke betalt skyldig skatt og avgift.

Manglende leveringsevne hos underentreprenører

I bokettersynsrapporten er det for hver enkelt av underleverandørene gjennomført en analyse av hvorvidt foretaket har evne til å levere en arbeidsinnsats til Malerservice tilsvarende det som er fakturert, i form av registrerte ansatte eller bokførte utgifter til innleie av personell.

Eksempelvis er det for Hans Malerfirma pekt på at firmaet i 2007 bare hadde én ansatt, og det var regnskapsfører Inger Stubberud. I løpet av fire måneder i 2007 fakturerte firmaet Malerservice for 785 423,60 kroner eks merverdiavgift, hvilket tilsvarer 3272 timer gitt en timepris på 240 kroner. Hvis innehaveren av enkeltpersonforetaket skulle utført jobben alene, måtte han jobbet 27 timer pr døgn alle de 120 dagene i perioden.

Retten er enig med skattekontoret i at disse analysene gjennomgående indikerer at foretakene ikke har vært i stand til å levere de tjenester som er fakturert Malerservice, og at dette derfor indikerer at fakturaene er fiktive.

Malerservice har med styrke innvendt - både under behandlingen av skattesaken i forvaltningen og for retten - at dette ikke indikerer at det er noe galt fatt hos Malerservice. Det kan kun være en indikasjon på at underleverandørene har utført og organisert svart arbeid.

Retten er enig i at dette momentet isolert sett, for den enkelte underleverandør, ikke kan trekkes lengre enn til at det indikerer svart arbeid hos underleverandøren. Når forholdet ses i sammenheng med bevisbildet for øvrig, og når man ser hen til hvor gjennomgående dette trekket er, mener retten likevel at det indikerer at Malerservice har vært klar over at fakturaene ikke samsvarte med reelt leverte tjenester i virksomhet.

Kommunikasjon om bruk av underentreprenører overfor oppdragsgivere

Malerservice hadde som nevnt innledningsvis oppdrag på store prosjekter for entreprenører som Veidekke, Peab, NCC, Selvaag Bygg og Betonmast. Disse entreprenørene hadde standardklausuler i sine kontrakter om at underentreprenører (som Malerservice) ikke selv kunne benytte underentreprenører («underunderentreprenører») uten å få skriftlig godkjenning fra oppdragsgiver. Etter bevisførselen legger retten til grunn at Malerservice ikke rutinemessig sendte formelle forespørsler til sine oppdragsgivere, og det er ikke dokumentert noen eksempler på at oppdragsgivere overfor Malerservice har godkjent bruk av underentreprenører. Det er derimot dokumentert enkelte eksempler på referater fra avklaringsmøter mellom oppdragsgivere og Malerservice hvor det fremgår at Malerservice (kun) skal bruke egne ansatte på prosjektet.

C forklarte imidlertid at alle oppdragsgiverne var klar over at Malerservice benyttet underentreprenører. Hans forklaring er at det formelle kontraktsregimet ikke ble fulgt. Videre forklarte han at det ofte var intensjonen å bruke egne ansatte, men at det skjedde endringer, utsettelse osv i prosjektene som førte til at det ble nødvendig å bemanne opp med underleverandører i stedet for egne ansatte. Dette ble klarert muntlig og uformelt med

oppdragsgiverne. For å bevise dette har Malerservice ført en del vitner. Sentrale momenter fra vitneforklaringene skal gjennomgå i det følgende.

Vitneforklaringer om Malerservices bruk av underentreprenører

(i) Ola Tangen - Sjølyststranda og Akershus Festning

Tangen var ansatt som prosjektleder i Malerservice. Han var blant annet selskapets prosjektleder for oppdrag med rehabilitering av Akershus festning og for et større nybygg av boligblokker på Sjølyststranda (flere hundre leiligheter). Tangen forklarte - i samsvar med Cs forklaring - at det ble brukt underentreprenører på prosjektene, at det ikke ble lagt skjul på dette overfor oppdragsgiverne, og at oppdragsgiverne ikke var opptatt av om arbeidet ble utført av egne ansatte eller underentreprenører.

Han forklarte også at det var forskjell på den rollen han som prosjektleder hadde overfor Malerservices egne ansatte, og overfor underentreprenørene. I forholdet til egne ansatte fulgte han opp arbeidet nokså tett, sørget for at de gjorde det de skulle, hadde nok maling og utstyr, håndterte timelister mv. I forhold til underentreprenørene var han bare i kontakt med sjef/leder, og de fulgte selv opp arbeidet i det daglige med egne formenn.

Tangen fikk spørsmål om han kjente til de enkelte underentreprenørene som i henhold til Malerservice regnskaper ble brukt på Sjølyststranda. Prosjektet på Sjølyststranda er omtalt i bokettersynsrapporten. Det fremgår der at Malerservice utførte arbeid på dette prosjektet for drøyt 17 millioner kroner i perioden 2005-2007. Av Malerservices bokføring fremgår at følgende underleverandører ble brukt på Sjølyststranda:

- AG Malerfirma & Co AS
- Alfa Bygg Oslo AS
- Din Maler Evis Mumajesi
- Drini Malerservice Arben Stojku
- Hans Malerfirma Hasan Islamaj
- Sado-Maler Service Sadulla Rushiti
- Marbygg Mariusz Skrzecz
- Perfect Bygg AS
- Malerfirma N13
- Lavore Malerfirma Antonio Mercurio
- Totalpro Dobrowolski
- Louvros Stamatios
- Murat Gashi G-Bygg & Renhold
- Segal Service Saban Arifi
- S Renhold og Vedlikehold
- Hallstein Holm Gulvlegging

Tangen var prosjektleder for alle blokkene. På spørsmål om hvilke underentreprenører han kunne huske, fortalte han at han særlig husket en som het Afrim, som var maler, og to karer som var inne for å legge gulvbelegg og tepper som het Bjørnar og Svein. Han husket ikke noen firmanavn. Afrim er i henhold til bokettersynsrapporten fornavnet på daglig leder i AG Malerfirma & Co AS. Da Tangen ble foreholdt foretaksnavnene som er listet opp ovenfor, dro

han kjensel på to av navnene; Din Maler Evis Mumajesi og Malerfirma N13. Din Maler forklarte han at han aldri hadde hatt noe med å gjøre, han hadde bare hørt navnet. Malerfirma N13 hadde vært engasjert på Sjølyststranda, for å male en trappeoppgang. De øvrige foretakene kunne Tangen ikke si at han kjente til, og han kunne ikke bekrefte at de hadde vært engasjert i prosjektet. Hva gjaldt N13, forklarte Tangen at Malerfirma N13 hadde utført arbeidet med egne ansatte, egen maling og egne lønninger.

Rettens vurdering er at Tangens forklaring i hovedsak *ikke* tyder på at vedtaket fra Skatt øst er basert på uriktig faktisk grunnlag. Tangen bekrefter at Malerservice i noen grad har brukt underleverandører, men det er i seg selv ikke omtvistet. Det fremgår av fremlagte saldolister at Malerservice hadde 85 underleverandører i 2005, 74 i 2006 og 64 i 2007. Forklaringen til Tangen underbygger også at AG Malerfirma & Co AS var engasjert av Malerservice, men dette selskapet er ikke blant de underentreprenørene som vedtaket underkjenner.

På ett punkt tilsier Tangens forklaring at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag, nemlig for så vidt gjelder Malerfirma N13. Forklaringen tyder på at dette foretaket var underleverandør på prosjektet. I motsatt retning trekker det forhold at Tangen ikke var kjent med at 9 av de underkjente underleverandørene hadde vært på prosjektet. Dette gjelder Din Maler Evis Mumajesi, Drini Malerservice Arben Stojku, Hans Malerfirma Hasan Islamaj, Marbygg Mariusz Skrzecz, Perfect Bygg AS, Lavore Malerfirma Antonio Mercurio, Totalpro Dobrowolski, Louvros Stamatios og Sega Service Saban Arifi. At Tangen - som var Malerservices prosjektleder for alle blokkene på Sjølyststranda - ikke var kjent med disse, samtidig som kostnader til godtgjøring av alle disse foretakene er bokført i Malerservices prosjektrengskaper, tyder på at Malerservices bokføring ikke samsvarer med de reelle forhold.

(ii) Bjørn de Vreeze og Jan Kristiansen - Quadraturen

Disse to vitnene var begge ansatte i NCC Construction, og forklarte seg om et prosjekt de har deltatt i som er omtalt som Quadraturen. Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeid i prosjektet, som omfattet maling av ca 200 små leiligheter. Malerservices prosjektrengskap viser utgifter til lønn i prosjektperioden på 107 026 kroner og utgifter til «leiearbeid» (underleverandører) på 5 953 074 kroner. Hovedtyngden av arbeidet ble altså i henhold til regnskapet utført ved bruk av underleverandører. Samtidig fremgår det av bokettersynsrapporten at NCC på henvendelse fra skattekontoret har gitt uttrykk for at man ikke har fått forespørsler om å bruke underentreprenører, at man ikke har fått RF-1198-skjemaer eller mannskapslister som tyder på at andre enn Malerservice selv har utført malerarbeid, og at NCCs oppfatning er at Malerservice har gjort arbeidet ved hjelp av egne ansatte.

Kristiansen var NCCs prosjektleder for Quadraturen. Som prosjektleder var han NCCs øverste ansvarlige for prosjektet. Under prosjektleder har man blant annet anleggsledere for avgrensede deler, og under anleggsledere har man formenn, som leder arbeidslagene. Han forklarte at han ikke kunne huske at Malerservice hadde klarert bruk av underentreprenører, noe de etter kontrakten skulle gjort. Kristiansen ville selv hatt siste ordet ved en slik forespørsel. Han husket imidlertid at et firma som het Din Maler var engasjert i prosjektet, og trodde dette var som underleverandør til Malerservice. Da han ble foreholdt at Din Maler var engasjert direkte av NCC på dette prosjektet (på en annen del enn Malerservice hadde), regnet han med at han hadde husket feil. Andre mulige underentreprenører husket han ikke. Han hadde bare kontakt med C og B.

Bjørn de Vreeze var formann på prosjektet, med ansvar for et avgrenset hastearbeid knyttet til murpuss. Han var ikke formann for malerarbeider, og han visste ikke hvem som var NCCs formann for malingsarbeider. Han visste heller ikke hvem fra Malerservice som utførte malerarbeider. For å løse sitt oppdrag fikk han imidlertid benytte «en Malerservice-gjeng» og et pussfirma. de Vreeze koordinerte arbeidene, og B var «the big boss» for de som kom fra Malerservice. Han forklarte at folkene som han hadde kontakt med fra Malerservice sa at de hadde egne bedrifter, og at dette var vanlig. Han mente det var to underleverandører. Den ene het Agron, og han hadde med seg tre eller fire mann. I tillegg var det en til, som han ikke husket navnet på, men som kanskje kunne hete Arton. Han visste ikke navnet på foretaket til Agron. Da han ble foreholdt de foretakene som i henhold til Malerservice prosjektrengskap var engasjert som underentreprenører på Quadraturen (Lerdal Universal, Malerfirma N13, Din Maler Evis Mumajesi, Sado Malerservice, Maler Expert Haziri, Totalpro Dobrowolski, Louvros Stamatios, Euro Malerservice, Marbygg og Vålerenga Mur & Puss), ga han uttrykk for at han hadde hørt om Malerfirma N13, men ingen av de andre.

Verken Kristiansen eller de Vreezes forklaring tyder etter rettens syn på at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag. Malerservices regnskaper tilsier at det alt vesentlige av arbeidet er utført av underentreprenører, og det er da påfallende at NCCs prosjektleder ikke har noen erindring om at underentreprenører ble brukt. de Vreezes forklaring underbygger at noen av de som møtte for Malerservice på byggeplassen ga uttrykk for at de hadde eget firma, men gir ingen støtte til at det var snakk om reelle entrepriseforhold eller til at de foretakene som Malerservice har bokført fakturaer fra har levert tjenester i Quadraturen-prosjektet.

(iii) Henrik Bager og Lars Petter Gamlem - Akersgata 51

Disse vitnene var henholdsvis anleggsleder og formann for NCC i et rehabiliteringsprosjekt i Akersgata 51, hvor Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeider. Det fremgår av bokettersynsrapporten at Malerservice på dette prosjektet bokførte null kroner i lønnutgifter, og drøyt fire millioner kroner til «leiearbeid». Alt arbeid ble altså utført av underleverandører. C forklarte at malerarbeidene i utgangspunktet var satt bort til Maler Expert Haziri. Da det ble for stort for Haziri alene, ble også Din Maler Evis Mumajesi koblet inn. NCC ville imidlertid ikke ha Evis Mumajesi der, og han ble derfor byttet ut med AD Malerarbeid Arben Deliu.

Bruken av underleverandører ble imidlertid ikke formelt avklart med NCC, slik kontrakten krevde. Det ble dokumentert under hovedforhandlingen at NCCs prosjektleder Per Kristian Overvik i politiavhør 3. desember 2007 forklarte følgende:

«Det er Fitim Haziri, hans bror Asrim Haziri, Isufi, Plana og Besnik Bytyqi som utfører arbeid for MN i Akersgata 51. Det er angitt at disse er ansatt i MN.»

Retten fikk også dokumentert RF-1198-skjemaer som Malerservice leverte til NCC. I disse skjemaene er de nevnte personene oppgitt som ansatte i Malerservice. Overvik forklarte politiavhøret at disse skjemaene kom fra Malerservice ved Inger Stubberud (regnskapsføreren) eller C.

Henrik Bager var en av NCCs anleggsledere på prosjektet, med ansvar for blant annet malerarbeider. Han forklarte i retten at han mente det var flere underentreprenører som utførte malerarbeider for Malerservice. Han husket navnene Fitim og Arben, og kjente igjen

foretaksnavnene AD Malerarbeid Arben Deliu og Maler Expert Haziri. Elif Malerarbeid, som også skal ha vært engasjert i prosjektet i henhold til Malerservices regnskaper, husket han ikke. Etter rettens syn er det imidlertid liten støtte i Bagers vitneforklaring hva gjelder spørsmålet om disse leverte selvstendige tjenester i virksomhet til Malerservice. Bager hadde liten kontakt med Malerservice i prosjektet, og var ikke kjent med kontraktens krav til godkjenning fra NCC hvis Malerservice ønsket å bruke underleverandører. Når det gjaldt oppføring av arbeidsgiver på HMS-lister, RF-skjemaer mv, hadde han ikke befatning med dette og ingen formening om det var vanlig eller riktig å føre opp Malerservice som arbeidsgiver selv om det var underleverandører som ble brukt. Han var ikke kjent med om malerne på byggeplassen selv skaffet utstyr og maling, eller om dette ble holdt av Malerservice.

Lars Petter Gamlem var formann på Akersgata-prosjektet, og hadde ansvar for malerarbeidet. Han oppfattet det som at Evis Mumajesi (Din Maler), Arben Deliu (AD Malerarbeid) og Fitim Haziri (Maler Expert Haziri) var hyret inn som underentreprenører til Malerservice. Han ga klart uttrykk for at han ikke trodde disse var ansatte i Malerservice, selv om det kunne stå Malerservice i skjemaer og mannskapslisters. Han hadde inntrykk av at de hadde en kontrakt med Malerservice hvor Malerservices fastpris i forhold til NCC var videreført, med fradrag for en prosentandel som Malerservice skulle beholde. Videre sa han at malerne ikke fikk betalt mer enn fastpris hvis ikke de hadde timelister for tillegg attestert av NCC. Dette underbygget slik han forsto det at det var tale om selvstendige underentrepriser. Han husket også en konkret krangel om timer i forbindelse med at Din Maler ble skjøvet ut av prosjektet, hvor det var spørsmål om grensesnittet mellom arbeidet som Din Maler skulle ha betalt for, og det arbeidet som Maler Expert Haziri skulle ha betalt for. Uenigheten gjaldt hvor mye av kontraktsarbeidet (innenfor fastpris) som var utført av Din Maler, og dermed hvor mye som gjensto og som Maler Expert Haziri skulle utføre. Det var også spørsmål om deler av utført arbeid var tilleggsarbeid som skulle honoreres utenfor fastprisen. Denne «krangelen» mellom Mumajesi og Haziri ble tatt opp med og forsøkt avklart med Gamlem. Det endte imidlertid med at C måtte inn og løse det.

Gamlem hadde heller ikke hørt om Elif Malerarbeid, som også skal ha vært engasjert i prosjektet i henhold til Malerservices regnskaper.

Malerservice og staten har ulike tolkninger av dette vitnebevisets betydning. Malerservice mener at Gamlems forklaring klart underbygger at Maler Expert, Din Maler og AD Malerarbeid var selvstendige underentreprenører som hadde kontrakt med Malerservice, i tråd med hva C forklarte.

Staten mener på sin side at Gamlems forklaring om «timekrangelen» viser det motsatte; nemlig at det ikke var reelle entrepriseforhold. Statens prosessfullmektig fremholdt at hvis det hadde vært reelle entrepriseforhold ville krangelen om grensesnitt mellom to av Malerservices underentreprenører vært NCC uvedkommende. Det hadde ikke vært noen grunn til å ta dette opp med Gamlem, de burde tatt det med sin kontraktspart Malerservice.

Etter rettens syn underbygger Gamlems forklaring den forklaringen C har gitt. Gamlems forklaring underbygger at Din Maler, Maler Expert Haziri og AD Malerarbeid hadde selvstendige oppdrag hvor de fikk en prosentandel av Malerservices kontraktssum for å utføre Malerservices kontraktsforpliktelse. Forklaringen er imidlertid ikke noe avgjørende bevismoment, men inngår i et samlet bilde hvor en del omstendigheter trekker i motsatt retning. Alt skriftlig materiale tyder

på at de som arbeidet på prosjektet var ansatte i Malerservice, prosjektleder Overvik hadde inntrykk av det samme i politiavhør i 2007. I tillegg er det motstrid mellom det Gamlem og Bager forklarer og det Malerservice har bokført i sine regnskaper. I følge bokettersynsrapporten er det ikke bokført kostnader til Din Maler Evis Mumajesi i prosjektrengskapet for Akersgata 51, mens det er bokført kostnader til Elif Malerarbeid. Vitnene husker ikke Elif, som har fått betalt, men de husker Din Maler, som i henhold til prosjektrengskapet ikke har fått betalt.

(iv) Hans Petter Semlitsch - Lilleborg

Semlitsch var prosjektleder for NCC på et boligprosjekt på Lilleborg i 2007-2008, hvor Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeider. Han hadde også erfaring med Malerservice fra tidligere prosjekter. Han forklarte at Malerservice brukte underleverandører i tillegg til egne ansatte, og at dette var vanlig. Han kunne bare huske én underleverandør til Malerservice på malerarbeider, og det var Din Maler (Evis Mumajesi). Ellers husket han Alfa Bygg AS (som ikke er underkjent i vedtaket) og en underleverandør på gulvlegging. Semlitsch ga uttrykk for at han ikke var i tvil om at Din Maler var en underentreprenør til Malerservice. Forklaringen hans ga imidlertid lite holdepunkter for vurderingen av Din Malers selvstendighet i forhold til Malerservice; hvem som sto for materiell og utstyr, resultatansvar, organisering eller hva som var avtalt med hensyn til vederlag/godtgjørelse. Semlitsch forholdt seg til C når det gjaldt kontraktuelle ting, og B var den som kom hvis noe måtte ryddes opp i på byggeplassen. Semlitsch forklarte som eksempel at han klaget på utførelsen av sparklingen på noen benkeplater, hvorpå B kom til byggeplassen og fikk malerne til å rette opp feilene. Dette er både forenlig med at Din Maler var underentreprenør til Malerservice og med at Evis Mumajesi og øvrige malere reelt sett var ansatte i eller selvstendige oppdragstakere for Malerservice.

Semlitsch forklarte for øvrig at han som prosjektleder i NCC på denne tiden stilte strenge krav til utfylling av RF-skjemaer og HMS-lister, herunder at alle arbeidstakere ble ført opp under det selskapet de var ansatt i. Dette står i kontrast til Malerservices praksis i de prosjekter hvor slike skjemaer og lister er dokumentert i saken. Her er alle malere oppført med Malerservice som arbeidsgiver, selv om Malerservice i ettertid hevder at de var ansatt hos underleverandører. Malerservices regnskapsfører forklarte i retten at hun på et tidspunkt hadde ringt Sentralskattekontoret for utenlandssaker og fått opplyst at det var slik det skulle gjøres. Denne typen skjemaer og lister er imidlertid ikke dokumentert for Lilleborg-prosjektet.

Semlitschs forklaring gir en viss støtte til at Din Maler var underentreprenør til Malerservice på ett prosjekt, men er etter rettens syn ikke noe avgjørende bevis for at vedtaket er basert på uriktig faktagrunnlag. Det er uomtvistet at Din Maler har drevet næringsvirksomhet, men spørsmålet er om foretaket har levert tjenester i virksomhet (entreprise) til Malerservice, eller om Evis Mumajesi og tilknyttede malere har stått i en nærmere og mindre selvstendig relasjon til Malerservice slik at de må anses for å ha utført arbeidsytelser i eller utenfor tjenesteforhold for Malerservice. Semlitschs forklaring gir ikke sterke holdepunkter for å konkludere i så måte.

(v) Bernt Ivar Larsen - Moderne Byggefornyelse

Larsen forklarte at han som prosjektleder i Moderne Byggefornyelse hadde brukt Malerservice som underentreprenør for malerarbeider flere ganger, og hadde svært gode erfaringer med det. Han forklarte i retten at Malerservice flere ganger hadde brukt underleverandører, særlig når det var tidspress og behov for å forsere. Han var ikke i tvil om at det var underleverandører, og begrunnet dette med at man kan merke forskjellen på holdningen hos arbeidere som går på

kontrakt og har resultatansvar kontra egne ansatte. Selvstendige underleverandører var mer opptatt av å få jobben gjort innen tidsfristen, få gjennomslag for tilleggs-/endringsarbeider mv.

Retten kan likevel ikke se at Larsens vitneforklaring tilsier at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag. For det første ga Larsen i politiavhør i 2007 uttrykk for at «MN har selv med egne ansatte utført malerarbeidene, mens gulvarbeidene er satt bort til en av MN's underentreprenører». Dette avhøret gjaldt to av de prosjektene som han også forklarte seg om i retten - Hoffsvæien og Østre Aker vei 62. Det kan derfor ikke utelukkes at de selvstendige underentreprenørene Larsen husker, er underleverandører på flislegging, murarbeider mv - som ikke er underkjent i vedtaket. For det andre kunne Larsen ikke huske noen navn på underleverandører som Malerservice hadde brukt, og heller ikke noen kontaktpersoner fra slike underleverandører. Da han ble foreholdt navnene på foretak som har fakturert Malerservice på prosjekter hvor Moderne Byggfornyelse var oppdragsgiver (Sega Service Saban Arifi, Dea Bygg, Donat Ren-Maler), hadde han ingen erindring av disse navnene.

(vi) Roger Walle - Bauer & Bech

Walle hadde kontakt med Malerservice i flere prosjekter mens han jobbet for entreprenøren Bauer & Bech AS. Han hadde inntrykk av at Malerservice ofte brukte underleverandører for å oppfylle sine kontraktsforpliktelser, blant annet fordi Malerservice alltid klarte å stille med riktig antall malere til riktig tid, og fordi selskapet klarte å bemanne opp et oppdrag på kort varsel hvis det ble behov for forsering eller lignende. Dette mente han at man ikke kan få til hvis man bare baserer seg på egne ansatte, det krever at man har et nettverk av underleverandører.

For ett av prosjektene (Trondheimsveien) husket han at det var en som het Evis som var «saksbehandler for Malerservice», dvs den som styrte arbeidet på byggeplassen. Når Walle ikke ble enig med Evis, kom C og ordnet opp. For et annet prosjekt husket han en saksbehandler som het Sado, uten at han kunne huske noe firmanavn. For øvrig kunne han ikke huske noen foretaksnavn. Han hadde ikke hørt om Elif Malerarbeid, som har fakturert Malerservice for arbeider på Trondheimsveien-prosjektet.

Etter rettens vurdering gir Walles forklaring begrensede holdepunkter for vurderingen av om vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag. Av de underkjente underleverandørene er det bare Din Maler Evis Mumajesi han forklarer seg om, og forklaringen om Evis' rolle og forhold til Malerservice gir ikke sterke holdepunkter for å konkludere med at Din Maler Evis Mumajesi reelt opptrådte som en selvstendig underentreprenør.

(vii) Annkarin Berg Nordstrand - Selvaag Bygg

Nordstrand var prosjektkoordinator for Selvaag Bygg AS, og hadde blant annet ansvar for HMS, inntakskontroll på byggeplass, RF-1198-skjemaer mv. Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeider blant annet på boligprosjektene Mortensrudhøyden og Mortensrudhøyden 2, og på sistnevnte var Nordstrand involvert. Disse to prosjektene er omhandlet i bokettersynsrapporten. Det fremgår av rapporten at Malerservice for Mortensrudhøyden har fakturert kostnadsført noe over 3,1 millioner kroner i «leiarbeid», og ca 84 000 kroner som lønn. På Mortensrudhøyden 2 er det kostnadsført drøyt 3,6 millioner kroner som «leiarbeid», og null kroner til lønn.

Nordstrand forklarte at Malerservice ikke hadde anledning til å sette bort kontraktsarbeidet til underentreprenører uten at dette ble klarert med Selvaag Bygg. De hadde en liste med godkjente

firmaer som kunne brukes. På Mortensrudhøyden 2 ble det ikke gitt klarering til bruk av underunderentreprenører. Nordstrand forklarte at de fikk HMS-skjemaer og RF-skjemaer fra Malerservice, og de fikk også kopier av noen ansettelseskontrakter mellom Malerservice og deres arbeidstakere. Ingen av disse dokumentene ga uttrykk for at det var andre firmaer enn Malerservice som var arbeidsgiver. Nordstrand kjente ikke til de tre foretakene som i henhold til Malerservices regnskaper har utført (alt) arbeidet på Mortensrud 2 (Fix Murer & Maler Service DA, Lagos Mal Consult N04, Aktiv Bygg & Vedlikehold). Alle tre er underkjente i vedtaket. Lagos er gjennomgått nokså grundig ovenfor, blant annet med gjennomgang av kontobevegelser og straffesaksopplysninger.

Nordstrands forklaring underbygger etter rettens syn at vedtaket er basert på riktig faktagrunnlag.

(viii) Inger Stubberud - Malerservices regnskapsfører

Inger Stubberud har vært ansatt regnskapsfører i Malerservice siden 2000. Hun har ført regnskapet alene, og har også kjørt lønn for Malerservice i hele perioden. Hun forklarte at hun aldri har hatt mistanke om at underleverandørene var noe annet enn reelle underleverandører. Hun ga uttrykk for at hun ikke kunne finne noen feil, og at det bare var reelle ting som er utført og fakturert. Hun mente også at Malerservice overfor sine kunder ikke la skjul på at det ble brukt underleverandører.

Om reklamasjoner og kreditnotaer forklarte hun at hun trodde at det noen ganger hadde forekommet at underleverandørene protesterte når de fikk krav fra Malerservice om å kreditere et beløp. Hun kunne imidlertid ikke komme på noen tilfeller hvor Malerservice hadde gitt seg i en slik diskusjon. Etter rettens syn gir hennes forklaring ikke noen sterk støtte til at underleverandørene hadde reell selvstendighet i forholdet til Malerservice. Forklaringen styrker inntrykket av at alle underleverandørene «gjorde som de fikk beskjed om» av Malerservice.

Det er dokumentert en rekke RF-1198-skjemaer signert av Inger Stubberud hvor personer som nå hevdes å tilhøre de 30 underleverandørene er oppført med Malerservice som arbeidsgiver. Stubberuds forklaring på dette var at hun på et tidspunkt hadde ringt til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Stavanger og fått vite at det i denne rubrikken i skjemaet var riktig å føre opp det selskapet som hadde kontrakten på prosjektet (altså Malerservice) og ikke det selskapet personen var ansatt i. Hun kunne ikke huske når telefonsamtalen fant sted eller hvem hun snakket med. Hun hadde ikke sjekket lov-eller forskriftsregler om dette og hadde ikke reflektert over at den beskjeden hun fikk var i strid med skjemaets ordlyd.

Retten er i tvil om denne opplysningen kan være korrekt. På den ene siden ga Stubberud et oppriktig inntrykk under sin forklaring i retten. På den andre siden er selve skjemaet utformet slik at man skal oppgi navn, adresse og organisasjonsnummer på «Arbeidsgiver / Employer», hvilket i utgangspunktet gjør det lite trolig at en saksbehandler ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker har gitt opplysning om at det i denne rubrikken er riktig å sette inn navnet på et annet firma enn det firmaet arbeidstakeren er ansatt i. I samme retning trekker det forhold at skjemaet også inneholder en rubrikk hvor man skal svare på om *skattekort* for vedkommede arbeidstaker er mottatt, noe som underbygger at det er virksomheten som utbetaler lønn som skal oppføres som arbeidsgiver. Også andre momenter gjør at det er vanskelig å legge til grunn at Malerservice gjennom hele bokettersynsperioden har ment at det var riktig å fylle ut skjemaene på denne måten, særlig Semlitschs forklaring om at han som prosjektleder i NCC stilte strenge

krav til utfylling av RF-skjemaer og HMS-lister, herunder at alle arbeidstakere ble ført opp under det selskapet de var ansatt i.

Stubberuds troverdighet er også noe svekket som følge av at hun også fungerte som regnskapsfører for Hans Malerfirma i 2007. Som nevnt ovenfor har dette firmaet fakturert Malerservice for 785 423,60 kroner eks merverdiavgift i løpet av fire måneder i 2007, uten å ha andre ansatte enn Stubberud (som ikke malte). Beløpet tilsvarer 3272 timer gitt en timepris på 240 kroner. Hvis innehaveren av enkeltpersonforetaket skulle utført jobben alene, måtte han som nevnt jobbet 27 timer pr døgn alle de 120 dagene i perioden. Stubberud ble under hovedforhandlingen stilt en del spørsmål om regnskapet og regnskapsførselen i selskapet, uten at hun kunne gi noen klare svar. Hun trodde ikke Hans Malerfirma hadde andre ansatte enn henne, og hun hadde ikke reagert på at omsetningen var påfallende høy. Hun bekreftet at det var hun som leverte omsetningsoppgaver for foretaket.

(ix) Oppsummering vitneforklaringer

Vitneforklaringene gir ikke et helt entydig bilde. Enkelte av representantene for oppdragsgivere gir uttrykk for at de var kjent med at Malerservice brukte underleverandører, selv om det ikke var formelt klarert. Dette er ofte folk et stykke ned i prosjektorganisasjonen, som formennene Gamlem og de Vreeze, men Larsen var prosjektleder og sier det samme. Andre vitner, som Kristiansen og Nordstrand, gir forklaringer som tyder på at Malerservice utførte arbeidene med egne ansatte. De vitnene som gir uttrykk for at Malerservice brukte underleverandører, har gjennomgående ikke hørt om de underleverandørene som i henhold til Malerservices regnskaper har levert tjenester på det aktuelle prosjektet. Dette gjelder også Malerservice egne vitner, og vitner som ut fra sin rolle burde visst mer hvis underleveranseforholdene som fremgår av faktura/regnskap var reelle. Særlig gjelder dette for Ola Tangen.

Av de 30 foretakene vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører, er det bare fire foretak noen av vitnene har hørt om: Din Maler Evis Mumajesi, Maler Expert Haziri, Malerfirma N13 og AD Malerarbeid. For disse fire gir vitneforklaringene ikke sikre holdepunkter for vurderingen av om foretakene har levert selvstendige tjenester i virksomhet (entreprise) til Malerservice eller om innehaverne i stedet må anses å ha levert arbeidsytelser i eller utenfor tjenesteforhold til Malerservice. Alle disse fire foretakene er etablert av tidligere ansatte i Malerservice. Tre av dem (Evis Mumajesi, N13 og Fitim Haziri) hadde fremdeles posthyllle med fornavnet sitt på hos Malerservice under ransakingen 23. oktober 2007, og alle fire er innmeldt som ansatte i Malerservice på skjemaer og mannskapslisters som Malerservice har levert til oppdragsgivere i bokettersynsperioden. Posthyllene beviser selvsagt ikke i seg selv at de fortsatt var ansatte i Malerservice på dette tidspunktet, men de indikerer en meget tett relasjon med Malerservice.

For de øvrige 26 underkjente foretakene gir vitneforklaringene etter rettens vurdering ikke konkrete indikasjoner på at vedtaket er basert på uriktig faktum.

Foretak som har drevet næringsvirksomhet har selv benyttet uttaksledd og har tilknytning til Malerservice gjennom tidligere ansettelsesforhold

Gjennomgangen ovenfor viser at det under hovedforhandlingen kom frem noen bevismomenter som ikke er omtalt i bokettersynsrapport og vedtak, og som trekker i retning av at de fire

foretakene N13 Malerfirma, Din Maler Evis Mumajesi, AD Malerarbeid og Maler Expert Haziri kan ha levert tjenester i virksomhet til Malerservice - men uten at momentene som er nevnt er avgjørende i seg selv.

Når retten har blitt stående ved at det også for disse må legges til grunn at vedtaket bygger på riktig faktisk grunnlag, er det fordi andre momenter trekker i motsatt retning og er mer tungtveiende.

I disse fire foretakene - og en del andre foretak i saken, av staten betegnet som mellomledd - er det ikke omtvistet at det ble drevet reell næringsvirksomhet. Disse fire er blant de mest langvarige relasjonene til Malerservice, og blant de som har fakturert størst beløp av de 30 underkjente underleverandørene.

For samtlige gjelder at de selv har bokført inngående fakturaer fra foretak som i denne eller andre saker (bokettersyn, dommer, vedtak) er funnet å være uttaksledd for fiktiv fakturering. Dette er et sentralt moment i rettens bevisvurdering.

For Maler Expert Haziri er det dokumentert at det foreligger en avtale mellom selskapet og Malerservice om utførelse av malerarbeider. Avtalen er imidlertid generell, og gir ikke uttrykk for at det foreligger noe konkret entreprisforhold. Det er for øvrig ingen skriftlige holdepunkter for at det er noen selvstendighet overfor Malerservice. Foretaket har sendt fakturaer til Malerservice forut for registreringstidspunktet, og det har fakturert mer enn det som er praktisk mulig med registrerte ansatte og innleide malere. Fitim Haziri hadde som nevnt posthylle hos Malerservice ved ransakingen i 2007. Det har vært gjennomført bokettersyn i Maler Expert Haziri. I denne rapporten har skatteetaten konkludert med at Maler Expert Haziri har hatt en helt annen selvstendighet når det gjelder oppdrag fakturert andre kunder enn Malerservice. Fra rapporten side 22 siteres:

«Når det gjelder oppdrag fakturert andre kunder, framstår det som om Maler Expert Haziri har ansvar for arbeidsresultat, oppdragene er spesifisert og prisen fremgår i pristilbud og avtaler, samt kundene er ikke forpliktet til å leie virksomheten igjen. Det framstår som svært sannsynlig at Maler Expert Haziri har utført oppdragene som ledd i næringsvirksomhet.»

Det fremgår av rapporten på s. 24 at Maler Expert Haziri har bokført inngående fakturaer fra blant annet følgende virksomheter i perioden 2005-2009:

- Donat Ren-Maler N06 (innehaver dømt for fiktiv fakturering)
- Agirios Rehabiliteringsservice (innehaveren dømt for grovt utbytteheleri i tilknytning til fiktiv fakturering i Oslo tingretts tilståelsesdom 7. august 2009 - tilknytning til N05)
- Raymonde Construction DCR (innehaver dømt for fiktiv fakturering 10. august 2009 - tilknytning til N05)
- Daloni Maler og Bygg
- Rolly Ren-Mal Express N05
- Raimoni AIG Service
- Din Maler Evis Mumajesi
- Elif Maler (N07)
- Drini Malerservice

- EB N11
- Sega Service Saban Arifi
- Clasic Bygg og Maling AS
- Totalpro Dobrowolski
- Perfect Bygg AS
- MCAB N11

Med unntak av Din Maler er samtlige av disse vurdert som uttaksledd i ulike bokettersynsrapporter, dommer mv.

Fitim Haziri er utvandret til Kosovo.

Når det gjelder Din Maler er det på samme måte dokumentert en generell avtale med Malerservice om utførelse av malerarbeid. I bokettersynsrapporten for Malerservice har man lagt til grunn samme mønster som for Maler Expert Haziri når det gjelder fakturering forut for registreringstidspunkt. På samme måte som Fitim Haziri og N13, hadde Evis Mumajesi egen posthulle hos Malerservice ved ransakingen i 2007.

Det er dokumentert en egen bokettersynsrapport for Din Maler som konkluderer med at Din Maler drev utleie av arbeidskraft til Malerservice, og ikke leverte tjenester i virksomhet. Bokettersynsrapporten la til grunn at Din Maler har bokført fiktive fakturaer fra 12 underunderentreprenører, herunder Perfect Bygg AS, Sega Service, Totalpro Dobrowolski, Clasic Bygg og Maling AS og EB N11. Dette er navn som går igjen og som må regnes som uttaksledd. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet 19. oktober 2009 skattekontorets vedtak om at de inngående fakturaene var fiktive.

Det fremgår av bokettersynsrapporten for Din Maler at Evis Mumajesis ektefelle N12 var ansatt i virksomheten og hadde ansvaret for lønn, timelister og oppdragsavtaler. Hun er dømt for utbytteheleri i forbindelse med fiktiv fakturering i et annet foretak som hun senere var daglig leder i ved Nedre Romerike tingretts dom av 6. desember 2012.

Evis Mumajesi er nå utvandret fra Norge, og det er opplyst at han skylder store beløp i skatt og avgift.

For AD Malerarbeids vedkommende foreligger det ikke noen avtale eller skriftlig korrespondanse med Malerservice utover fakturaene. Innehaveren Arben Deliu var ansatt i Malerservice før han startet virksomheten. Det fremgår av bokettersynsrapporten for Malerservice at AD Malerarbeid har bokført utbetalinger til tre næringsdrivende (underunderentreprenører). Disse tre er sannsynlige uttaksledd. Den største utbetalingen er gjort til en Marco Faconetti, som er innehaver av Norvest Bygg & Vedlikehold. Faconetti har i henhold til bokettersynsrapporten brukt falsk pass ved opprettelse av norsk ID. I bokettersynsrapport for Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi er det lagt til grunn at Norvest Bygg & Vedlikehold er et uttaksledd uten spor av reell næringsvirksomhet. Foretakets regnskapsfører har ikke hørt fra Faconetti etter at de skrev kontrakt, og skattemyndighetene har ikke klart å komme i kontakt med ham eller foretaket. Det er vist til at det ble innbetalt 14,1 millioner kroner til foretakets bankkonti i 2008, uten at det er spor av forretningsrelaterte utgifter på kontoene. Foretaket har ikke hatt registrerte ansatte, har ikke levert omsetningsoppgaver eller betalt avgifter.

AD Malerarbeid har også innrapportert utbetalinger til N05, innehaver av Rolly Ren-Mal Express. Dette er et stråselsskap/uttaksledd, jf over. Videre har foretaket innberettet utbetalinger til Aigner Melanie Ramona, som er innehaver av Ramona AIG Service. Dette foretaket har i henhold til bokettersynsrapport for Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosiezna vært et uttaksledd uten reell næringsvirksomhet. Foretaket har aldri sendt inn oppgaver over omsetning og aldri betalt fastsatte skjønn over merverdiavgift. Rapporten konkluderer slik:

«Fakturaene fra Ramona AIG Service er fiktive i den forstand at de ikke legitimerer arbeid utført av Melanie Ramona Aigner, men er utstedt for å dekke over svarte lønnsutbetalinger i nettverket som Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosiezna er en del av. De utstedte fakturaene er fiktive, og har verken skatte- eller merverdiavgiftsmessig legitimasjonsvirkning for mottaker.»

For Malerfirma N13 gjør mange av de samme trekkene seg gjeldende. N13 er tidligere ansatt i Malerservice, og hadde posthylle hos Malerservice ved ransakingen i 2007, har ingen avtale med Malerservice, har fakturert forut for registreringstidspunkt osv. N13 er nå tiltalt i straffesak for bokføring av fiktive fakturaer for Malerfirma N13, blant annet fakturaer for nesten 6 millioner kroner fra Zvonko Bygg Service Zvonko Karkaleshev. Det er lagt til grunn i Oslo tingretts dom av 23. september 2013 mot Fatlum Krasniqi at dette foretaket var involvert i fiktiv fakturering i relativt stor skala, jf dommen side 16:

«Retten anser det som bevist at det i perioden juli 2011 til desember 2012 tilfløt Zvonko Bygg Service i overkant av kr 40 millioner, basert på fakturaer av omtrentlig samme samlede størrelse. Ut fra Skatteetatens oversendelse til politiet av 16. mai 2013 konstaterer retten at flere av de 7 innmeldte ansatte i Arbeidstakerregisteret var registrert som utvandret da de anførte arbeidene bak de aktuelle fakturaer ble utført. Flertallet var videre registrert med egne enkeltmannsforetak eller innmeldt av andre foretak. Lønns- og trekkoppgaver ble ikke innlevert. Utgifter til lønn, materialer, kontorleie etc. fremgår ikke av de konti som er gjennomgått. Således er det intet som skal tilsi noen normal virksomhet i foretaket som skulle utløse noen krav mot eventuell oppdragsgiver, og uansett ikke i en størrelsesorden tilnærmet rundt kr 40 millioner. Retten bemerker endelig den mekanikk som fulgte innbetalinger fra de anførte oppdragsgiverne: De innbetalte beløp ble umiddelbart fordelt videre til andre konti tilhørende så vel Karkalashev som andre, hvorpå disse like umiddelbart etter ble tatt ut i kontanter via minibank blant annet av tiltalte. Retten ser ingen forklaring på at inntekter oppstått ved lovlig virksomhet skal undergis denne videre behandling, aller minst hvorfor betydelige beløp skal splittes i et betydelig antall kontant- beløp. Når retten også henser til tidligere domfellelser i samme kompleks, også basert på tilståelser, og konstaterer nøyaktig tilsvarende mekanikk benyttet i disse saker og av personer stammende fra omtrentlig samme geografiske område, finner retten det ikke tvilsomt at det ikke lå reelle oppdrag bak fakturaer utstedt av Zvonko Bygg Service og at fakturaene således var fiktive. Retten finner det da utvilsomt at fakturaene var utstedt og honorert for å skjule reelt arbeid utført av andre uten at skattetrekk var foretatt eller avgifter beregnet. Kontantuttakene skjedde derfor for å kamuflere disse beløp og gi gjerningsmennene tilgang til disse i kontante penger.»

Dommen ble anket, men bare for så vidt gjaldt straffutmålingen.

Statens prosessfullmektig underbygget under hovedforhandlingen tilsvarende tilknytningspunkter til fiktiv fakturering for alle de øvrige foretakene blant de 30 som har hatt næringsvirksomhet. Retten går imidlertid ikke nærmere i detalj om dette da bevisførselen for disse ikke har gitt holdepunkter for at vedtakets og bokettersynets konklusjoner er feil.

Retten legger til grunn som sannsynliggjort at de foretakene som her er gjennomgått har vært mellomledd i fiktive faktureringsnettverk. Dette er ikke i seg selv ensbetydende med at Malerservice har inngått i et slikt nettverk. Når bevisbildet ses i sammenheng, og man tar høyde for at innehaverne er tidligere ansatte i Malerservice med en tett relasjon til ABC-brødrene, er det imidlertid vanskelig å komme til noen annen konklusjon. Det kan selvsagt tenkes at Malerservice uten selv å være klar over det kan ha kommet i befatning med ett og annet foretak som er involvert i fiktiv fakturering. Når det imidlertid er så omfattende og gjennomgående berøringspunkter som det her er tale om, synes det usannsynlig at Malerservice kan være en tilfeldig rammet, uskyldig tredjepart.

Forekomsten av et «nettverk» av foretak som opererer med fiktiv fakturering - og berøringspunkter til denne saken

Det ble under hovedforhandlingen redegjort for en rekke andre rettsavgjørelse mot andre selskaper som har samme underentreprenører som Malerservice. Disse bidrar til å styrke inntrykket av at Malerservice inngår i et nettverk som utnytter fiktive fakturaer for å unndra skatt og avgift.

I Oslo byfogdembetes konkursskjennelse for Sado-Maler Service Sadulla Rushiti av 10. november 2010, og Borgarting lagmannsretts kjennelse i samme sak, er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Perfect Bygg AS, EB N11, Totalpro Dobrowolski, Clasic Bygg & Maling AS og Sega Service Saban Arifi.

I Oslo tingretts dom vedrørende Solid Renhold AS av 2. oktober 2012 er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Perfect Bygg AS, Clasic Bygg og Maling AS, Totalpro Dobrowolski, Sega Service Saban Arifi, Daloni Maler og Bygg og Donat Ren-Maler. Det samme er lagt til grunn i Nedre Romerike tingretts konkursskjennelse for Solid Renhold AS.

I Øvre Romerike tingretts dom av 21. mai 2013 vedrørende Ullensaker Renholdsservice AS, er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Perfect Bygg AS, Clasic Bygg og Maling AS, Totalpro Dobrowolski, Sega Service, Drini Malerservice Arben Stojku, Lavore Malerfirma, Esa Team Sabiti Enver og Dior Service.

I Asker og Bærum tingretts dom av 14. desember 2011 og Borgarting lagmannsretts dom av 21. mai 2013 i samme sak vedrørende Euro Renhold AS, er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Clasic Bygg & Maling AS, Sega Service, EB N11.

I Oslo tingretts dom av 4. oktober 2013 vedrørende Altinn Bygg Arsim Hajdari, jf også Borgarting lagmannsretts beslutning og Høyesteretts kjennelse i samme sak, er det lagt til grunn at fakturaer fra Donat Ren-Maler er fiktive.

I Jaktlia-dommen fra Borgarting lagmannsrett av 26. januar 2015 (LB-2014-66489) er det lagt til grunn at fakturaer fra Lagos Mal-Consult, Donat Ren-Maler og Dea Bygg AS er fiktive.

Cs forklaring

Cs forklaring er hittil bare berørt noen få ganger, i tilknytning til andre bevismomenter. Forklaringen hans har vært et helt sentralt bevis for Malerservice under hovedforhandlingen, og går på mange punkter på tvers av det som er lagt til grunn i bokettersynsrapporten og vedtaket. Sentrale trekk i forklaringen er at Malerservice har hatt en ordinær forretningsrelasjon til alle de 30 foretakene, at man ikke har engasjert underleverandører uten å kontrollere at organisasjonsnummer var på plass og sjekket referanser og leveringsevne, og at alle har levert arbeid i henhold til det avtalte. C forklarte at han ikke for noen av foretakene visste eller hadde mistanke om at de drev ulovlig, og at dette ikke var mulig å avdekke før foretakene «forsvant» etter ransakingen i oktober 2007.

Cs forklaring underbygges i begrenset grad av vitnebevis eller av de skriftlige bevis som ble gjennomgått under hovedforhandlingen. Mye av det han sier er udokumentert og ubekreftet. På generelt grunnlag reiser dette spørsmål om Cs troverdighet. Etter rettens oppfatning er bevisverdien av forklaringen liten. I tillegg til at forklaringen som nevnt savner solid støtte i andre bevis som ble ført, er det også ført bevis for at C ved to anledninger i 2007 og 2011 har forklart seg uriktig for tollvesenet i forbindelse med at han har blitt tatt for valutasmugling på Gardermoen. Dette svekker hans troverdighet, og fører til at retten legger forholdsvis liten vekt på hans forklaring i denne saken på punkter hvor den ikke har støtte i andre bevismomenter.

Politisakene: Henleggelsen i 2008 og tiltalen i 2015

Fra Malerservices side ble det under hovedforhandlingen lagt stor vekt på at politiet i 2008 henla siktelsen mot Malerservice. Det ble også antydnet at det ikke er tilfeldig at den nye tiltalen i 2015 kom like før skattesaken skulle behandles i tingretten.

Retten vil i denne forbindelse peke på at siktelsen som ble henlagt i 2008 og tiltalen i 2015 gjelder forskjellige forhold, jf over. I tillegg peker retten på at siktelsen i 2008 ble henlagt uten at politiet hadde gjennomgått dokumentbeslaget som ble gjort ved ransakingen, og før skattemyndighetene hadde gjennomført bokettersyn. Det er presisert i Riksadvokatens henleggelsesbeslutning fra 2008 at etterforskningen må fortsette, blant annet i lys av hva som fremkommer i bokettersynet.

Momenter i Malerservices favør finnes, men er ikke tilstrekkelig

Det er ikke ført noen bevis for at penger som er innbetalt fra Malerservice til Lagos Mal Consult eller andre foretak med tilsvarende kontoaktivitet, har blitt levert tilbake til Malerservice eller eierne. Dette er imidlertid ikke nødvendig for at vedtaket skal stå seg rettslig, jf nedenfor.

Brødrene C har samarbeidet med politiet, stilt opp til avhør, svart på alle spørsmål og generelt vist velvilje. A, som var i Kosovo under ransakingen i oktober 2007, satte seg på første fly hjem til Norge og gjorde seg tilgjengelig for politiet.

Bevisførselen tyder også på at Malerservices kunder gjennomgående har vært fornøyd med og hatt et godt inntrykk av Malerservice. Selskapet har blitt oppfattet som seriøst og leveringsdyktig.

Disse forholdene er bevismomenter i Malerservices favør, men er etter rettens vurdering ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag.

Konklusjonen

Oppsummeringsvis er det rettens konklusjon at vedtaket på alle vesentlige punkter bygger på et korrekt faktisk grunnlag. Retten legger til grunn at fakturaene fra samtlige 30 foretak som er omfattet av vedtaket er fiktive i den forstand at de ikke representerer krav om betaling for tjenester levert i virksomhet fra foretakene. Malerservice har betalt for at det ble utført en arbeidsinnsats, og arbeidsinnsatsen er utført. Det må legges til grunn at (deler av) de beløpene Malerservice har betalt på grunnlag av de fiktive fakturaene må ha blitt benyttet til uregistret (svart) betaling til de personene som utførte arbeidet.

Rettsanvendelsen - summarisk fellesoppgjør

Var det grunnlag for summarisk fellesoppgjør?

Malerservice mener at vedtaket er basert på uriktig rettsanvendelse og at det ikke er grunnlag for summarisk fellesoppgjør. Med henvisning til Jaktlia-dommen anfører Malerservice at man ikke kan nøye seg med å konstatere at det ikke foreligger et reelt entrepriseforhold, man må også vurdere separat og konkret om det foreligger et ansettelsesforhold. Staten anser at vedtaket er basert på korrekt rettsanvendelse, og har anført at lagmannsretten tok feil i Jaktlia-dommen. Etter statens syn er Malerservice automatisk ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk hvis arbeidsytelsene som er levert ikke er entreprise (tjenester levert i virksomhet). Det er et enten-eller.

Skatt øst kom i vedtaket til at det var grunnlag for å foreta summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift for Malerservice, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8 første setning, som lyder:

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

Det retten må ta stilling til, er for det første om Malerservices betaling av de fiktive fakturaene innebærer «ytelser til ansatte» og for det andre om Malerservice har «levert uriktige eller ufullstendige oppgaver».

Når det gjelder vilkåret «ytelser til ansatte», er det uomtvistet i saken at det faktisk er utført arbeid for Malerservice i det omfang som er omtalt i fakturaene. Fakturaene ble betalt av Malerservice til foretakene, og retten legger til grunn at deler av beløpene som Malerservice betalte til foretakene ble brukt til uregistret (svart) betaling til de personene som utførte arbeidet. Som nevnt ovenfor har retten videre lagt til grunn at arbeidsytelsene fra personene ikke er levert til Malerservice som ledd i oppfyllelsen av reelle avtaler om entreprise (tjenester levert i virksomhet) med de 30 foretakene. Spørsmålet er da om de personene som har utført arbeid for Malerservice, i ligningslovens forstand er å anse som ansatte hos Malerservice.

Begrepene «ansatte» og «arbeidsgiver» slik disse brukes i ligningsloven § 9-5 nr. 8, må etter rettens syn ses i sammenheng med oppgave- og trekkplikten som følger av ligningsloven og skattebetalingsloven, sammenholdt med skatteloven og folketrygdloven kapittel 23.

Skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definerer en arbeidsgiver som den som «utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i».

Det følger av skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a at det skal foretas forskuddstrekk i «lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10». Blant de ytelser som nevnes i skatteloven § 5-10 er lønn og annen godtgjørelse «vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet». Av ligningsloven § 5-2 nr 1 følger det at den som utbetaler «lønn og annen godtgjøring for arbeid» plikter å gi myndighetene opplysninger om det. Arbeidsgiver har altså både en trekkplikt og en oppgaveplikt.

Etter folketrygdloven § 23-2 skal det betales arbeidsgiveravgift av «..lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere..». Formuleringen tilsvarer skatteloven § 5-10 nr 1.

Det er dermed - som nevnt under de rettslige utgangspunkter - ikke trekk- og oppgaveplikt for godtgjørelse som er vederlag for arbeid «i virksomhet», men det er trekk- og oppgaveplikt for arbeidsgodtgjørelse både i vanlige ansettelsesforhold («i tjenesteforhold») og for frilansere/selvstendige oppdragstakere («utenfor tjenesteforhold»).

Sett i sammenheng må dette bety at trekk- og oppgaveplikten omfatter mer enn lønn til egne ansatte i snever forstand. Plikten omfatter også vederlag for arbeid utført av personer som ikke er i et ordinært ansettelsesforhold, men som utfører arbeid for noen utenfor tjenesteforhold. Etter rettens syn innebærer dette at også begrepet «ytelser til ansatte» i ligningsloven § 9-5 nr. 8 omfatter godtgjørelse for arbeid til personer som ikke er formelt ansatt i selskapet. Siden arbeidsytelsene som Malerservice har fått levert ikke er levert fra foretakene i reelle underentrepriser, er rettens vurdering derfor at det er betalt for arbeid utført av personer som enten var uregistrerte ansatte eller som var selvstendige oppdragstakere utenfor tjenesteforhold, tilknyttet Malerservice. Ytelsene som er betalt er da omfattet av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Retten er enig med staten i at det ikke kan oppstilles ytterligere vilkår for at de aktuelle ytelsene og personene skal være omfattet av bestemmelsen, slik det ble antatt i Jaktlia-dommen.

Når det gjelder vilkåret om «uriktige eller ufullstendige oppgaver», kan det konstateres at Malerservice objektivt sett ikke har oppfylt denneplikten. Det må også legges til grunn at Malerservice har forstått - og under enhver omstendighet *burde forstått* - at man ikke leverte korrekte oppgaver. Som nevnt ovenfor er det etter rettens syn så mange berøringspunkter mellom Malerservice og et stort antall aktører som er knyttet til fiktiv fakturering, at det er helt usannsynlig at Malerservice er en tilfeldig rammet, uvitende tredjepart.

På denne bakgrunn er det rettens syn at vilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 var oppfylt, slik det er lagt til grunn i vedtaket. Vedtaket lider etter dette ikke av noen rettsanvendelsesfeil som medfører ugyldighet på dette punktet.

Vedtaket fastsetter også tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift. Malerservice har ikke bestridt grunnlaget for tilleggsavgift på selvstendig grunnlag, gitt at det var hjemmel for summarisk fellesoppgjør.

Ble det benyttet riktig skattesats?

Malerservice har også innvendt at vedtaket benytter feil skattesats ved det summariske fellesoppgjøret. Skattesatsen er regulert i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr 2, som lyder slik:

«Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1, jf § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 prosent.»

I vedtaket er hovedregelen i første punktum benyttet, mens Malerservice mener at det riktige ville være å benytte unntaksregelen i andre punktum. Etter selskapets syn er det klart at marginalsattesatsen for de som har utført malerarbeidet denne saken handler om, ville vært vesentlig lavere enn 50 %.

Det er to kumulative vilkår som må være oppfylt for at unntaksregelen i andre punktum kan benyttes. For det første må «særlige hensyn» tale for det, og for det andre må det synes «klart at marginalsattesatsen for de aktuelle arbeiderne ville være vesentlig lavere» enn 50 %.

Borgarting lagmannsrett kom i Jaktlia-dommen til at vilkåret om «særlige hensyn» typisk ville være oppfylt i tilfeller hvor det er tale om å anvende summarisk fellesoppgjør på hele ytelsen som betales til en gruppe arbeidstakere, fordi normalsituasjonen ved summarisk fellesoppgjør er at det gjelder tilleggsytelser til ansatte som ikke er oppgitt til skattemyndighetene. Om dette heter det i dommen blant annet følgende:

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

Etter rettens syn skiller vår sak seg fra Jaktlia-saken på to viktige punkter, som gjelder begge vilkårene for å bruke unntaksregelen om 35 % skattesats. For det første la lagmannsretten til grunn at Jaktlia 19 AS og eieren - Rodahl - ikke selv var involvert i fiktiv fakturering. I vår sak er

forholdet et annet. Malerservice er ikke dømt for straffbare forhold, men selskapet er tiltalt for omfattende heleri i tilknytning til fiktiv fakturering. Videre har retten i saken her lagt til grunn at det etter bevisførselen er helt usannsynlig at Malerservice er en tilfeldig rammet, uskyldig tredjepart. Tvert i mot er det etter rettens oppfatning sannsynlig at Malerservice har vært en sentral aktør i organiseringen av fiktiv fakturering.

Vurderingen av om det foreligger «særlige hensyn» stiller seg derfor annerledes i denne saken enn i Jaktlia-saken. Slik retten oppfatter det, handler kriteriet «særlige hensyn» primært om konkret rimelighet. Regelverket gir åpning for å anvende en lavere skattesats hvis det vil gi urimelige resultater å benytte hovedregelen om 50 % skatt på ytelsene. Konkret rimelighet synes også å være sentralt for lagmannsretten i Jaktlia-saken. Etter rettens syn er det vanskelig å se at konkrete rimelighetshensyn taler mot å anvende hovedregelen i Malerservices tilfelle. Retten legger til grunn at vilkåret ikke er oppfylt.

Også når det gjelder det andre vilkåret, vil retten bemerke at denne saken skiller seg fra Jaktlia-saken. I lagmannsrettens dom er det referert timepriser i fakturaene på 160 kroner. I Malerservice-saken er det typisk fakturert 280 kroner pr time ut fra underkjente underleverandører, altså vesentlig høyere satser. Det er usikkert hvor mye av dette som ble benyttet til svart betaling av arbeiderne. Legger man eksempelvis til grunn at halvparten av beløpet ble benyttet til svart betaling til arbeiderne, har de hatt en svart inntekt på 140 kroner pr time. Ganget opp med et normalårsverk på 1750 timer (jf SSBs bygg- og tjenestestatistikk) gir dette en teoretisk ubeskattet årsinntekt på 245 000 kroner. For å tjene det samme beløpet «hvitt» måtte en arbeidstaker hatt en bruttoinntekt som kommer nokså nær opp til innslagspunktet for toppskatt. Marginalskatten blir da ikke vesentlig lavere enn 50 %. Riktig timesats til arbeiderne kan for øvrig være både lavere og høyere enn 140 kroner. Etter rettens syn synes det derfor ikke «klart» at marginalskatten ville vært «vesentlig lavere» enn 50 %.

Rettens konklusjon er at vedtaket ikke bygger på uriktig rettsanvendelse når hovedregelen om 50 % skattesats er benyttet.

Skjønnsutøvelsen ved fastsettelsen av Malerservices inntekt

I vedtaket er skattyters oppgaver satt til side og inntekten fastsatt ved skjønn med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr 1. Det er vist til at regnskapet feilaktig har fradragført kostnader som entreprise, og at dette gjør at det er hjemmel for å fastsette inntekten ved skjønn. Det er ikke omtvistet at skjønnsadgang foreligger gitt at vedtaket er basert på riktig faktagrunnlag.

Spørsmålet er imidlertid om det hefter noen feil ved det skjønnnet skattekontoret har utøvet. Det følger av rettspraksis at retten ved overprøving av denne type vedtak kan prøve om skjønnnet er *uforsvarlig*, jf Rt-1995-1768. Saken gjaldt skjønnsmessig fastsettelse av grunnlaget for merverdiavgift, men retten legger til grunn at det samme gjelder ved skjønnsmessig fastsettelse av inntekt. I den aktuelle saken mente skattyter at skjønnnet var klart uforsvarlig eller vilkårlig, blant annet fordi det førte til «en bruttoavanse som ligger i den øvre del av området for normalavansen for dagligvarebutikker». Argumentet har fellestrekk med Malerservices argumentasjon i denne saken. Fra domspremissene refereres:

«Til dette bemerker jeg at skjønnsutøvelsen i denne type saker på mange punkter må bli usikker. Både usikkerhetsmomentene ved skjønnnet og ikke minst hensynet til en praksisk

gjennomførbar avgiftsforvaltning, tilsier at avgiftsmyndighetene i sitt skjønn i atskillig grad må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger, f eks med hensyn til leveomkostninger og bruttoavanser.

[...]

Ut fra en totalbetraktning kan jeg ikke se at det skjønn som er utøvet, er uforsvarlig.»

Malerservice har hevdet at skattemyndighetenes vedtak i denne saken innebærer at Malerservice får en fortjenestegrad og lønnsomhet som ligger langt over gjennomsnittet for bransjen. For 2007, 2008 og 2009 er det hevdet at vedtaket fører til en resultatgrad som er henholdsvis 281 %, 394 % og 368 % av bransjegjennomsnittet.

Statens prosessfullmektig hevdet i sin prosedyre at regnestykkene Malerservice benyttet for å komme frem til disse tallene er uriktige, fordi Malerservice ved beregningene har glemt å gjøre fradrag for den skatt og avgift som selskapet er ansvarliggjort for ved det summariske fellesoppgjøret. Disse beløpene skal trekkes fra som ekstra lønnskostnad. Dette fremgår på side 99 i vedtaket:

«Ved summarisk fellesoppgjør skal både beregnet skatt for ansatte, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift behandles som en ekstra lønnskostnad for arbeidsgiver det år skatt mv. etter fellesoppgjøret blir utlignet og fradragsføres på samme måte som lønnen til vedkommende arbeidstakere.»

Staten hevdet at når Malerservices beregninger korrigeres ved at disse beløpene (som fremkommer på side 97-98 i vedtaket) trekkes fra, blir selskapets resultatgrad vesentlig lavere enn de anførte 281 %, 394 % og 368 % av bransjegjennomsnittet.

Malerservices prosessfullmektig hadde ikke innvendinger til dette i sin grundige replikk, og retten legger til grunn at beregningene ikke er korrekte.

For øvrig er det etter rettens syn ikke noe som tyder på at skjønn som er utøvet er uforsvarlig. Det fremkommer på vedtakets side 99 at inntekten er endret ved at fradrag for entreprisekostnader er nektet, samtidig som det legges til grunn at Malerservice har hatt kostnader i form av lønn ved utføringen av oppdragene, som det er gjort fradrag for.

Selve beregningen av hvor store lønnskostnader det skulle gis fradrag for, fremkommer ikke direkte i det punktet i vedtaket som handler om skønnsmessig fastsettelse av alminnelig inntekt. Det er imidlertid redegjort for skønnsutøvelsen i tilknytning til fastsettelsen av arbeidsgiveravgift på side 96-98.

Skattekontoret har tatt utgangspunkt i utbetalte beløp til de underkjente underentreprenørene i de enkelte år, og gjort fradrag for 10 % materialkostnad. Dette fradraget har støtte i skattyters egne opplysninger. Ut fra det nettobeløpet som da fremkommer, har man estimert antall timer arbeid som er utført ved å dele beløpet på en timepris på 280 kroner, som er hentet ut fra fakturaene til en del av de underkjente entreprenørene. Deretter har man - for å beregne hvilke lønnskostnader

selskapet ville hatt ved ordinære ansettelsesforhold - multiplisert dette samlede timetallet med tariffestede timesatser for de enkelte år.

Inntektsendringen fremkommer ved at fradragsførte kostnader til entreprise reverseres, samtidig som det i stedet gis fradrag for lønnskostnader (med tillegg av skatt og arbeidsgiveravgift) estimert på denne måten. Ut fra premissene i ovennevnte høyesterettsdom må det være kurant å anvende gjennomsnittlig tarifftimelønn for aktuell arbeidstakergruppe de enkelte år som grunnlag for å beregne lønnskostnaden.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at vedtaket ikke er basert på uforsvarlig skjønn for så vidt gjelder fastsettelsen av Malerservices inntekt. Det er derfor heller ikke ugyldig på dette grunnlaget.

Rettsanvendelsen - merverdiavgift

Malerservice har anført at vedtaket lider av to rettsanvendelsesfeil når det gjelder nektelse av fradrag for inngående merverdiavgift. Retten viser til redegjørelsen for anførselene ovenfor. For det første mener selskapet at fradragsretten er i behold selv om en underleverandør eventuelt har levert ved bruk av svart arbeidskraft, med mindre Malerservice forsto eller måtte forstå at det var noe galt fatt med «de indre forhold hos selger». Det er altså ikke en rent objektiv vurdering. For det andre mener selskapet at det vil være i strid med merverdiavgiftslovens system om det nektes fradrag for inngående avgift i tilfeller hvor arbeidet er utført og underleverandøren har betalt utgående avgift. Ellers vil merverdiavgiftssystemet bli anvendt som et «bøtesystem», og gi staten inntekter som det ikke er forutsatt at staten skal ha.

Retten er ikke enig med Malerservice i denne forståelsen av merverdiavgiftsreglene. Utgangspunktet er at Malerservice har rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved «anskaffelser av varer og tjenester» til bruk i sin virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 8-1. For at underleverandørene skal ha anledning til å kreve inn merverdiavgift, må de være «næringsdrivende» og ha en omsetning over en viss minstegrense, jf merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Begrepet *næringsdrivende* har vesentlig samme innhold som i skatteretten, jf ovenfor. Begrepet *omsetning* er definert i lovens § 1-3 som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

Slik retten har vurdert bevisene i saken, har det ikke funnet sted reell omsetning av tjenester fra de 30 foretakene. Mange av dem er heller ikke næringsdrivende i lovens forstand.

Staten har hevdet at spørsmålet om det foreligger reell avgiftspliktig omsetning beror på en helt objektiv vurdering, og at hva Malerservice forsto eller burde forstått er irrelevant. Retten er enig i dette, og viser blant annet til Rt-1997-1564 (Naustdal fiskefarm). Her fastslår Høyesterett at «[m]erverdiavgift forutsetter, som staten har pekt på, reelle transaksjoner». Det følger av lovens § 18-1 første ledd bokstav b, at grunnlaget for merverdiavgift kan fastsettes ved skjønn når «mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig». Dette vilkåret er oppfylt når den inngående avgift det er krevet fradrag for, objektivt sett ikke knytter seg til reell avgiftspliktig omsetning. Det er ikke noe subjektivt tilleggsvilkår i loven, og retten er ikke kjent med rettskildefaktorer som tilsier at det gjelder noe slikt tilleggsvilkår.

Det følger for øvrig av nevnte høyesterettsdom at det heller ikke er noe vilkår for tilbakeføring av fradragsført inngående avgift, at staten ellers ville lide tap eller stå i fare for å lide tap. Det kan

derfor etter rettens vurdering ikke være riktig som Malerservice anfører, at tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift kun er aktuelt i situasjoner hvor underleverandøren ikke har betalt utgående avgift. Poenget er, slik retten forstår anførselen, at staten i slike situasjoner ikke lider avgiftsmessig tap (og at tilbakeføring av inngående avgift vil gi staten en uberettiget fordel på bekostning av Malerservice). Retten viser i denne forbindelse til følgende avsnitt avslutningsvis i høyesterettsdommen:

«Det fremgår ikke av ordlyden at det er et vilkår for skjønnsutøvelse etter § 55 første ledd nr 2 at det foreligger tap eller fare for tap for staten. Verken bestemmelsens forarbeider eller andre rettskildefaktorer, herunder reelle hensyn, gir grunnlag for å oppstille et slikt vilkår. Etter de foreliggende opplysninger er det ikke noe som tyder på at avgiftsmyndighetene i andre saker har lagt til grunn en slik lovforståelse. Det må være et overordnet mål at beregningsgrunnlaget for utgående og inngående avgift blir så riktig som mulig. I den forbindelse kan det vises til lovens § 29 som krever at merverdiavgiftsoppgaven skal inneholde en erklæring om at «oppgaven stemmer med bokføringen og de faktiske forhold».

At det er et vilkår for tilleggsavgift etter lovens § 73 at avgift er eller kunne ha vært unndratt, kan ikke få noen betydning for tolkningen av § 55. Heller ikke bestemmelsen i § 44 tredje ledd om innbetaling av uriktig anført avgift i salgsdokument har betydning.

Etter min mening er det ikke tvilsomt at avgiftsmyndighetene hadde hjemmel for tilbakeføring av den avgiften Naustdal hadde krevd fradrag for.

At det ikke er oppstått avgiftsmessig tap eller fare for tap for staten, er et moment som kan tillegges vekt ved vurderingen av om retting bør foretas. I vår sak ble retting foretatt. At det skulle være utslag av et vilkårlig skjønn å korrigere avgiftsoppgjøret på bakgrunn av en fiktiv faktura, eller at dette skulle kunne anses sterkt urimelig, kan jeg ikke se at det er noen som helst dekning for.»

Lovhenvisningene er til tidligere lov, men det er ikke gjort materielle endringer som tilsier at rettstilstanden er endret for så vidt gjelder det spørsmålet som drøftes her.

Malerservice har anført at dommen er uttrykk for at tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift bare kan gjøres når det foreligger «reell fiktivitet» i den forstand at fakturaen(e) ikke korresponderer med et arbeid som faktisk er utført. Det ble lagt til grunn i dommen at den aktuelle fakturaen til Naustdal Fiskefarm ikke korresponderte med noe reelt arbeid (det var ikke foretatt noen slik bløgging, sløying, vasking og pakking av fisk som fakturaen ga uttrykk for), mens det i vår sak er uomtvistet at det er utført arbeid («malingen er kommet på vegg»). Retten kan ikke se at dommen gir grunnlag for en slik slutning.

Etter dette har retten kommet til at vedtaket heller ikke beror på uriktig rettsanvendelse for så vidt gjelder tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift. Vedtaket er derfor ikke ugyldig på dette grunnlaget.

Saksbehandlingsfeil

Malerservice la under hovedforhandlingen vesentlig vekt på bevisførsel knyttet til skattemyndighetenes saksbehandling. Anførselene gikk i hovedsak ut på at bokettersynsrevisorene Marianne Dybå Gansmo og Asgeir Ellingsen var inhabile, og at sakbehandlingen generelt var uforsvarlig.

Når det gjelder Ellingsen, er det rettens syn at bevisførselen ikke gir noen holdepunkter for inhabilitet.

Retten er et stykke på vei enig med Malerservice i at bevisførselen gir dekning for at Marianne Dybå Gansmo var forutinntatt. Mye tyder på at hun på et tidlig tidspunkt hadde konkludert med at Malerservice hadde unndratt skatt og avgift, og at hennes fokus var å lete etter bekreftelser på dette. Hennes holdninger og adferd utløste en frustrasjon i politiet som neppe kan ha vært helt ubegrunnet.

Det er likevel ikke noe klart grunnlag for å konkludere med at Gansmo var inhabil. For det første er det en viss bevisvil omkring hvilke uttalelser hun har kommet med og hvilken holdning og adferd hun utviste i avhør. For det andre er innholdet i de uttalelser som er referert ikke automatisk inhabiliserende.

Uansett er det etter rettens syn ikke grunnlag for å konkludere med at en eventuell inhabilitet hos Gansmo fører til at vedtaket er ugyldig. Retten er enig med staten i at vedtaket bygger på riktig faktisk grunnlag, riktig rettsanvendelse og at det ikke er basert på et uforsvarlig skjønn, jf over. Vedtaket er også fattet av andre personer enn Gansmo. Det er da ikke grunnlag for å si at en eventuell inhabilitet har virket inn på vedtaket, jf ligningsloven § 3-12 og forvaltningsloven § 41. Det følger av førstnevnte bestemmelse at enkeltvedtak «er gyldig selv om reglene om behandlingsmåten i denne lov eller i gjennomføringsforskriftene ikke er overholdt når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold».

De forhold som er påberopt til støtte for anførselen om at saksbehandlingen ikke har vært forsvarlig, går i hovedsak ut på manglende kontradiksjon og begrunnelse. Retten kan ikke se at det er grunnlag for å si at saksbehandlingen har vært uforsvarlig i så måte. Malerservice har fått innsyn og anledning til å uttale seg underveis i prosessen, og selskapets innvendinger til bokettersynsrapport og utkast til vedtak er vurdert og vist til i vedtaket. Det er ikke noe krav til begrunnelsen at alle innvendingene eksplisitt skal gjennomgå og drøftes, jf ligningsloven § 3-11 første ledd.

Det er etter rettens vurdering ikke bevist at Skatt øst lekket opplysninger om ransakingen 23. oktober 2007 til pressen.

Malerservice har også vist til at skattekontorets politianmeldelse av Malerservice i 2007 inneholder uttalelser som signaliserer en grov forutinntatthet. Etter rettens syn forekommer det enkelte formuleringer i anmeldelsen som - vurdert i ettertid - kan synes unyanserte. Formuleringene er imidlertid uttrykk for hva personer hos skattemyndighetene mente på et gitt tidspunkt, i en meget tidlig fase av undersøkelsene, og før dokumentbeslag ble gjort. Retten kan ikke se at disse formuleringene kan føre til at hele den omfattende saksbehandlingen som ledet frem til et vedtak flere år senere, anses uforsvarlig.

Uansett har eventuelle mangler ved saksbehandlingen etter rettens syn ikke hatt innvirkning på vedtakets innhold, jf ligningsloven § 3-12 og det som er sagt ovenfor.

Oppsummering

Det følger av det som er sagt ovenfor at Malerservice ikke for noen av de påberopte ugyldighetsgrunnene har fått medhold. Rettens konklusjon er derfor at vedtaket er gyldig, og at staten må frifinnes.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken fullt ut, og har krav på erstatning for sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf andre ledd. Retten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende noen av unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Sunde har inngitt sakskostnadsoppgave som tilfredsstillende lovens krav og som oppgir salærutgifter på 442 250 kroner og utgifter til kopiering på 650 kroner, til sammen 442 900 kroner. Salæret gjelder 12 timers arbeid til og med tilsvarende, 175 timer til etterfølgende saksforberedelse og 118 timer til hovedforhandlingen. Oppgitt timepris er 1 450 kroner.

Advokat Andersen innvendte ved hovedforhandlingens avslutning at statens oppgave etter hans syn er for høy tatt i betraktning bistand fra skattekontoret og at staten kjente saken godt fra før. Advokat Sunde har til dette bemerket at statens sakskostnadsoppgave er langt lavere enn saksøkers, både når det gjelder timeantall, sats og totalsum. Staten er ikke enig i at Malerservice Norge har «dratt saken», og advokat Sunde presiserte at timeantallet utelukkende er prosessfullmektigens egne, og at det ikke er belastet for kostnader forbundet med partsrepresentantenes arbeid og tidsbruk.

Etter rettens syn er statens kostnadsoppgave ikke høyere enn det som må regnes som rimelige og nødvendige utgifter, jf tvisteloven § 20-5. Ut fra opplegget under saksforberedelse og hovedforhandling er det ikke noe å si på advokat Sundes timeforbruk, og det er intet grunnlag for å mene at timeprisen er for høy.

Retten legger oppgaven til grunn og tilkjenner staten fulle sakskostnader i samsvar med hovedregelen.

* * *

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sykefravær og andre arbeidsoppgaver i tingretten som ikke kunne vente. Ved hovedforhandlingens avslutning signaliserte retten at dom kunne ventes omkring midten av mai. Ved epost 13. mai ble prosessfullmektigene orientert om at arbeidet var forsinket og at dom kunne ventes i begynnelsen av juni 2015.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader betaler Malerservice Norge AS til staten ved Skatt øst 442 900 - firehundreogførtitotusennihundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

SkN 15-076 Fradrag for kostnader i fritaksmetoden

Lovstoff: Skatteloven § 6-24

Asker og Bærum tingrett: Dom av 20. mars 2015, **sak nr.:** TAHER-2014-116086

Dommer: Tingrettsdommer Trond Mangseth.

Parter: EVRY ASA (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

Sammendrag: Hovedregelen innenfor fritaksmetoden er at kostnader er fradragsberettiget, men skatteloven § 6-24 annet ledd hjemler likevel unntak for ervervs- og realisasjonskostnader, som det ikke er fradragsrett for. Spørsmålet i saken var hvordan dette stilte seg med pådratte kostnader i forbindelse med et oppkjøp, når oppkjøpet ikke ble gjennomført. Tingretten kom til at det da er fradragsrett for kostnadene. Det foreligger ikke rettspraksis som omhandler spørsmålet, men retten mente at både ordlyd og forarbeider tilsa slik fradragsrett, og selskapet fikk altså medhold.

EVRY ASA (senere EVRY) har i stevning 11. juli 2014 reist sak mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (senere Sentralskattekontoret) med krav om at skatteligningen av selskapet for 2008 blir opphevet for såvidt gjelder skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014. Selskapet ble der nektet fradrag i sin alminnelige inntekt for storparten av sine kostnader knyttet til en mislykket integrasjonsprosess med det finske IT-selskapet Tieto Oyj (senere Tieto) i 2007 og 2008. Staten har i rettidig tilsvær påstått seg frifunnet.

Under hovedforhandlingen ble det ikke avgitt parts- eller vitneforklaringer, men foretatt slik dokumentasjon som fremgår i rettsboken.

Sakens bakgrunn

EVRY er et av de ledende IT-selskapene i Norden. I 2008, som er det inntektsåret saken gjelder, het selskapet EDB Business Partner ASA, omtalt som EDB i Sentralskattekontorets vedtak av 15. mai 2012. Deretter het selskapet EDB ErgoGroup ASA frem til april 2012, da navnet ble endret til EVRY ASA.

EVERY vedtok i juni 2007 en strategiplan hvor flere mulige alternative strukturelle grep ble behandlet og vedtatt for å få til en positiv utvikling for selskapet. Et strukturelt grep med det finske it-selskapet Tieto var det alternativet som ble vedtatt med høyest prioritet. Av strategiplanen fremgår det at et slikt grep krever mye kapital, og at et investeringsselskap mest sannsynlig må inn på eiersiden for at strategien skal kunne iverksettes.

Høsten samme år innledet EVERYs majoritetsaksjonær Telenor samtaler med det amerikanske investeringsselskapet Blackstone hvor målet var å «kjøpe og fusjonere EVERY og Tieto, med EVERY som overtakende part». En overordnet due diligence av EVERY ble sluttført i desember 2007. Tieto viste imidlertid ikke forpliktende interesse på dette tidspunktet. 20. mars 2008 offentliggjorde investeringsselskapet Nordic Capital et formelt tilbud på Tieto. Tilbudet var datert 28. mars, altså 8 dager etter offentliggjøringen, og hadde akseptfrist 28. april 2008. Tilbudsperioden ble senere forlenget. Det viste seg etter hvert at styret i Tieto stilte seg negative til tilbudet.

Budet førte til at EVERY sin vedtatte strategi ble intensivert. I løpet av april 2008 ble rådgivere engasjert for verdsettelse av aksjene i EVERY, samt for assistanse i en tilbudsprosess med Tieto. Det ble videre gjennomført forhandlinger med finansieringsinstitusjoner, og forskjellige typer due diligence av EVERY og Tieto ble påbegynt.

Samtidig ble det innledet samtaler og møter mellom den administrative ledelsen i Tieto og EVERY, samt mellom styreledere i selskapene. Diskusjonene var i starten konsentrert rundt de industrielle fordelene knyttet til en kombinerings av selskapene. Tieto ble også underrettet om at det var viktig for Telenor å sikre hovedkvarter for et kombinert selskap i Norge. Prisoptimalisering virket viktig for Tieto i prosessen.

Mens disse samtalene pågikk, besluttet EVERY å kjøpe minimum 10,1 prosent av aksjene i Tieto i markedet. Beslutningen ble tatt på bakgrunn av at selskapet ville posisjonere seg mot Nordic Capital sitt tilbud, samt en eventuell fremtidig budkonkurranse. EVERY lyktes imidlertid ikke med dette oppkjøpet. 18. april 2008 ble «letter of interest»/«indication letter» sendt til Tieto. For å få tilgang til ledelsen og datarommet i Tieto, måtte antydningens pris senere økes. Et revidert «letter of interest» ble sendt Tieto 23. april 2008, og en «confidentiality undertaking» ble underskrevet med Tieto 26. april 2008. Ved avtalen ble det gitt tilgang til Tietos datarom. Samtidig startet EVERY, Blackstone og Telenor, under ledelse av EVERY, en due diligenceprosess av Tieto. Fremlagt dokumentasjon var imidlertid begrenset, og Tieto krevde en «stand still agreement» før ytterligere informasjon ble fremlagt. Forhandlinger rundt vilkårene i en slik avtale var pågående ut prosessen.

Proessen fortsatte i mai og begynnelsen av juni 2008, hvorpå bl.a. utarbeidelse av formelt tilbud og konkurransemelding ble påbegynt. Due diligence- og tilbudsprosessen utviklet seg imidlertid sakte, og i midten av juni 2008 ble det klart at Blackstone ikke ville finansiere et tilbud på Tieto på det angitte prisnivået. På grunn av at EVERY var avhengig av frisk kapital for å kunne gjennomføre oppkjøpet, ble prosessen avsluttet på dette tidspunktet.

I selvangivelsen for 2008 krevde EVERY fradrag for kostnadene vedrørende denne mislykkede prosessen.

I brev av 24. august 2009 ble selskapet bedt om en detaljert spesifikasjon av de fradragsførte kostnadene med frist til 14. september 2009. Fristen ble ikke overholdt, og selskapet ble lignet etter påstand.

Kopi av tidligere anmodning om tilleggsopplysninger ble sendt selskapet i e-post 25. november 2009. På grunnlag av opplysninger i selskapets årsregnskap om at fradragsførte kostnader relaterte seg til strategiske prosesser, ble selskapet samtidig bedt om fremleggelse av oppdragsbeskrivelser.

Selskapet besvarte Sentralskattekontorets anmodning i brev 16. desember 2009. Tilsvaret er gjengitt i sin helhet i aktuelle vedtak.

Det fremgår at selskapet hadde ført totalt kr 34 766 812 til fradrag for kostnader relatert til strategiske prosesser. På grunnlag av selskapets tilsvare, ble selskapet i brev av 8. februar 2010 varslet om endring av ligningen. Kostnadene ble ansett for å være tilknyttet oppkjøp av aksjer, og Sentralskattekontoret anså følgelig at disse ikke var fradragsberettiget. Det ble også varslet om mulig anvendelse av tilleggsskatt. Tilsvare på varsel om endring av ligningen ble mottatt i brev av 26. mars 2010 fra Ernst & Young Tax Advokatfirma AS.

I etterkant var det ytterligere korrespondanse mellom selskapet og Sentralskattekontoret med det formål å klargjøre faktum. Det ble også avholdt et møte mellom partene i denne anledning 7. mars 2011.

Sentralskattekontoret traff vedtak i saken 15. mai 2012. Ligningen ble endret, og kr 6 321 297 ble tillatt fradragsført. Det ble akseptert at det forelå fradragsrett for nærmere angitte finansieringskostnader pådratt på selskapets hånd under henvisning til skatteloven § 6-1.

Sentralskattekontorets vedtak ble påklaget til skatteklagenemnda i brev av 11. juni 2012. Klagen er gjengitt i sin helhet i aktuelle vedtak.

I skatteklagenemndas aktuelle vedtak ble ytterligere kr 6 985 894,- tillatt fradragsført fordi dette dels ble ansett å omfatte finansieringskostnader, dels kostnader som var pådratt så tidlig i prosessen hvor oppkjøp av aksjer ikke fremsto som hovedformålet. I tilknytning til det siste fastsatte skatteklagenemnda 1. april 2008 som skjæringsdato.

Etter forannevnte fradrag i Sentralskattekontorets og skatteklagenemndas vedtak er det omtvistede beløp kr 21 459 281,-.

EVERY har i hovedsak anført.

Den rettslige problemstillingen retten skal ta stilling til er hvorvidt selskapet har krav på inntektsfradrag etter skatteloven § 6-24, første ledd for kostnadene knyttet til det ikke gjennomførte ervervet av aksjer i Tieto. I motsetning til skatteklagenemnda mener selskapet at det foreligger fradragsrett for de aktuelle kostnadene etter nevnte bestemmelse.

Legalitetsprinsippet og hensynet til skattyters forutberegnelighet tilsier at ordlyden i § 6-24 må tillegges stor vekt.

Ordlyden taler klart for at det foreligger fradragsrett for de aktuelle kostnadene. Det er ikke omtvistet at aksjene i Tieto ville vært omfattet av den såkalte fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Kostnadene er pådratt «for å erverve» skattefrie inntekter på disse aksjene, og § 6-24 første ledd tilsier dermed at kostnader til mislykket oppkjøp av slike aksjer er fradragsberettiget.

Uttrykket «for å erverve inntekt» er sammenfallende med ordlyden i skatteloven § 6-1, og tilknytningskravet som vilkår for fradragsrett etter § 6-24 er det samme som for fradragsrett etter § 6-1, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3. Samme ordlyd var et bevisst valg fra lovgiver. I forhold til § 6-1 foreligger det langvarig praksis for at kostnader til mislykket erverv av aksjer er en kostnad som faller innenfor ordlyden, og dermed er direkte fradragsberettiget.

Lovgiver har tatt stilling til hvilke kostnader som likevel ikke skal være fradragsberettiget etter § 6-24 gjennom avgrensningen i bestemmelsens annet ledd. Det følger av annet ledd at bl.a. «ervervskostnader» ikke er fradragsberettiget. Ordlyden tilsier at det må foreligge et faktisk gjennomført erverv for at dette unntaket skal komme til anvendelse. For det mislykkede ervervet av aksjer i Tieto foreligger det ikke et slikt faktisk gjennomført erverv av aksjer, og annet ledd avskjærer ikke selskapets fradragsrett for de aktuelle kostnadene. Dersom det ikke er fradragsrett for denne type kostnader etter første ledd, ville det ikke vært behov for et unntak for slike kostnader i annet ledd.

Forarbeidene til § 6-24 taler også for at det foreligger fradragsrett for mislykkede ervervskostnader. Skatteklagenemnda er i vedtaket på side 26 enig i at forarbeidene kan leses slik.

Forarbeidene opererer med et skille mellom løpende kostnader som kan fradragsføres etter bestemmelsens første ledd, og aktiveringspliktige kostnader som ikke kan fradragsføres etter bestemmelsens annet ledd, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3. De kostnader som ifølge forarbeidene ikke skal være fradragsberettigede etter § 6-24, er altså de aktiveringspliktige kostnader. Kostnader til mislykket erverv kan ikke aktiveres skattemessig, da det ikke foreligger noe objekt å aktivere disse på. Forarbeidene taler dermed for direkte fradragsrett, det vil si at kostnader til mislykket erverv ikke omfattes av bestemmelsens annet ledd.

Skatteklagenemnda mener imidlertid at uttalelsene må sees i sammenheng med forarbeidene til innføringen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005). Slik selskapet oppfatter nemnda, anføres det ikke direkte at kostnader til mislykket erverv er omfattet av bestemmelsens annet ledd. Derimot mener nemnda at kostnadene ikke omfattes av første ledd, fordi dette er kostnader av en annen type enn de det var aktuelt å innføre fradragsrett for. Det bestrides at forarbeidene ved innføringen av fritaksmetoden gir holdepunkter for dette. Tvert i mot oppstiller også disse forarbeidene et grunnleggende skille mellom aktiveringspliktige kostnader (punkt 6.5.3.2) og andre kostnader (punkt 6.5.3.3).

Det fremgår videre av forarbeidene at formålet med bestemmelsen var å innføre fradragsrett for kostnader som ville vært fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.1. Som nevnt ovenfor foreligger det langvarig praksis for at kostnader knyttet til

mislykket erverv av aksjer var fradragsberettiget før innføringen av § 6-24, og det er således i samsvar med bestemmelsens formål å innrømme fradragsrett for de aktuelle kostnadene.

Skatteklagenemnda mener at formålet med § 6-24 var å innføre fradragsrett for kostnader som skattyter pådrar seg i egenskap av å være eier. Dette stemmer ikke med bestemmelsens ordlyd, som klart tilsier at det foreligger fradragsrett for kostnader som er pådratt «for å erverve aksjeinntekter».

Det foreligger få andre kilder som tar stilling til hvorvidt kostnader knyttet til mislykket oppkjøp av aksjer er fradragsberettigede etter § 6-24. Skattemyndighetene selv er stort sett av den oppfatning at slike kostnader ikke er fradragsberettigede. Imidlertid er også skattemyndighetenes praksis sprikende. Klagenemnda for oljeskatt har i avgjørelse datert 16. desember 2013 innrømmet fradragsrett for tilsvarende kostnader som i aktuelle sak. Videre foreligger det en avgjørelse i Høyesterett vedrørende rekkevidden av bestemmelsen, jf Rt-2014-1057 (Telenor). Avgjørelsen er lite relevant for aktuelle sak.

Etter dette konkluderes det med at kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres er en løpende kostnad som skal være fradragsberettiget etter § 6-24 første ledd.

EVERY la ned slik **påstand**:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVERY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVERY ASA etter påstand.
2. EVERY ASA tilkjennes sakskostander.

Sentralskattekontoret har i hovedsak anført.

EVERY har under saksforberedelsen for tingretten frafalt sin prinsipale anførsel om at det er fradragsrett for selskapets transaksjonskostnader etter skatteloven § 6-1.

EVERY hevder nå sin tidligere subsidiære anførsel om at det vil være fradragsrett for de aktuelle kostnadene etter skatteloven § 6-24 fordi ervervet av aksjene var mislykket og således aldri ble gjennomført. Sentralskattekontoret er uenig i dette rettslige standpunkt.

Problemstillingen er drøftet i skatteklagenemndas vedtak fra side 24. Det gjøres gjeldende at nemndas vedtak ikke er beheftet med feil hverken gjelder bevisvurderingen, lovanvendelsen eller subsumsjonen som kan føre til opphevelse, og det er i all hovedsak tilstrekkelig å slutte seg til nemndas begrunnelse.

Ordlyden i § 6-24 første ledd sett i sammenheng med skatteloven § 2-38 taler for at bestemmelsen gjelder kostnader man pådrar seg i egenskap av å være eier av aksjer i et selskap som omfattes av fritaksmetoden.

Isolert sett kan ordlyden i § 6-24, som nytter uttrykket «for å», åpne for å tolke bestemmelsen slik at også kostnader som følge av forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38 kommer til fradrag.

Avgjørende er imidlertid at bestemmelsens første ledd må sees i sammenheng med annet ledd hvor det uttrykkelig bestemmes at det ikke gis fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader. Det er kostnadstypen som etter Sentralskattekontorets oppfatning blir avgjørende for fradragsretten.

Etter at § 2-38 ble innført i 2004, hvoretter en selskapsaksjonærs aksjegevinst/tap ikke er skattepliktig/fradragsberettiget og aksjeutbytte skattefritt, ble det behov for å innføre en bestemmelse som likevel ga en viss mulighet for fradragsrett for kostnader. Dermed ble § 6-24 inntatt i skatteloven. Av forarbeidene fremgår at bestemmelsen ble innført for å hjemle fradragsrett for løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Poenget var å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, det vil si løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter, ikke kostnader relatert til selve aksjen eller investeringen.

Også formålet med regelen, å tillate kostnadsføring i forhold til skattefrie inntekter, tilsier at kostnader som skattyteren pådrar seg i forsøk på å bli eier, ikke er av samme karakter som de kostnader lovgiver innførte fradrag for etter bestemmelsens første ledd. Andre kostnader enn de man har som følge av å være eier av et kvalifiserende objekt faller utenfor bestemmelsen. Hvorvidt det skal gis fradrag for kostnader som pådras ved forsøk på erverv av aksjer er ikke behandlet i forarbeidene, men det er naturlig å se slike kostnader som kostnader knyttet til aksjen eller investeringen. Det har aldri vært aktuelt å innføre fradragsrett for denne type kostnader knyttet til mislykkede oppkjøp.

Reelle hensyn taler også for at det ikke gis fradrag for ervervskostnader pådratt i forbindelse med mislykket forsøk på erverv av aksjer. Hvor en skattyter lykkes med et erverv er både inntektene aksjeervervet genererer og kostnadene omfattet av fritaksmetoden. Det er ingen grunn til å la kostnadene ved et mislykket forsøk på å få til en aksjehandel bli behandlet på en annen måte enn hvor enn skattyter lykkes med aksjehandelen. Kostnader som etter sin art tilsvarer ervervskostnader, jf. bestemmelsens annet ledd, er ikke omfattet av første ledd, og følgelig ikke fradragsberettiget.

Det er ikke funnet praksis som løser aktuelle problem. Det vises allikevel til Høyesteretts avgjørelse i Telenorsaken Rt-2014-1057, avgjørelse fra klagenemnda for oljeskatt av 16. desember 2013 og skatteetatens uttalelse «Transaksjonskostnader ved oppkjøp som mislykkes» avgitt 8. mai 2013, publisert 13. mai 2013.

Skatteklagenemndas vedtak er riktig.

Sentralskattekontoret la ned slik **påstand**:

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes
2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Spørsmålet retten skal ta standpunkt til er om EVRY skal innrømmes fradrag for kostnader knyttet til vurdering av oppkjøp av aksjene i Tieto når oppkjøpet ikke ble realisert. Det er enighet om at EVRY ved et gjennomført oppkjøp ville ha vært kvalifiserende subjekt og inntekter knyttet til aksjene i Tieto kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden, jf skatteloven § 2-38 første og annet ledd. Inntekter knyttet til aksjene ville derfor vært fritatt for skatteplikt.

Etter skatteloven § 6-1 gis det fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Det følger av lovteksten at to vilkår må være oppfylt for at det skal foreligge fradragsrett. For det første må det foreligge en «kostnad» som må være «pådratt», dvs. det må foreligge en oppofrelse av en fordel. For det andre må kostnaden ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Det følger av bestemmelsens annet punktum at bestemmelsene i § 6-10 til § 6-32 presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten etter hovedregelen i første punktum.

Kostnader til erverv av formuesobjekter, deriblant aksjer, anses ikke som oppofret, og vilkårene for fradragsrett etter § 6-1 vil derfor ikke være oppfylt for slike kostnader. Ervervskostnader vil kunne komme til fradrag på et senere tidspunkt, enten gjennom avskrivninger eller ved at de inngår i inngangsverdien ved en senere skattepliktig realisasjon av formuesobjektet. Direkte fradragsberettigede kostnader etter § 6-1 må avgrenses mot aktiveringspliktige ervervskostnader.

Før fritaksmetoden for aksjer mv. ble innført med virkning fra inntektsåret 2004, fikk en aksjeeier direkte fradrag etter § 6-1 for løpende eierkostnader tilknyttet aksjer, samt for finansieringsrelaterte kostnader. Kostnader til erverv av aksjer ble behandlet som aktiveringspliktige, og kunne først fradragføres som en del av aksjenes inngangsverdi ved realisasjon av disse.

Fritaksmetoden innebar at kostnader knyttet til aksjer som tidligere var fradragsberettigede etter § 6-1, dvs. løpende eierkostnader, ikke lenger var fradragsberettigede, se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) avsnitt 6.5.3.

Fradragsretten for slike kostnader ble utvidet igjen med virkning fra inntektsåret 2005, ved innføringen av skatteloven § 6-24, se Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 15. Bestemmelsens første ledd lyder:

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

Bestemmelsen utvider fradragsretten etter § 6-1 første ledd ved at den åpner for fradrag selv om tilknytningskravet ikke er oppfylt.

Utvidelsen av fradragsretten omfatter ikke kostnader som før fritaksmetoden ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens inngangsverdi, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 15, pkt. 15.1 og 15.3. Dette ble presisert i § 6-24 annet ledd:

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

Som en konsekvens av § 6-24 går det en sentral grense mellom kostnader som skal aktiveres som del av aksjens inngangsverdi, og andre kostnader knyttet til aksjen, som er direkte fradragsberettiget. Det siteres fra nevnte Ot.prp. punkt 15-3.

«Skillet mellom løpende fradragsberettigede kostnader, skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader. Det innebærer at selskapsaksjonær ikke på noe tidspunkt vil ha fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. Som eksempel på kostnader som ikke vil være fradragsberettiget, i tillegg til kjøpesum, kan nevnes kostnader til mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrette til aksjer mv.

Det følger av både ordlyden i § 6-24 annet ledd og forarbeidene at EVRYs kostnader knyttet til vurdering av oppkjøp av aksjene i Tieto, ikke ville ha kommet til fradrag dersom selskapet faktisk hadde kjøpt aksjene. Spørsmålet er imidlertid om den fradragsretten som følger av § 6-24 første ledd, avskjæres etter bestemmelsens annet ledd også når det ikke ble foretatt noe aksjeoppkjøp.

Det foreligger ikke rettspraksis som behandler aktuelle spørsmål. Lovens forarbeider har heller ikke direkte berørt spørsmålet om fradragsrett ved mislykket oppkjøp. Lovens ordlyd i lys av forarbeidene blir derfor viktig ved rettens vurdering her.

§ 6-24 første ledd gir som nevnt fradrag for kostnad som pådras «for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Sentralskattekontoret mener at denne ordlyden, sett i sammenheng med ordlyden i § 2-38, taler for at bestemmelsen gjelder kostnader som pådras i egenskap av å være eier av et kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden. Retten er ikke ubetinget enig i dette.

Retten viser til at aktuelle kostnad er pådratt for å erverve skattefrie inntekter på aksjene i Tieto, og ordlyden i § 6-24 første ledd åpner derfor isolert sett for å tolke bestemmelsen slik at også kostnader som følge av forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38, omfattes. Forarbeidene til bestemmelsen synes også å støtte en slik forståelse. I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3 brukes også uttrykket «for å erverve inntekt», og det heter:

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

At bestemmelsen gir et generelt unntak i tilknytningskravet som nevnt, styrker også rettens oppfatning om at kostnader pådratt før man har blitt aksjeeier vil være fradragsberettigede.

Ytterligere vises til at «for å erverve inntekt» er sammenfallende med ordlyden i § 6-1, og det fremgår i forarbeidene at tilknytningskravet som vilkår for fradragsrett etter § 6-24 er det samme som for fradragsrett etter § 6-1. I forhold til § 6-1 foreligger det langvarig praksis for at kostnader til mislykket erverv av aksjer er en kostnad som faller innenfor ordlyden, og dermed er direkte

fradragsberettiget, jf Gjems-Onstad Norsk bedriftskatterett (2003) side 170 og Lignings-ABC 2007/2008 side 674. Slike kostnader må fortsatt være fradragsberettigede utenfor fritaksmetodens anvendelsesområde. Dersom lovgiver hadde ønsket å begrense fradragsretten for eierkostnader utover de kostnader som tidligere har vært aktiveringspliktige, burde dette vært omtalt.

Det følger av § 6-24 annet ledd at bl.a. «ervervskostnader» ikke er fradragsberettiget. Ordlyden kan isolert sett tolkes slik at det må foreligge et faktisk gjennomført erverv for at dette unntaket skal komme til anvendelse. I aktuelle sak foreligger det ikke et slikt faktisk gjennomført erverv av aksjer, hvilket kan tolkes i retning av at annet ledd ikke avskjærer EVRYs fradragsrett for de aktuelle kostnadene.

Retten er enig med EVRY at forarbeidene for øvrig også taler for at det foreligger fradragsrett for mislykkede ervervskostnader.

I forarbeidene fremgår at § 6-24 ble innført for å hjemle fradragsrett for løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.1 uttales:

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

Om grensen mellom løpende eierkostnader og ervervs-/realisasjonskostnader heter det i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3:

«I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris. Etter skatteloven er denne kostnadstypen tradisjonelt ansett som så nært knyttet til aksjeinvesteringen at kostnadene behandles som en del av kjøpesummen eller inngangsverdien. Fradragsrett for denne typen kostnader ville medføre at skattyter i en viss utstrekning kan få fradrag for tap ved aksjeinvesteringen, til tross for den generelle avskjæringen av tapsfradrag i fritaksmetoden.

På denne bakgrunn foreslår departementets at det bør innføres et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1 som stiller krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden). Dette er en grensedragning som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolkningsspørsmål. Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter.»

Uttalelsen om at det bør «avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden)», styrker også rettens oppfatning av at det må innrømmes fradrag for oppkjøpskostnader som pådras ved forsøk på erverv av aksjer som mislykkes.

Slik retten tolker ordlyden og forarbeidene avskjærer § 6-24 annet ledd fradrag for kostnader som ville vært aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. I aktuelle sak, hvor det ikke er blitt ervervet noen aksjer, vil det imidlertid ikke være noen aksjeinvestering å aktivere kostnadene på. Det foreligger derfor ingen aktiveringspliktige kostnader, og følgelig rammes kostnadene heller ikke av avskjæringen i annet ledd. Fradragsretten må da følge av bestemmelsens første ledd. Retten er på dette grunnlag kommet til at EVRY må innrømmes fradrag for kostnadene knyttet til vurdering av kjøp av aksjer i Tieto. Retten kan ikke se at dette resultatet strider mot bestemmelsens formål, og heller ikke reelle hensyn tilsier en annen konklusjon.

EVRY har etter dette fått medhold med den følge at skatteklagenemndas aktuelle vedtak må oppheves, og EVRY må lignes etter påstand.

Etter tvisteloven § 20-2 (1) har en part som har vunnet saken krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. EVRY har vunnet saken fullt ut. Etter rettens vurdering er unntakene i tvisteloven § 20-2 (3) og § 20-4 ikke anvendelige, og dette selv om aktuelle problemstilling ikke tidligere har fått noen rettslig avklaring, og heller ikke ordlyden eller forarbeidene gir noe direkte svar.

Advokat Kristiansen har på vegne av EVRY i prosesskriv av 27. februar 2015 krevet sakskostnader dekket med kr 211.513,-.

Advokat Skar har i prosesskriv av 2. mars 2015 ikke hatt bemerkninger til EVRYs totale sakskostnader som nevnt.

Retten finner kostnadene tilstrekkelig dokumenterte og nødvendige for saken, jf tvisteloven § 20-5, og oppgaven legges til grunn.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVRY ASA etter påstanden.*
- 2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte EVRY ASA sine sakskostnader med 211.513 - tohundreogellevetusenfemhundreogtrenten - kroner innen 2 - to uker fra dommens forkynnelse.*

SKN 15-077 Fradragsrett for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2

Fredrikstad tingrett: Dom av 11. mai 2015, sak nr.: TFRED-2014-182939

Dommer: Tingrettsdommer Sissel Rostad.

Parter: Thingaard AS (advokat Camillo Mordt) mot Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om fradragsrett for tap på fordring på 7,36 millioner kroner. Et aksjeselskap ga et ansvarlig lån i forbindelse med virksomhet i selskap det hadde eierandeler i. Lånet måtte innfris, og spørsmålet var om tapet var lidt i virksomhet, slik at det var fradragsrett etter skatteloven § 6-2. Retten fant at tapet ikke hadde tilknytning til virksomhet; når styreverv og konsulentoppdrag ble unntatt, var det ikke virksomhet av betydning i det långivende selskapet. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for inntektsåret 2009. Spørsmålet er om en aksjonærens tap på fordring på 7 360 000 kroner gir rett til fradrag i inntekt i virksomhet etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

Fremstilling av saken:

Terje Haglund (Haglund) stiftet foretaket Thingaard AS (Thingaard) 20. januar 2000 med det formål å drive med konsulenttjenester i inn- og utland, investeringer i andre selskaper, samt kjøp salg og drift av fast eiendom. Haglund er eneksjonær, daglig leder, styreleder og eneste ansatt i selskapet.

Thingaard har/har hatt eierandeler i flere selskaper og har bidratt i styringen av disse.

Fra 1991 drev Haglund sin virksomhet gjennom et personlig firma. Han kjøpte konkursrammede bedrifter hvor han så muligheter for videre drift og med potensiale for gevinst. Han sørget for nedbemanning, refinansiering av lån og omstrukturering i selskapene.

Virksomheten ble etter hvert så omfattende at han opprettet Thingaard i 2000 og solgte inn alle sine private eierandeler dit. Virksomheten ble deretter drevet videre gjennom Thingaard.

Peterson AS var en betydelig papirprodusent som drev dårlig, men hvor Haglund så potensiale for bedring og gevinst. Firmaet var for stort til at Haglund kunne kjøpe dette alene. Thingaard, Hellevad AS, Roar Paulsrud AS. Birkelunden investeringsselskap, Roar Steen Edvardsen entrepenørforretning og Borg Havn utvikling inngikk et samarbeid og stiftet selskapet Risløkka AS sammen med det formål å kjøpe Peterson AS. Risløkka AS eide 66% av Startup 91, som kjøpte 100% av Peterson AS, Peterson Emballasje AS og Peterson Linebord AS i 2006.

Aksjekapitalen i Risløkka AS var ca 13 millioner kroner og i Startup 91 ca 20 millioner kroner. Kjøpet av Peterson AS krevde ytterligere finansiering og aksjonærene i Risløkka AS ga et ansvarlig lån. Thingaards andel av lånet var på 7 360 000 kroner.

Det ble foretatt oppkjøp av en fabrikk i Finland, to i Sverige og to i Danmark, noe som skaffet Peterson AS mange store kunder. Driften gikk bra til finanskuppet i 2008. Deretter var det vanskelig å holde driften i gang og fabrikken i Moss ble nedlagt i 2012.

Etter finanskrisen i 2008 ble verdien av Petersongruppen betydelig redusert og Thingaards lån til Risløkka AS tapt. Det er enighet om at fordringen var endelig tapt i 2009.

Thingaard krevde fradrag for tapet ved ligningen for 2009, men fikk ikke godkjent tapet.

Skattekontoret fattet den 13. september 2012 vedtak hvor man fant at skattyter ikke hadde dokumentert at vilkårene for fradrag for tap på fordring i henhold til skatteloven § 6-2 annet ledd var til stede.

Thingaard påklaget vedtaket om å nekte fradrag. Skatteklagenemnda fastholdt ligningen for 2009 i vedtak 6. mai 2014.

Advokat Camillo Mordt reiste søksmål mot Staten ved Skatt Øst 12. november 2014 der han påsto ligningen for 2009 opphevd og at det ved ny ligning skulle legges til grunn et tap på 7 360 000 kroner.

Advokat Helge Skogseth Berg innga tilsvaer på vegen av Skatt Øst der han nedla påstand om frifinnelse.

Hovedforhandling i saken ble avholdt 6. og 7. mai 2015. Haglund møtte og forklarte seg.

Saksøkerens påstandsgrunnlag:

Thingaard er et selskap som har eierinteresser i andre selskap og som har drevet aktiv forvaltning av eierinteressene med sikte på å videreutvikle selskapets investeringer, derunder også ved etablering av lån til datterselskap. Virksomheten har hatt et omfang som går langt ut over det som må karakteriseres som passiv kapitalforvaltning eller alminnelige eierbeføyelser.

Thingaards virksomhet har vært todelt. Et formål var investeringer i andre selskaper, et annet var å selge konsulenttjenester. Når virksomhetens omfang skal vurderes, må også konsulenttjenestene tilordnes virksomheten i Thingaard. Virksomheten har hatt et betydelig omfang med sikte på å tjene penger.

Retten må foreta en helhetsvurdering der virksomheten må sees i et lengere perspektiv, ikke bare året 2009. Det er gjennom Thingaard Haglund har drevet sin virksomhet

Aktiviteten er drevet for Thingaards regning og risiko og styringen av selskapets investeringer kan ikke tilordnes Peterson AS eller andre. De utbetalinger som er gjort til Haglund fra Peterson AS, gjelder alminnelige styrehonorar, tilsvarende de han har mottatt fra Syversen AS og Titan AS. Selv om styrehonorar og konsulent honorar trekkes ut, er det likevel betydelig aktivitet igjen. Thingaard har drevet investeringsvirksomhet i stort omfang.

Haglund har hatt lønn fra Thingaard på 400 000 kroner pr år.

Det aktuelle lån er gitt for å gjøre det mulig å gjennomføre det avtalte prosjektet med oppkjøp av Peterson AS, og må ansees som en naturlig og integrert del av selskapets virksomhet. Samtidig

har den overordnende styringen av investeringen vært utført av Haglund gjennom hans selskap Thinggaard.

Lånet må sees i sammenheng med den store investeringen som er foretatt. Renten er satt til 1,5 % og innebar en stor risiko. Hensikten var å skape verdier og det ville vært meningsløst ikke å følge opp investeringen. Lånet var en betingelse for oppkjøpet av Peterson AS og formålet var å få en gevinst i Thinggaard.

Tapet på fordringen har følgelig den nødvendige tilknytningen til selskapets øvrige virksomhet som gjør at tapet er fradragsberettiget i selskapets ligning for 2009 etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

Det har vært en utvikling i rettspraksis fra 2005 til i dag. Det vises til mindretallet i Rt-2008-145 og LB-2013-169871.

Selskapene Risløkka AS og Startup 91 var verktøy for å ha kontroll og det var ikke ment å være virksomhet i disse selskapene. All virksomheten skjedde i Thinggaard. Aksjekjøp og lån var en forutsetning for videre drift av Peterson AS. Det var Haglund som reforhandlet Peterson AS' lån. Dette var ikke en kapitalplassering, men aktivitet for å sikre gevinst for Thinggaard.

Saksøkerens påstand:

1. Ligningen av Thinggaard as for 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn et tap stort kr 7 360 000.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag:

Tapet på 7 360 00 kroner er ikke et tap i virksomhet som kan medføre fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-2 følger av rettspraksis.

Gevinst på fordringer er ikke skattepliktig. Derfor er det i utgangspunktet heller ikke fradragsrett for tap på fordringer.

For å få fradrag for tap på fordring i skattepliktig inntekt, må tre kumulative vilkår være oppfylt. Det stilles krav til virksomhet, det kreves en særlig og nærtilknytning mellom fordringen og virksomheten og det kreves at fordringen er endelig tapt.

Partene er enige om at fordringen i denne saken er endelig tapt i 2009.

Det er skattyter som har bevisbyrden og som skal dokumentere at vilkårene for virksomhet er oppfylt. Det er således Haglunds ansvar å innhente dokumentasjon fra blant andre Peterson AS.

I rettspraksis er det utviklet fire generelle kriterier for at det skal foreligge virksomhet; aktiviteten må ta sikte på å ha en viss varighet, den må ha et visst omfang, den må være egnet til å gå med overskudd og aktiviteten må drives for skattyters regning og risiko.

Thingaard har ikke dokumentert eller sannsynliggjort at det er drevet noen form for investeringsaktivitet i et omfang som innebærer at virksomhetskravet er oppfylt. Den investeringsaktiviteten som er utført overstiger ikke det som følger av alminnelige eierbeføyelser, og må regnes som passiv kapitalforvaltning.

Thingaard driver både med investeringer og med konsulentvirksomhet. Ved bedømmelsen av virksomhetsnivået i Thingaard, må konsulentvirksomheten trekkes ut. Den er vesensforskjellig fra investeringsvirksomheten og må vurderes separat.

Utgangspunktet er at et selskaps investeringer i andre selskaper ikke innebærer noen investeringsvirksomhet. Det vises til Rt-1993-700, Rt-1986-684 [Utv-1986-684?] og Rt-1990-958.

Utlånet fra Thingaard til Risløkka AS utgjør i seg selv ingen investeringsvirksomhet. Thingaard har satt inn penger i firmaet som en langsiktig investering med håp om gevinst på lang sikt.

Skattesystemet bygger på at et aksjeselskap er et eget rettssubjekt og skal vurderes for seg, uavhengig av eier og selskaper det helt eller delvis måtte eie.

Thingaard har kun en delfinansiering av Risløkka AS med 19,6 % eierandel, og en veldig liten andel av Peterson AS.

Thingaard har eid aksjer i 6-7 andre selskaper. Det er ikke dokumentert investeringsaktivitet vedrørende selskapene og det er ikke spor av vurderinger eller analyser. Thingaard har ikke hatt kontroll i noen av disse selskapene. Det er heller ikke spor i regnskapene av at Thingaard har arbeidet med å videreutvikle investeringene i disse selskapene eller i Peterson AS. Det er for eksempel ingen utgifter knyttet til administrasjon av investeringsvirksomheten.

Imidlertid viser lønns- og trekkoppgaver at Haglund personlig har deltatt i virksomheten i selskapene, enten med lønn, styrehonorar eller gjennom å fakturere konsulenttimer.

Det grunnleggende utgangspunktet er at aktiviteten ikke er utført hos debitor, som er Risløkka.

Uansett er engasjement av formell karakter som styreleder, eller styremedlem i seg selv ikke holdepunkter for at det forelå en investeringsvirksomhet. En aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet gir ikke grunnlag for tap på lån til selskapet, jf Rt-2008-145. Denne aktiviteten innebærer ikke noe annet enn det som følger av alminnelige eierbeføyelser.

Den virksomheten som er utøvt i Peterson, kan ikke tilordnes Thingaard. Tilknytningen skal vurderes for hvert enkelt selskap. Haglunds innsats i Peterson AS innebærer ikke at Thingaard tjener penger i form av utbytte eller gevinst. Haglund har mottatt ytelser fra Peterson AS som styreleder. Hans aktivitet i Peterson AS er ikke en relevant utviklingsaktivitet. Peterson AS har ikke mottatt noe lån av Thingaard og Thingaard har ingen aksjer i Peterson AS.

Haglunds konsulentvirksomhet er en selvstendig aktivitet og ikke en del av investeringsvirksomheten. Konsulentbistanden er fakturert og Peterson AS har betalt vederlag for

bistanden. Dette var også forutsatt i aksjonæravtalen mellom aksjonærene i Risløkka AS. Konsulentbistanden er ikke en del av investeringsaktivitet i Thingaard. Det er ikke andre enn Haglund som har utført aktivitet i Thingaard. Han mottok 1 750 000 kroner fra Peterson for konsulentttjenester i 2009. Dette taler imot at Haglund i tillegg har hatt tid til å drive investeringsvirksomhet.

Dersom retten likevel skulle komme til a det er utvist aktivitet av et omfang som taler for investeringsvirksomhet i Thingaard, er disse aktivitetene uansett ikke drevet for Thingaards regning og risiko, men for Petersons. Det er Peterson AS som har leid ham inn og som fikk vinningen når papirfabrikkene bel restrukturert på en hensiktsmessig måte.

Aktiviteten Haglund har utført har vært utført for Peterson AS og underliggende datterselskapers regning og risiko og må tilordnes disse selskapene. Det har det ikke betydning at det har vært en omfattende innsats.

Det foreligger i alle tilfeller ingen særlig og nær tilknytning mellom utlånet til Risløkka AS og den eventuelle virksomheten i Thingaard. Risløkka AS er et tomt holdingsselskap uten virksomhet. Det er ikke utøvd noen aktivitet i Risløkka AS som kunne skape forretningsmessige fordeler for virksomheten i Thingaard. Formålet med lånet synes å ha vært å sikre avkastning av kapitalen.

Aksjene som Thingaard kjøpte i Risløkka ble kjøpt med avkastning som formål. Det har ikke betydning at lånet hadde betingelser som var markedsmessige. Alle aksjonærer hadde like mye innlån og formålet med lånet anses uansett å være å støtte opp under aksjeinvesteringen.

Saksøktes påstand:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger

Rettens vurdering

Hovedregelen i skatteloven § 6-1 fastslår at det gis fradrag for kostnad som er påført for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Gevinst på fordringer er ikke skattepliktig og det klare utgangspunktet er at det heller ikke er fradragsrett for tap, jf skatteloven kapittel 9. Det tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi eller ved at han har ytet selskapet lån, gir i alminnelighet aksjonæren ikke fradrag i hans næringsinntekt.

Skatteloven § 6-2 annet ledd fastslår likevel at det også gis fradrag for tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. I praksis stilles krav til investeringsvirksomhetens omfang, det kreves en særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og fordringen og det kreves at fordringen er endelig tapt.

Thinggaard lånte ut 7 360 000 kroner til Risløkka AS i forbindelse med Risløkka AS' oppkjøp av 66 % av Peterson AS i 2006.

Ved ligningen for 2009 krevde Thinggaard fradrag for tapet etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Partene er enige om at denne fordringen var endelig tapt i 2009.

Det sentrale spørsmålet i saken er om Thinggaard drev investeringsvirksomhet av et slikt omfang og en slik art at vilkåret for fradrag er oppfylt. Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Det må foretas en konkret helhetsvurdering i hver enkelt sak. De sentrale momentene fremgår av Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48:

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

Retten viser også til Rt-2008-145 som viser til at det etter regler utviklet i lignings- og domstolspraksis krevdes en særlig og nær tilknytning mellom erverv av aksjene og aksjonærens egen virksomhet for å anse tap på aksjer som tap i næring. Skattyter måtte påvise at aksjene var eier i næring. Aksjonærens tap på lån til selskapet ble behandlet på samme måte som tap på aksjer. Generelt ble det stilt relativt strenge krav for at aksjer skulle anses eiet i næring. Når det dominerende motiv var kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt. Dommen slutter seg til og viderefører denne praksisen.

Risløkka AS og Startup 91 ble stiftet som hylleselskap i 2005. Formålet var at selskapene skulle inn i ny eierstruktur rundt Peterson AS. Etter oppkjøpet ble Peterson AS eid av Startup 91, som i sin tur ble eid av Risløkka AS (med 66 %) sammen med en minoritetsaksjonær.

Aksjene i Risløkka AS ble fordelt med 19,6 % på Thinggaard, 29,4 % på Hellevad AS, 19,6 % på Roar Paulsrud AS, 9,8 % på Birkelunden Investeringsselskap, 9,8 % på Roar Steen Edvardsen Entreprenørforretning og 9,8 % på Borg Havn Utvikling AS. Haglund eide 29 % av aksjene i Hellevad AS.

I tillegg til kjøp av aksjer, lånte aksjonærene inn kapital. Thinggaards andel av lånet var på 7 360 000 kroner. Renten var på 1,5 % p.a. og risikoen for tap stor. Lånet alene var en dårlig investering

og lite egnet til å skape inntekter for Thingaard. Lånet var, på samme måte som aksjekjøpet, en langsiktig investering med tanke på gevinst når Peterson AS var bygget opp igjen. Det er ikke påvist virksomhet i Thingaard forbundet med lånet.

Retten er ikke i tvil om at Haglund personlig gjorde en betydelig innsats etter oppkjøpet av Peterson AS. Han og Roar Paulsrud var sentrale og delte på rollene som styreleder og daglig leder i så vel Peterson AS som Startup 91 og Risløkka AS. Deres innsats ga også gode resultater de først årene, men finanskrisen i 2008 medførte store vanskeligheter og senere konkurs for Peterson AS. Men det er ikke sannsynliggjort at denne aktiviteten er utøvet for Thingaards regning og risiko.

Thingaards formål var to-delt. Firmaet drev med konsulentvirksomhet og investeringer i andre selskaper. Det er ingen uenighet om at en del av Thingaards virksomhet var salg av konsulenttjenester, i realiteten utleie av Haglunds arbeidskraft. I 2009 arbeidet Haglund som konsulent for Peterson AS. Thingaard fakturerte 1 750 000 kroner for dette. Dette er ikke en del av en investeringsvirksomhet, men ren konsulentvirksomhet.

Thingaard har ikke dokumentert hva virksomheten ellers har bestått i. I regnskapene er det ikke utgifter forbundet med oppfølging av investeringene. Det eneste som foreligger er Haglunds forklaring om egen innsats for å sikre Thingaards investeringer. Dette er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre en at Thingaard drev en investeringsvirksomhet som gikk ut over passiv kapitalplassering. Hans forklaring er ikke underbygget med noen form for dokumentasjon.

Thingaards investering i Peterson AS var, på samme måte som de øvrige investeringene, ment å være langsiktige og med sikte på salg med gevinst etter en tid. Dette er passiv plassering av kapital og ikke virksomhet slik skatteloven krever for å få fradrag for tapet på fordringen. Det arbeidet som Haglund har utført, har han utført for Peterson AS' regning og risiko og har fått betalt både i form av syrehonorar og konsulenthonorar.

Når styreverv og konsulentoppdrag unntas, er det ikke virksomhet av betydning i Thingaard. Retten finner ikke sannsynliggjort at Haglunds innsats oversteg det han fikk betalt for fra Peterson AS. Det finnes ingen dokumentasjon som bekrefter slik virksomhet.

Retten er enig med skatt Øst at kravet til virksomhet ikke er oppfylt. Det endrer ikke vurderingen at Haglund påtok seg et lønnet konsulentoppdrag i Peterson AS og gjorde en betydelig innsats for å «snu» bedriften. Dette var med tanke på en gevinst ved et senere salg av aksjene.

Vilkårene for fradrag for tapet er ikke oppfylt og Staten ved Skatt Øst frifinnes.

Saksomkostninger:

Saksøkte har vunnet saken og skal ha dekket sine saksomkostninger etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 nr. 1. Advokat Skogseth Berg har levert omkostningsoppgave på 172 187,50 kroner inkludert merverdiavgift. Kravet er ikke urimelig og beløpt tilkjennes i sin helhet.

Domsslutning

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Thingaard AS dømmes til å betale saksomkostninger med 172 187,50 - etthundreogsyttitotusenettthundreogåttisju 50/100- kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.

SkN 15-078 Avskjæring av underskudd, tilleggsskatt

Lovstoff: Skatteloven § 14-90. Ligningsloven § 10-2.

Hedmarken tingrett: Dom av 14. januar 2015, sak nr.: THEDM-2014-144169

Dommer: Tingrettsdommer Trond Christoffersen.

Parter: Sanner AS (advokat Bård Koppang v/advokatfullmektig Pål-Martin Sjøstad Schreiner) mot Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om fremførbart underskudd i aksjeselskap skulle avskjæres etter skatteloven § 14-90. Ahara AS kjøpte i 2010 92 prosent av aksjene i Sanner AS, som hadde et fremførbart underskudd på omtrent 9 millioner kroner. Tingretten la til grunn at den forretningsmessige verdien av Sanner AS på overdragelsestidspunktet var svært begrenset utover verdien av det fremførbare underskuddet. Skatteklagenemndas vedtak om avskjæring av underskuddet var gyldig. Sanner AS hadde i sin selvangivelse svart «nei» på spørsmålet om selskapet hadde fått endret eierforholdet med mer enn 90 prosent, og tingretten var enig med skattemyndighetene i at dette ga grunnlag for tilleggsskatt. Det hadde i denne sammenheng ikke avgjørende betydning at det i vedlegg til selvangivelsen fremgikk at selskapet hadde mottatt konsernbidrag, at det var et mor/datter forhold og at aksjeoverdragelsen skjedde 1. november 2010.

Saken gjelder:

Tvist om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om gjennomskjæring som medførte at skatteyters samlede skatteposisjoner bortfaller, jf skatteloven § 14-90, annet punktum bokstav a, videre spørsmålet om det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, jf. skatteloven § 10-2.

Framstilling av saken:

Sanner AS ble stiftet den 28. mai 1985 av Dag Sanner som inntil 2010 var eier, styreleder og eneste ansatte i selskapet. Den 1. november 2011 inngikk Sanner avtale om å overdra 92 % av aksjene [til] Ahara AS. Dette selskapet ble stiftet 7. desember 2005 av Knut-Einar Wold som fram til ervervet av aksjene i Sanner AS var eier, styreleder og eneste ansatte i selskapet.

Aksjene ble overdratt for 865.294 kroner, hvilket samsvarer med selskapets bokførte verdi.

Sanner AS hadde pr 1. januar 2010 en netto skatteposisjon på 9.120.277 kroner.

Skatteetaten besluttet bokettersyn i selskapet i april 2012, begrenset til inntektsårene 2009 og 2010. Ved endelig vedtak i skatteklagenemnda 10. mars 2013 ble selskapets ligning for 2010 endret i medhold av skatteloven § 14-90 med den virkning at skatteposisjonen ikke kan utnyttes.

Sanner AS tok ut stevning mot Staten ved Skatt øst 9. september 2014 med påstand som angitt nedenfor. Hovedforhandling ble holdt 7. og 8. januar 2015. Bevisførselen framgår av rettsboka.

Saksøkerens påstandsgrunnlag:

Det rettslige grunnlaget for nemndas vedtak om skattemessig gjennomskjæring er skatteloven § 14-90. Tvistetemaet i saken er om «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen», jf. bestemmelsens annet punktum. Det skal tas utgangspunkt i skatteyters subjektive motiv.

Normalt vil kjøper og selger ikke ha sammenfallende motiver og interesser ved overdragelse av aksjer. Det er i denne saken kjøpers motiv som skal vurderes, mens selgers motiv er av mindre betydning. Skatteklagenemnda har bygget sin avgjørelse på Dag Sanners uttalelser, uten å høre Knut-Einar Wold. Dette er en svakhet ved vedtaket.

Wolds motiv for aksjekjøpet var å få Dag Sanner med i en oppbygging av Ahara AS, hvilket også var en forutsetning for utviklingen av dette selskapet. Knut-Einar Wold hadde inngående kjennskap til Sanner, hans kompetanse og omfattende nettverk og det var enighet om at de skulle bygge selskapet sammen. Det er rent forretningsmessige grunner til aksjeoverdragelsen og det er rene spekulasjoner å hevde at Ahara AS kunne ansatt Sanner eller engasjert ham på konsulentbasis. Gjennom aksjekjøpsavtalen oppnådde Wold sitt sentrale mål, nemlig å få Sanner med på eiersiden.

Det var forutsatt at Dag Sanner skulle være arbeidende styreleder i Ahara AS, hvilket han også har vært. At Sanner ikke har tatt ut lønn, samsvarer med det som er det som er avtalt. Lønnskostnadene skulle holdes nede, men det er ikke snakk om noen veldedighet fra Dag Sanners side. Som aksjonær får han utbytte og det er avtalt at han skal få 50 % av utbyttet ved salg av selskapets eiendommer i Vardø.

Det er ikke riktig når nemnda har lagt til grunn at den reelle verdien av skatteposisjonen bare er noe lavere enn den nominelle. Fordelen vil bare kunne utnyttes når og dersom Ahara AS får et overskudd på 9,1 mill. kroner. Selskapets samlede driftsresultat før 2010 var på 250.000 kroner. I 2010 var det ingen ting som antydte at selskapet innen rimelig tid skulle få et resultat som gjorde det mulig å utnytte skattefordelen.

Selv om man legger til grunn en svært positiv kalkyle, er skattefordelen neppe verdt mer enn 1,1 - 1,5 mill. kroner. Dette underbygges av at selskapet fikk en skattereduksjon på til sammen 130.000 kroner i 2010 og 2011. Det er ikke betalt noe for skattefordelen, hvilket også underbygger at denne ikke har vært motiverende for avtalen om aksjeoverdragelse.

Nemnda har lagt vekt på at det ikke har vært aktivitet i Sanner AS. Dette er ikke et vilkår for gjennomskjæring, bare et moment i vurderingen.

Det har vært av betydelig verdi for selskapet å få Sanner inn. Hans kontaktnettverk har gjort det mulig å få omsetningsøkning som er betydelig større enn den skattefordelen man oppnådde. Oppdraget for Maersk kom som følge av Sanners inntreden i selskapet. Sanner stilte også selvskyldnerkausjon for lån til kjøp av eiendom i Danmark. Dette ville han ikke ha gjort uten kontroll med selskapet. Sanner har også gjort en stor innsats i forbindelse med eiendommene i Vardø og det er oppnådd offentlig tilskudd som følge av dette.

Det bestrides at det foreligger andre alternativer enn den valgte aksjeoverdragelsen som kunne knytte Sanner til Ahara AS på en tilfredsstillende måte. Dersom Sanner skulle ha kjøpt seg inn i Ahara AS, forutsatte det et kontantutlegg. Ahara AS hadde da heller ikke fått tak i Sanner AS' andel i Paretofondet.

Avtalen om aksjeoverdragelse er i samsvar med råd fra selskapets revisor. Det er riktig at revisor har hatt fokus på skattemessige konsekvenser av avtalen, hvilket er naturlig for en revisor. Det endrer imidlertid ikke det faktum at skattemessige forhold ikke har vært i fokus hos partene. Det foreligger heller ikke plikt for selskapet til å organisere seg slik at det utløser mest mulig skatt. Så lenge Sanner er fornøyd, kan ikke Wold/Ahara AS mistenkeliggjøres for å gjøre en god handel.

Det valgte alternativet er det som best oppfyller målet med transaksjonen.

Det erkjennes at det ved en inkurie er krysset av feil i Sanner AS' selvangivelse for 2010, ved at det er svart «nei» på spørsmål om selskapet har fått endret eierforhold med mer enn 90 %. I vedlegg RF-1028 til selvangivelsen framgår det imidlertid at selskapet har mottatt konsernbidrag med 367.902 kroner fra Ahara AS, at det er et mor/datter forhold og at aksjeoverdragelsen skjedde 1. november 2010. Ligningsmyndigheten har derfor fått foranledning til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet og til å skaffe seg ytterlige opplysninger.

Tilleggsskatt er å regne som straff. Det er ligningsmyndigheten som har bevisbyrden for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, dvs at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne føre til at det blir fastsatt for lav skatt. Det følger av EMD at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt.

Skattemyndighetene har ikke tatt seg bryet med å lese vedlegget til selvangivelsen, på tross av at de har en særskilt undersøkelsesplikt. Selskapet har begått en formalfeil. Det er ikke rimelig å straffe selskapet for en formalfeil, når skattemyndigheten ikke selv har oppdaget opplysninger som fulgte selvangivelsen.

Selskapet bestrider at det er grunnlag for tilleggsskatt.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 10.03.13 vedrørende ligningen for inntektsåret 2010 for Sanner AS (org.nr. 937 148 690) oppheves.
2. Sanner AS ved styrets leder tilkjennes sakskostnader.

Saksøktes påstandsgrunnlag;

Statens syn er at skatteklagenemndas vedtak er gyldig både hva gjelder bortfall av skatteposisjoner og ved illeggelse av tilleggsskatt.

Staten er enig i at det er Ahara AS' vurdering av disposisjonen, motivet for denne, som er avgjørende. Skatteposisjonen kom som en følge av aksjekjøpet, ikke bare som en mulighet, men også en mulighet som faktisk er utnyttet. Ahara AS kan ha hatt flere motiver, men spørsmålet er hva som har vært det overveiende motivet.

Skattemyndigheten har ikke hørt Wold sitt syn, slik saksøker påpeker. Men det er selskapet selv, Sanner AS, som er nesten heleid av Ahara AS som har latt seg representere av Dag Sanner. Det er derfor ingen saksbehandlingsfeil at Wold ikke er hørt. Wold har vært kjent med Sanners forklaringer og i tillegg bekreftet han i retten at Sanners forklaring til skattemyndigheten er riktig. Det foreligger derfor ingen saksbehandlingsfeil som har hatt betydning for skattemyndighetens avgjørelse.

Ved vurderingen av om det hovedsakelige formålet med disposisjonen har vært å spare skatt, skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkningen av disposisjonen at skatteyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Da må det være opp til skatteyteren å sannsynliggjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham, jf. her Rt-2006-1761 og Rt-2012-1888. Ved sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i hva som objektivt framstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

Skatteposisjonens nominelle verdi, i dette tilfellet vel 2,5 mill. kroner, gir en klar indikasjon på hvor mye den er verd. Den forretningsmessige verdien er vanskelig å konstatere objektivt. Nå-verdien av skatteposisjonen har ikke stor betydning, men selskapet har i sin argumentasjon vist til at når Ahara AS' eiendom i Vardø realiseres regner man med en gevinst på 5 mill. kroner.

De faktiske virkningene av skatteposisjonen tyder entydig på at skattehensyn har vært motiverende. For selskapets revisor, som skal ha utformet avtalen, har skattehensyn vært motiverende i følge saksøke. Skatteyster må identifiseres med sine rådgivere. Staten bestrider likevel ikke at transaksjonen også er forretningsmessig motivert, men her veier de skattemessige hensyn tyngst.

Staten viser her til at Ahara AS ikke tilføres verdier av betydning ved oppkjøpet. Selskapet får heller ingen rolle i konsernet. Det Dag Sanner utfører som person, gjør han i Ahara AS direkte og ikke i det selskapet som ble ervervet. Forut for transaksjonen hadde det vært svært liten aktivitet i Sanner AS, det var bare en ansatt og begrensede aktiva utover skatteposisjonen.

Ahara AS anfører at ønsket om å knytte Dag Sanner til selskapet og å utnytte hans kompetanse og kontaktnett har vært avgjørende for deres erverv av 92 % av aksjene i Sanner AS. Det anføres også at aksjekjøpsavtalen medfører at selskapet vil få begrensede lønnsutgifter til Sanner. Sanner

på sin side hadde et ønske om å trappe ned, men også å samarbeide med Ahara AS/Knut-Einar Wold. Staten vil anføre at Ahara AS da hadde fler handlingsalternativer hvor selskapet ville oppnå det samme, men da uten å gi Ahara AS tilgang til skatteposisjonene i Sanner AS. De ville også oppnådd det samme ved å overta f.eks. 85 % av aksjene eller 100 % av aksjene. Dette viser at tilgangen til skatteposisjonen var det overveiende motiv for den valgte modellen.

Det rettslige grunnlaget for å legge tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2. Det er ubestridt at det er gitt uriktige og ufullstendige opplysninger i selvangivelsen til Sanner AS for ligningsåret 2010. Spørsmålet er om det uriktige/ufullstendige opplysningen «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Skatteyder kan ikke bli hørt med at de uriktige og ufullstendige opplysningen er gitt i et vedlegg til selvangivelsen. Det er helt urealistisk å tenke seg at ligningsfunksjonærene ser og leser alle dokumentene grundig og oppdager alle slike uoverensstemmelser. Det gjøres gjeldende at feilene kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Saksøktes påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering:

Retten bemerker innledningsvis at Dag Sanner fra 2011 var ansatt som arbeidende styreleder i Ahara AS og han var også styreleder i Sanner AS. Majoritetseier i Ahara AS, Knut-Einar Wold var kjent med at Sanner representerte selskapene i forhold til skattemyndigheten. Det er således ingen saksbehandlingsfeil at det er Sanner som har uttalt seg til skattemyndigheten på vegne av de to selskapene. Under enhver omstendighet har Wold bekreftet at de opplysningene Sanner har gitt er riktige. En eventuell saksbehandlingsfeil har derfor ikke hatt betydning for skattemyndighetens avgjørelse.

Skatteloven § 14-90 gjelder bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bestemmelsen kommer blant annet til anvendelse for aksjeselskap som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, når selskapet får endret eierforhold som følge av at aksjene i selskapet overdras, slik som i den foreliggende saken. Vilkåret for at skatteposisjonen skal bortfalle er at «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Det er dette vilkåret partene er uenige om er oppfylt. Partene er enige om at de øvrige vilkårene for å anvende bestemmelsen er oppfylt.

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

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

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

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

Det er forholdene på transaksjonstidspunktet og skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende for vurderingen. Virkningen vil likevel være et moment i bevisvurderingen.

Om bevisvurderingen uttaler Høyesterett i dom inntatt i Rt-2012-1888 avsnitt 42 følgende:

«Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenor-dommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

Sanner AS virksomhet er i følge årsberetningen for 2010 salg av rådgivningstjenester innen styrearbeid og selskapsledelse. Dag Sanner var selskapets eneste ansatte og den som genererte inntekter for selskapet. Selskapets egenkapital var 940 537 kroner pr 30. november 2010, en reduksjon på 384.170 kroner fra 31. desember 2009 som følge av underskudd på 287 374 kroner og 96 796 kroner nedskrevet på fordringer. Egenkapitalen som ved utgangen av 2009 var på 1.324.708 kroner besto da bl.a av en andel i Paretofond på 515.000 kroner, og «andre fordringer» på 793 000 kroner, hvorav en fordring på 423.539 kroner på Dag Sanner. Fordringen på Dag Sanner skulle motregnes i kjøpesummen.

Selskapet hadde i 2010 ingen kundeportefølje av betydning og selskapet hadde ingen oppdrag ved utgangen av 2010 bortsett fra et translatøroppdrag.

Selskapets netto skatteposisjon utgjorde 9.120.277 kroner pr 1. januar 2010, med nominell verdi 2.553.628 kroner. Skatteposisjonens reelle verdi vil selvsagt være lavere, avhengig av driftsresultatene i morselskapet. Skatteyder har anført at verdien må neddiskonteres for å finne verdien på overdragelsestidspunktet. Man må da i tilfelle også neddiskontere forventede inntekter i Ahara AS. Usikkerhetsmomentene ved en neddiskontering er etter rettens syn så vidt store, at en slik øvelse har begrenset betydning for bevisvurderingen. Saksøker anslo i retten verdien av skatteposisjonen til mellom 1,1 og 1,5 mill. kroner, kanskje lavere. Etter rettens syn kan verdien like gjerne være høyere, avhengig av hvordan Ahara AS lykkes, men anslaget på 1,1 - 1,5 mill. kan legges til grunn som et forsiktig utgangspunkt for bevisvurderingen.

Dag Sanner arbeidet til mars 2010 i Danmark. Han har opplyst at han var langt nede både fysisk og psykisk etter at oppdraget der var avsluttet og at han derfor trappet ned innsatsen i Sanner AS for å gå over i pensjonistenes rekke.

Aksjene i selskapet ble som nevnt overdratt for bokført verdi, 865 294 kroner. Det er ikke betalt for skatteposisjonen, ansatte, aktuelle oppdrag eller kundeportefølje.

Den umiddelbare virkningen av aksjeoverdragelsen er derfor at Ahara AS erverver en mulighet for en betydelig skattereduksjon og at Dag Sanner/Sanner AS gjennom avtalen med Ahara AS fikk utnyttet selskapets skatteposisjon.

Skatteposisjonen framstår på denne bakgrunn, objektivt sett, som selskapets vesentligste aktivum. Det følger da av presumsjonsregelen, jf «Telenor-dommen» at det da er opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for transaksjonen.

Dag Sanner redegjorde for motivet med aksjeoverdragelsen i tilsvarende til skattemyndigheten 11. september 2012:

«Som jeg redegjorde for i møtet ble jeg kjent med Knut-Einar Wold allerede i begynnelsen av 1980-tallet, da han var rådmann i Os Kommune i Østerdalen og jeg etablerte en plastvirksomhet der. Vi hadde mange sammenfallende synspunkter på organisasjon og ledelse og kom godt ut av det med hverandre. Etter hvert engasjerte jeg ham derfor inn delvis som styremedlem, delvis som rådgiver i enkelte styrer hvor jeg selv hadde verv eller oppdrag, og jeg ble engasjert som styremedlem i noen tilfelle hvor han spilte en sentral rolle. Gjennom årene oppstod hos begge et ønske om på et eller annet tidspunkt å kunne arbeide tettere sammen.

Høsten 2010 var han ansatt i SINTEF Marintek som kommersialiseringsansvarlig, men planla å slutte i sin stilling for å konsentrere seg om oppbygging av Ahara AS som et rådgivende selskap. Han ønsket at jeg skulle gå inn i denne virksomheten og delta i oppbyggingen av selskapet. Jeg var på det tidspunkt som nevnt utbrent (eller i hvert fall sterkt redusert) etter innsatsen i Danmark og hadde et ønske om å trappe ned på den type «førstelinjeinnsats». Bakgrunnen for salget av 92 % av aksjene i Sanner AS til Ahara AS var resultatet av våre diskusjoner og fremtidsplaner som beskrevet i den fremlagte avtalen om aksjeoverdragelsen:

- ... Sanner ønsker å trappe ned sin arbeidsinnsats og arbeidet med akkvisisjon av nye rådgivningsoppdrag.
- ... Wold ønsker å utvide og videreutvikle selskapet og ønsker Sanner's assistanse i denne forbindelse.
- ... Sanner AS og Ahara AS er begge selskaper som utøver bedriftsrådgivning og investerer i andre virksomheter. Wold og Sanner har i en årrekke samarbeidet i flere prosjekter.

Generelt vil jeg bemerke at skatteposisjonen i Sanner AS ikke har stått eller står sentralt i overdragelsen av aksjer til Ahara AS. Med resultatene i Ahara AS i 2010 og 2011 og for den saks skyld i den nærmeste fremtid er det heller ikke snakk om særlige resultater som vil by på vesentlige skattefordeler for selskapet. For oss er det viktig å bygge opp selskapet og dets aktiviteter. Aksjeoverdragelsen fra meg til Ahara AS ville ha blitt gjennomført på samme måte uansett, med eller uten skatteposisjon. Utnyttelse av skatteposisjonen er dermed å betrakte som en bonus, men på ingen måte noe overveiende motiv».

I et senere møte med skattemyndigheten ble det pekt på at Ahara AS kjøpte Dag Sanner, og at han var en viktig grunn til at Ahara AS ønsket å kjøpe Sanner AS. Det samme ble med tyngde understreket under hovedforhandlingen. I følge Wold var det utenkelig å utvikle Ahara AS slik han ønsket uten at selskapet fikk tilgang til Dag Sanners kompetanse og kontaktnett. Retten legger dette til grunn.

Som anført av saksøkte hadde Ahara AS, dersom måte hovedformålet var å knytte til seg Dag Sanner og hans kompetanse, flere handlingsalternativer. Det er pekt på at selskapet kunne ansette/engasjere Sanner som konsulent, de to selskapene kunne inngå samarbeidsavtale, de kunne bytte aksjer eller overdra mindre enn 90 % av aksjene. Når man likevel valgte en modell med en potensiell betydelig skattegevinst, framstår utnyttelse av skatteposisjonen som motiverende for transaksjonen.

Retten bemerker videre at Ahara AS på ervervstidspunktet bl.a eide eiendom i Vardø som selskapet, etter det som ble opplyst, antar kan selges med en gevinst på 5 mill. kroner. Dag Sanner arbeidet gjennom Ahara AS med utvikling av denne eiendommen, eiendom i Oslo og vurdering av flere investeringsobjekter. Etter rettens syn framstår skatteposisjonen som en reell og sentral verdi for Ahara AS.

Partene har avtalt at Dag Sanner skal motta 50 % av den forventede gevinsten ved salg av eiendommen i Vardø. Det hadde derfor på sikt begrenset betydning både for Ahara AS og Dag Sanner at han i en oppstartfase mottok lav eller ingen lønn.

Oppsummert framstår saken slik at den forretningsmessige verdien av Sanner AS på overdragelstidspunktet var svært begrenset utover verdien av det framførbare underskuddet. Dersom det overveiende motivet for transaksjonen, var å få tilgang til Dag Sanners kompetanse, forelå det flere alternative tilknytningsmåter som kunne ivareta dette formålet. Kompetansen er ikke utnyttet i det selskapet som ble ervervet, men direkte i morselskapet. Retten mener derfor at det utfra bedriftsøkonomiske betraktninger er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen objektivt sett var det overveiende motiv for at Ahara AS ervervet 92 % av aksjene i Sanner AS.

Skatteklagenemndas vedtak om endring av skatteyers ligning for 2010 er gyldig.

Tilleggsskatt:

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt følger av ligningsloven § 10-2, første ledd:

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

Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at lovens vilkår er oppfylt, jf Rt-2008-1409.

Det er ikke krav om at skattyteren har gitt de uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig eller uaktsomt. Retten bemerker likevel at skatteyter ble oppmerksom på feilen og tok opp med selskapets revisor om ikke feilen burde rettes. Ligningsloven § 10-3, annet ledd bokstav c ville i tilfelle kunne medføre at det ikke ble ilagt tilleggsskatt. Den feilaktige opplysningen ble likevel ikke rettet.

Det er i denne saken, som nevnt ovenfor, svart «nei» på spørsmål om selskapet har fått endret eierforhold med mer enn 90 % i Sanner AS' på side 1 i selskapets selvangivelse for 2010. Spørsmålet er om dette er rettet opp i vedlegg RF-1028 til selvangivelsen hvor framgår det at selskapet har mottatt konsernbidrag med 367.902 kroner fra Ahara AS, at det er et mor/datter forhold og at aksjeoverdragelsen skjedde 1. november 2010, slik at de mangelfulle opplysningene ikke har eller kunne føre til skattemessige fordeler.

Retten må legge til grunn, slik Staten anfører, at behandlingen av de enkelte selvangivelser skjer forholdsvis summarisk og at uoverensstemmelser oppdages i rundt 25 % av tilfellene. Det vil jo også være slik at de opplysningene som gis på side 1 i selvangivelsen vil gi ligningsmyndigheten grunnlag eller ikke grunnlag for nærmere gjennomgang av selvangivelsen med vedlegg. Det er derfor ikke klar sannsynlighetsovervekt for at feilen ville bli oppdaget av ligningsmyndigheten.

Det er uomtvistet at det er gitt feil og ufullstendige opplysninger i selskapets selvangivelse for 2010 og det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten kunne ført til skattefordeler. Vedtaket om tilleggsskatt er derfor gyldig.

Sakskostnader:

Saksøkte har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Unntaksbestemmelsen i tredje ledd kommer ikke til anvendelse.

Saksøkte har i sin omkostningsoppgave krevd salær med 149.850 kroner for 59,75 timer arbeid og 7012 kroner til dekning av utgifter. Samlet krav inkl. mva. er 196.077,50 kroner. Retten har ikke merknader til omkostningsoppgaven.

Domsslutning

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.

- 2. Sanner AS dømmes til innen 2 - to - uker å erstatte Staten ved Skatt øst sakens omkostninger med 196.077,50 - etthundreognittisekstusenog syttisju 50/100 - kroner.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 15-079 Om opphør av presters boplikt

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, publisert 4. juni 2015.

Prestenes boplikt oppheves fra 1. september 2015. Dette kan føre til et økt antall krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold (skjema RF-1158) til skattekontorene.

Prestene og biskopene beholder sin rett til å bo i tjenesteboligen utover 1. september 2015 så lenge nåværende arbeidsforhold varer. Dette følger av at boretten fortsatt er en del av arbeidsavtalen. I disse tilfellene vil husleien være som før.

Verdsettelsen av presteboliger må etter opphør av boplikten vurderes på alminnelig måte. Fordelen utgjør differansen mellom eventuell husleie og (den høyere) markedsverdien, tillagt verdien av strøm mv., dersom arbeidsgiver dekker dette. Verdien må fastsettes for den enkelte bolig. Dette innebærer at det likevel må kunne tas hensyn til særskilte forhold knyttet til presteboligen, f.eks. der det avtales at deler av presteboligen skal brukes ved utøvelsen av arbeidet som prest.

Som følge av bortfall av boplikten vil brenseltilskuddet til prestene bli skattepliktig. Utbetalt brenseltilskudd for september 2015 og senere må derfor tas med når man fastsetter den skattepliktige fordelene.

Arbeidsgiveren må levere skjemaet RF-1158 (Krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold) i alle tilfeller hvor prestene velger å fortsette å bo i presteboligene. Det er viktig at "Opplysninger om tilleggssytelser som fritt lys, varme, garasje e.l." fylles ut dersom arbeidsgiver dekker dette.

Arbeidsgiveren må rapportere fordelene i A-meldingen på vanlig måte. Fordel ved helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold innrapporteres i a-meldingen med den beskrivelsen som er omtalt i veiledningen til a-meldingen punkt 12.13 Bolig (tidligere kode 121).

SkN 15-080 Rimelig lån i arbeidsforhold, jf. skattel. § 5-12

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, publisert 9. juni 2015, avgitt 2. mars 2015.

Skattedirektoratet har vurdert spørsmålet om hvorvidt reglene om rimelig lån i arbeidsforhold vil kunne ramme tilfeller hvor en bank tilbyr gunstige lånebetingelser til ansatte i bedrifter som har tjenestepensjonsordning i et forsikringselskap som inngår i bankens konsern.

Videre har vi vurdert spørsmålet om reglene om rimelig lån i arbeidsforhold også omfatter tilfeller hvor lånet er gitt på ordinært grunnlag, men hvor det innrømmes gebyrfritak (etableringsgebyr).

Rettslige utgangspunkter:

I henhold til FSFIN § 5-12 anses arbeidsgiver som långiver når vedkommende er «formidler av lånet eller lånet er foranlediget av arbeidsforholdet». Som det fremgår av forskriften vil dette typisk være tilfelle hvor;

- långiver er i samme konsern som arbeidsgiver,
- långivers virksomhet drives av arbeidsgiver,
- arbeidsgiver garanterer for lånet
- lånet er ytet av pensjonskasser, fondsinnretninger o.l. som arbeidsgiver har opprettet, eller som følger av arbeidsavtale.

Skattedirektoratets vurdering:

Bakgrunnen for at man i gitte situasjoner identifiserer arbeidsgiver med långiver, er at man ønsker å fange opp tilfeller hvor arbeidsgiver har en så nær tilknytning til långiver at han i ikke ubetydelig grad har mulighet til å påvirke lånebetingelsene som gis til de ansatte. I lignings-ABC (2014 s 868) er det uttalt at en slik tilknytning vil kunne foreligge hvor långiver står i «et forretningsforhold til arbeidsgiver». Selv om en avtale om tjenestepensjonsforsikring må anses som et forretningsforhold, kan ethvert forretningsforhold mellom partene ikke alene være tilstrekkelig for å anse at lånet som foranlediget av arbeidsforholdet. Her må man gjøre en vurdering hvor arbeidsgivers innflytelse vil være relevant, herunder hvor store rabatter som er fremforhandlet.

Hvor långiver på generell basis tilbyr lån på gunstige vilkår til samtlige ansatte i virksomheter som har tegnet tjenestepensjonsavtale hos långiver, dvs hvor avtalen ikke er fremforhandlet av den enkelte arbeidsgiver, vil forbindelsen mellom arbeidsgiver og långiver være såpass fjern at lånet ikke kan sies å være foranlediget av arbeidsforholdet. Det samme må etter Skattedirektoratets oppfatning gjelde hvor det tilbys begrensede renterabatter som etter forholdene er vanlig å tilby organisasjoner eller større grupper i næringslivet. Intensjonen med reglene har neppe vært å ramme slike tilfeller.

Lån gitt på ordinært grunnlag, men med gebyrfritak (etableringsgebyr) fordi arbeidsgiveren har en tjenestepensjonsordning hos långiver, vil etter Skattedirektoratets vurdering ikke være omfattet om reglene om rimelig lån i arbeidsforhold. Gebyrfritaket vil imidlertid i utgangspunktet kunne anses som en fordel vunnet ved arbeid, jf. Skatteloven § 5-12, dog slik at det kan vurderes om dette vil kunne anses som rimelig personalrabatt etter reglene i FSFIN § 5-15-3. Reglene om personalrabatt gjelder i utgangspunktet bare for varer, men er gitt tilsvarende anvendelse for

gaver, jf. Ligning-ABC (2014-15), emne Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv, side 663 punkt 4. Etter Skattedirektoratets oppfatning må mindre gebyrfritak kunne anses som skattefri personalrabatt.

SkN 15-081 Uttaksbeskatning ved overføring av gårdsbruk

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, publisert 17. juni 2015, avgitt 13. februar 2015.

Sammendrag: I brev 13. februar 2015 har Skattedirektoratet svart på spørsmål fra en bransjeorganisasjon om uttaksbeskatning ved overføring av gårdsbruk.

Overføring av gårdsbruk ved gave eller gavesalg med påfølgende bortforpaktning til giveren i en periode før mottakeren begynner med aktiv drift, utløser normalt uttaksbeskatning for giveren.

Uttaksbeskatning er aktuelt hvor formuesobjekter og tjenester som er knyttet til et selskap eller en inntektsgivende aktivitet, omdisponeres til annet formål hos eier, overføres til andre til underpris eller gis bort, jamfør skatteloven § 5-2 første ledd første punktum og Lignings-ABC 2014/15 pkt. 1.1 side 1509. Etter skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum slik denne lød før 1. januar 2014, skal giveren ikke uttaksbeskattes for overføringer av formuesgjenstander mv. knyttet til egen virksomhet, dersom mottakeren plikter å svare arveavgift og vedkommende mottar hele eller deler av virksomheten. Etter avvikling av arveavgiften er en regel med samme krav til overtakelse av virksomheten inntatt i skatteloven § 9-7 fjerde ledd.

Spørsmålet er hva som kreves for at en virksomhet kan sies å være helt eller delvis overtatt.

I forvaltningspraksis 1) og juridisk teori 2) er det lagt til grunn at begrepet «overtar» i ordlyden indikerer at det stilles krav om at virksomheten må videreføres av mottakeren i en viss tid, men at det er usikkert hvor grensene går 3). Hva den videreførte virksomheten kan bestå av, er lite belyst i teori og praksis.

Bruken av bestemt form i skatteloven § 9-7 fjerde ledd tilsier at virksomheten som overtas må være den samme eller del av den samme virksomheten som den som var drevet av forgjengeren. Forutsatt at bortforpaktningen utgjør virksomhet i seg selv, er dette i utgangspunktet en annen virksomhet og det taler mot at virksomheten anses overtatt når eiendommen bortforpaktet etter kort tid.

Det normale ved forpaktning er at det er forpakteren som driver virksomheten for egen regning og risiko. Videre vil det normalt anses som opphør av virksomheten for bortleieren når driftsmidlene i en virksomhet leies bort til en annen som skal drive virksomhet 4). For eksempel vil drift av jordbruk vanligvis anses opphørt når hele jordbrukseiendommen, og eventuelle driftsmidler bortforpaktet. Jordbruksvirksomheten skifter normalt karakter til utleie fra det tidspunkt forpakteren overtar driften.

Det følger av dette at varighetsvilkåret som er utviklet gjennom ligningspraksis og juridisk teori vanligvis ikke vil være oppfylt i tilfeller der mottakeren overtar gårdsbruk og bortforpakter hele eiendommen kort tid etter overtakelsen. Et alternativt synspunkt er at mottakeren aldri har tatt over noen del av virksomheten. I begge tilfeller drives virksomheten som før av giveren, for giverens regning og risiko.

Formålet med bestemmelsen er imidlertid å gjøre det enklere å gjennomføre et generasjonsskifte mens overdrageren lever, noe som kan tilsi en mindre formalistisk tolkning når bortforpaktningen skjer som ledd i et generasjonsskifte. I skatterettslig teori 5) er vilkåret antatt å være oppfylt ved overføring av den faste eiendommen der virksomheten drives, selv om enkeltpersonforetaket forblir hos giveren og omvendt. Forutsetningen er at det som overføres oppfyller vilkårene til å utgjøre virksomhet i skatterettslig forstand. Sammenholdt med det nevnte varighetsvilkåret må det i dette ligge en forutsetning om at det som overføres faktisk benyttes til å drive virksomhet i mottakerens regi.

Etter en helhetsvurdering av ovenstående momenter er vi kommet til at vilkårene for unntak fra uttaksbeskatning vanligvis ikke er oppfylt ved overføring av gårdsbruk som beskrevet.

Det kan tenkes unntak fra dette i helt særegne tilfeller. Forutsetningene må da være at bortforpaktningen i seg selv anses som virksomhet.

- 1) Lignings-ABC 2014/15 pkt. 2.5.4 side 1514. Se også BFU 01/2008 og BFU 45/03
- 2) Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke Skattelovkommentaren 2003/04 pkt. 1.5.3 side 283
- 3) Ot.prp. nr. 16 (1991-92) kap. 17.1 Merknader til skatteloven 1911§ 42 annet ledd bokstav e side 146
- 4) Lignings-ABC 2014/15 pkt. 2.4 side 1589
- 5) Se blant annet Zimmer (red) Bedrift, selskap og skatt 6. utg. 2014 kap 6.4 side 154

SkN 15-082 Dommskommentar, Barcode-dommen

Dommskommentar fra Skattedirektoratet, publisert 12. juni 2015.

Sammendrag: Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Barcode-dommen (Skn 15-019). Høyesterettsdommen slo fast at bidrag til infrastrukturtiltak skulle aktiveres som del av tomtens kostnader. Utgiftene kunne ikke anses som oppofret siden utbygging av infrastruktur medførte en økning av tomtens verdi, og det forelå således ombytting av verdier. Dommen gir etter Skattedirektoratets syn uttrykk for det prinsipielle utgangspunkt at det avgjørende for vurderingen av om det foreligger direkte fradragsrett for forpliktelse i avtaleforhold, er om forpliktelsen er knyttet til ordinær løpende drift eller om den knytter seg til et formuesgode/driftsmiddel. Er forpliktelsen knyttet til driftsmidlet skal kostnadene aktiveres på

dette.

Høyesteretts dom av 26. februar 2015 - Barcode - Skattedirektoratets domskommentar

Saken gjaldt spørsmålet om bidrag til infrastrukturtiltak i sin helhet skulle aktiveres som en del av tomtens kostnad, aktiveres på det bygget som skulle oppføres, eller om det kunne direkte fradragsføres som kostnader knyttet til inntektservervelse etter skatteloven § 6-1.

I forbindelse med utbygging av området Bjørvika i Oslo måtte det bygges ut både vei og infrastruktur, og ved St.meld. nr. 28 (2001-2002) med videre behandling av denne, ble det enighet om grunnleggende forutsetninger for utvikling av den nye bydelen. Staten skulle dekke kostnader til omlegging av vei, Oslo kommune skulle dekke kostnader til sosial infrastruktur, mens øvrige infrastrukturkostnader ble forutsatt belastet de berørte tomteeiere. Infrastrukturkostnader omfattet bl.a. kostnader til gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter.

Grunneierne, som i all hovedsak bestod av statlige og kommunale etater, etablerte et felles utbyggingsselskap Bjørvika Utvikling AS med et datterselskap Bjørvika Infrastruktur AS. Bjørvika Infrastruktur AS påtok seg i avtale med Oslo kommune å forestå utbyggingen av infrastrukturen.

Etter ferdigstillelse av de ulike tiltakene skulle disse overskjøtes vederlagsfritt til kommunen. I avtalen forpliktet de to grunneierselskapene (eierselskapene til Bjørvika Utvikling AS) seg til å kreve infrastrukturbidrag for det enkelte byggetrinn, hvor bidragene skulle betales direkte til Bjørvika Infrastruktur.

De to grunneierselskapene inngikk samtidig en avtale seg imellom hvor de forpliktet seg til å sørge for at fremtidige erververe av deres grunneiendommer skulle overta ansvar for infrastrukturkostnader.

Twisten i denne saken gjaldt en av eiendommene til en av grunneierne. I 2005 etablerte det ene grunneierselskapet Barcode 101 AS som et singel purpose selskap med sikte på utbygging av eiendommen. Allerede før stiftelsen av selskapet hadde grunneierselskapet inngått leieavtale med 3. mann om det fremtidige bygget, og avtalen ble overført til Barcode 101. Aksjene i Barcode 101 ble solgt, og handelen omfattet også tomtegrunnen som var under fradeling. Tomten ble noe senere overført til Barcode 101. Ved oppføringen av bygget betalte Barcode 101 infrastrukturbidrag til Bjørvika Infrastruktur, og da bygget stod ferdig ble kostnaden fradragsført i selvangivelsen.

Under domstolsbehandlingen ble det lagt ned påstand om direkte fradrag for hele bidraget til infrastruktur - kr 21,3 millioner kroner, jf. Skatteloven § 6-1, subsidiært ble det lagt ned påstand om aktivering av kostnadene på bygget.

Staten v/Skatt øst mente hele bidraget var en del av kjøpesummen for tomten og at kostnadene skulle aktiveres på tomten slik at fradrag først ville bli innrømmet ved realisasjon og gevinst-/tapsoppgjør.

Høyesteretts vurdering

Høyesterett viser til at utgangspunktet for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er at det har skjedd en oppofrelse hvor utbetalingen har medført en reduksjon i skattyters formuesstilling.

Høyesterett legger til grunn at det er de økonomiske realiteter i avtaleverket mellom partene som er det avgjørende for den skattemessige vurderingen, og partene kan ikke ved avtale bestemme den skattemessige behandling av dette.

Høyesterett viser til at det allerede ved inngåelse av den første kontrakten var en forutsetning at infrastrukturkostnadene skulle videreføres ved fradeling av tomt, og videre at det på overdragelsestidspunktet var avklart hva som skulle bygges på tomten. Det var således klart hvor stor forpliktelsen ville bli. En naturlig forståelse av de inngåtte avtalene pekte i retning av at infrastrukturbidraget skulle betraktes som en del av tomtekostnadene.

Høyesterett viser videre til alminnelige betraktninger i forarbeidene til refusjonsbestemmelsen i bygningsloven av 1965. I forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (1964-65)) vises det til innstilling fra den tidligere nedsatte Tomtekomité som uttaler at de finner det naturlig at utgifter som er nødvendige for å gjøre nye arealer byggeklare, belastes vedkommende arealer og inngår i tomteprisen. Departementet støtter Tomtekomiteen i dette synspunktet og sier videre at slik opparbeidelse medfører en verdiøkning på tomter som har nytte av anleggene.

Når det gjelder rekkevidden av fradragsbestemmelsen i § 6-1 i tilfeller hvor det skjer en overdragelse der kjøperen i tillegg til å betale vederlag påtar seg en forpliktelse som innebærer ytterligere kostnader, viser Høyesterett til at det må tas utgangspunkt i de alminnelige betraktninger om oppofrelse og tilknytning, jf. Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola).

Retten viser til at en ren ombytting av verdier ikke gir fradragsrett, og i tilfeller hvor erververen påtar seg en forpliktelse i tillegg til kjøpesummen, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av disse. For at kostnaden i slike tilfeller skal være aktiveringspliktig, må det foreligge en *tilknytning* mellom formuesgodet og kostnaden. Høyesterett uttaler at for å avgjøre den skattemessige behandlingen er det ikke nok å konstatere hvorvidt erververen har påtatt seg en særskilt forpliktelse som medfører en kostnad, det må i tillegg tas stilling til om kostnaden knytter seg til erververens løpende virksomhet eller en avskrivbar eiendel. Knytter kostnaden seg til den alminnelige driften er det direkte fradragsrett, men knytter kostnaden seg til formuesgodet skal det anses som en del av vederlaget for formuesgodet.

Høyesterett viser til at i Barcode-saken er det klart nok tale om en forpliktelse som går utover den virksomhet som erververen tar sikte på å utøve. Betaling av infrastrukturbidrag har ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomheten. Infrastrukturkostnadene er i stedet knyttet til

tiltak som tar sikte på, og er egnet til, varig å øke tomtens attraktivitet. Retten konkluderer derfor med at kostnaden må tilordnes og aktiveres på tomten.

Skattedirektoratets kommentar

Høyesterett slår med dette fast at kostnader som oppstår i forbindelse med utbygging av infrastruktur ved utvikling av tomter og større arealer, ikke kan anses som oppofret siden utbygging av infrastruktur medfører en økning av tomtens verdi, og det foreligger således en ombytting av verdier. Dette gjelder også når kostnadene ikke bare dekker infrastruktur knyttet til den aktuelle tomt, men generelt er med på å oppruste de omkringliggende omgivelser. Kostnadene er dermed aktiveringspliktig på tomten.

Dommen gir uttrykk for det prinsipielle utgangspunktet at det avgjørende for vurderingen av om det foreligger direkte fradragsrett for forpliktelse i avtaleforhold, er om *forpliktelsen* er knyttet til *ordinær løpende drift* eller om det knytter seg til et formuesgode/driftsmiddel. Er forpliktelsen knyttet til driftsmidlet skal kostnadene aktiveres på dette. Denne vurderingen må bygge på de økonomiske realiteter i avtaleverket, behandlingen i avtale mellom partene er ikke avgjørende.

SkN 15-083 Dommskommentar, Solér-dommen

Dommskommentar fra Skattedirektoratet, publisert 24. juni 2015, avgitt 16. juni 2015.

Sammendrag: Uttalelsen er Skattedirektoratets dommskommentar til Solér dommen (Skn 15-060).

Høyesteretts dom av 27. mai 2015 – Erik Solér - Skattedirektoratets dommskommentar

Høyesterett avsa 27. mai 2015 dom i saken mellom Skatt øst og Erik Francisco Solér. Hovedspørsmålet i saken var om Solér drev personlig virksomhet i skattelovens forstand, som grunnlag for å kunne ha krav på fradrag for tap etter at han måtte innfri garantier som var stilt overfor deleid aksjeselskap. Solér fikk fullt medhold i dommen, da Høyesterett kom til at han drev personlig virksomhet.

Erik Solér eide 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 medaksjonæren 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. De to aksjonærene investerte og garanterte sammen for om lag 25 millioner kroner i Start Toppfotball. I startfasen var den økonomiske utviklingen positiv.

Rundt 2007 ble den økonomiske situasjonen stadig dårligere, dels som en følge av dårlige sportslige resultater og dels av store kostnadsoverskridelser knyttet til Sør Arena. Følgen av dette var at aksjonærene måtte kausjonere for låneforpliktelser i Nye Start AS i forsøk på å redde fortsatt drift i Start Toppfotball. Nye Start AS 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. Det var enighet mellom partene i saken at tapet var endelig konstatert.

For at det skal foreligge fradragsrett for tap på fordring/garanti er det etter skatteloven § 6-2 annet vilkår om at tapet må være lidt i virksomhet, at det er endelig konstatert tapt og at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom den tapte fordring og den virksomhet som skattyteren driver. For Høyesterett var temaet utelukkende om Solér drev virksomhet i skatterettslig forstand, idet staten for Høyesterett ikke bestred at de øvrige vilkår var oppfylt.

Høyesterett tok utgangspunkt i sentrale dommer på området og kom til at som utgangspunkt kan ikke en aksjonærposisjon i seg selv anses som virksomhet i skattelovens forstand. Med støtte i Rt. 1986 side 58 (Asdahl) kom Høyesterett til at det fra dette utgangspunktet kan tenkes unntak (sitat fra Asdahl side 64):

"...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."

Etter dette slo Høyesterett fast at *"som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget."*

Det kan likevel tenkes unntak hvor en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige virksomhet. Førstevoterende presiserer at:

"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." (direktoratets understrekning) [ingen understrekning i uttalelsen publisert på skatteetaten.no]

Når det gjelder den konkrete vurderingen av Solérs aktivitet legger Høyesterett til grunn faktum fra lagmannsretten hvor det fremgikk at det ble utøvet et "særdeles aktivt eierskap". Høyesterett bygger således på at Solér brukte om lag 50-60 prosent av sin arbeidskapasitet i Start-systemet, og at det var denne arbeidsinnsatsen fra aksjonærene som førte til verdiøkning av aksjene i en periode.

På dette grunnlaget kom retten til at i dette konkrete tilfellet kvalifiserte Solérs aktivitet til virksomhet, og det sentrale vilkåret i skatteloven § 6-2 annet ledd var oppfylt. Høyesterett la vekt på at Solér ikke var formelt ansatt i noen av de foretakene han utøvde aktiviteten for, da med unntak av en periode som styreleder i Start Toppfotball. Dommen var enstemmig.

Skattedirektoratets kommentarer til dommen:

Høyesterett stadfestet tidligere rettspraksis angående virksomhetsbegrepet, om at hvert skattesubjekt skal vurderes for seg, og at en aksjonær som den store hovedregel ikke har fradragsrett for tap på lån eller garanti til eget selskap, da denne ikke anses å drive virksomhet.

I tråd med dommen kan det imidlertid tenkes unntak fra dette. I det konkrete tilfellet må det foreligge "en aktivitet av betydelig omfang" utover utøvelsen av aksjonærposisjonen, for at vilkåret om virksomhet skal anses oppfylt. Det må således være denne betydelige aktiviteten som er årsaken til en eventuell verdistigning på investeringen. Høyesterett presiserer at dette først og fremst kan være tilfelle hvor aksjonæren ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.

Utgangspunktet er derfor fortsatt at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett, og unntak fra dette skal praktiseres snevert.

Høyesterett behandlet ikke spørsmålet om tapet på garantien hadde "særlig og nær tilknytning" til Solørs virksomhet. Etter Skattedirektoratets mening har dommen dermed ingen betydning på den etablerte rettstilstanden når det gjelder dette vilkåret.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 15-084 Omdanning av ANS til AS

Bindende forhåndsuttalelse 3/15, publisert 19. juni 2015, avgitt 17. april 2015.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om et ansvarlig selskap som skulle omdannes til et aksjeselskap etter reglene om skattefri omdanning, kunne bestå etter omdanningen. Hjemlene til de faste eiendommene ville være i behold hos det ansvarlige selskapet. Skattedirektoratet kom til at det ansvarlige selskapet kunne omdannes til aksjeselskap med skattemessig kontinuitet, selv om hjemmelsrettighetene til fast eiendom ble beholdt i det ansvarlige selskapet etter omdanningen, og dette selskapet derfor ikke ble likvidert.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse om Næringseiendom ANS må slettes, eller om selskapet kan bestå som et hjemmelsselskap i forbindelse med planlagt skattefri omdanning til AS etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

Faktum

Næringseiendom ANS eier tre seksjoner av et større næringsbygg. Det er fire seksjoner i dette bygget hvor fjerde seksjon er eiet av den ene andelshaveren i Næringseiendom ANS. Selskapet er nå i en prosess hvor de ønsker å forenkle selskapsstrukturen, og som ledd i dette vurderer man å omdanne Næringseiendom ANS til AS. Omdanningen er tenkt gjennomført i samsvar med reglene om skattefri omdanning, jf. skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Det er ønsket at Næringseiendom ANS skal bestå etter omdanningen og beholde hjemlene til de tre eiendomsseksjonene.

Før man går i gang med omdanningen ønsker selskapet å være sikre på at Næringseiendom ANS kan bestå som et hjemmelsselskap etter omdanningen, dvs. at det ikke er noe vilkår for en skattefri omdanning av Næringseiendom ANS til AS etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20, at Næringseiendom ANS må slettes og hjemlene overføres til AS. Bakgrunnen for spørsmålet er at selskapet ikke ønsker å tinglyse hjemmelsoverføring til fast eiendom, slik at dokumentavgift utløses.

Omdanning av ANS til AS

Skattefri omdanning kan foretas med hjemmel i skatteloven § 11-20. Finansdepartementet har gitt forskrift til skatteloven § 11-20 om at blant annet deltakerlignet selskap som omfattes av skatteloven § 10-40, på visse vilkår, kan omdannes skattefritt til aksjeselskap.

Etter forskrift kan omdanning foretas uten beskatning når nystiftet aksjeselskap overtar virksomhet, eiendeler og eventuelt gjeld og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten. Det følger videre av fsfin § 11-20-2 at det er en forutsetning at gjennomføringen skjer på de vilkårene som følger av fsfin § 11-20-3 til § 11-20-11.

Det har i lang tid vært lagt til grunn av ligningsmyndighetene at det ikke er noe vilkår etter fsfin § 11-20-1 til § 11-20-11 at det omdannede selskap oppløses. Innsender viser her til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 18. mars 2005 (BFU 13/05). Her ble det stilt direkte spørsmål om det omdannede selskapet (DA) måtte oppløses i forbindelse med omdanningen. Bakgrunnen for spørsmålet var at selskapet ikke ønsket å tinglyse hjemmelsoverføring til fast eiendom, slik at dokumentavgift utløses. Av den grunn var det ønskelig å beholde overdragende selskap, slik at hjemmelen kunne bli liggende igjen i det omdannende selskap. Skattedirektoratet konkluderte med at det ikke er et vilkår etter fsfin §§ 11-20 flg. at det selskapet som omdannes måtte overføre hjemmelen og oppløses i forbindelse med omdanningen for at denne skal kunne gjennomføres skattefritt. Som grunnlag for konklusjonen ble følgende uttalt:

"Justisdepartementets lovavdeling har i et brev av 4. april 1995 lagt til grunn at et selskap normalt ikke kan anses endelig oppløst uten at selskapslovens regler om avvikling er fulgt. Det ble videre lagt til grunn at opphør av selskapets økonomiske virksomhet var uten betydning for om det i selskapsrettslig forstand skal anses oppløst. Spørsmålet som drøftes i det følgende er derfor kun om det er et krav for skattefri omdanning etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin §§ 11-20 flg., at selskapet oppløses.

Det følger av fsfin § 11-20-5 første ledd at som hovedregel må "aktivitet og driftsmidler i den næring som omdannes, i sin helhet overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet", men at gjeldsposter ikke kreves overført. Fast eiendom som er eiendel i virksomheten kreves heller ikke overført, jf. annet ledd, mens aksjer og andre finansaktiva kan overføres, jf. fjerde ledd.

Det faktum at enkelte eiendeler og gjeld ikke må overføres i forbindelse med omdanningen, taler for at det overdragende selskap ikke må oppløses.

I Lignings-ABC hadde man tidligere en uttalelse om at det selskapet som omdannes må oppløses i forbindelse med omdanningen. Denne uttalelsen er imidlertid tatt ut i Lignings-ABC 2004. Det kan derfor være grunn til å anta at likningspraksis ikke lenger legger et ubetinget oppløsningskrav til grunn."

Spørsmålet blir dermed om det har vært noen endringer i skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., som medfører en endring i rettstilstanden på dette området. Det vil være endringer vedrørende hva som må overføres og eventuelle krav om oppløsning av omdannende selskap som vil være av betydning for spørsmålet.

Ved forskrift av 16. februar 2012 nr. 155 ble det gjort flere endringer i fsfin §§ 11-20-1 til 11-20-11. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2012.

I forbindelse med disse endringene innført ved forskrift av 16. februar 2012 nr. 155, ble det av Skattedirektoratet i Skd 2013-03 "Meldingen om ligningen for inntektsåret 2012" uttalt følgende om hva som skal overføres:

"Endringene i fsfin § 11-20-5 første ledd innebærer en lemping av kravet om at virksomhet, eiendeler og forpliktelser i virksomheten som omdannes skulle overføres "i sin helhet". Etter endringen er kravet at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser "i det vesentlige" overføres til den overtakende virksomheten."

Videre ble det uttalt følgende vedrørende oppløsning av det omdannede selskap:

"Det følger av ny § 11-20-10 at når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt som mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen."

Basert på disse uttalelsene fra Skattedirektoratet, kan innsender ikke se at det skal ha blitt foretatt en endring som medfører strengere vilkår, i forhold til hva som skal overføres og om det omdannende selskap må oppløses. Snarere tvert imot er det uttalt at det er foretatt en lemping i forhold til hva som må overføres. Innsender kan ikke se at det ved disse endringene har vært meningen å endre etablert praksis på gjennomføring av omdanning av allerede omfattede selskapstyper. Dette er naturlig i og med at endringene i fsfin § 11-20 flg. er en følge av lovendringen i skatteloven § 11-20 (lov 10. juni 2011 nr. 16) som innebar at det kunne gis forskrift om at samvirkeforetak og statsforetak skal kunne omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Ved forskrift 24. mai 2013 nr. 517 ble det gjort ytterligere endringer i fsfin §§ 11-20-1 til 11-20-11. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2013. Endringene ble foretatt i sammenheng med at norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e, ble inntatt i reglene om skattefri omdanning i fsfin § 11-20.

Av endringene som berører hva som må overføres, og eventuelle krav om oppløsning av omdannende selskap, ble fsfin § 11-20-6 annet ledd tilført nytt siste punktum:

"I tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eierandelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene."

Videre ble det i fsfin § 11-20-10 tilført nytt annet punktum:

"Ved omdanning av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g er det likevel tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere selvangivelsen."

Disse endringene må sees i sammenheng med at de ble innført på bakgrunn av at norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e, ble inntatt i reglene om skattefri omdanning i fsfin § 11-20. Innsender kan heller ikke ved disse endringene se at det har vært meningen å endre etablert praksis på gjennomføring av omdanning av allerede omfattede selskapstyper.

Videre skriver innsender at bakgrunnen for at det har oppstått er en unødvendig usikkerhet vedrørende om det omdannede selskap må oppløses, er Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser BFU 10/13, om omdanning fra indre selskap (IS) til ansvarlig selskap og BFU 22/12, om omdanning av andelslag til aksjeselskap. Fra disse uttalelsene kan det synes som at det er et vilkår om at det omdannede selskap oppløses.

Omdanning fra andelslag til aksjeselskap eller omdanning fra en type deltakerlignet selskap til en annen er ikke direkte regulert av skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Det er imidlertid med grunnlag i administrative uttalelser, utviklet en praksis for skattefri omdanning ut over det som følger av skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift. BFU 22/12 bygger i hovedsak på forutsetninger oppstilt av Finansdepartementet i Utv. 1999 side 1329:

- (i) Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i andelslaget overføres i sin helhet til aksjeselskapet.
- (ii) Andelslaget oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen.
- (iii) Aksjeselskapet stiftes med en aksjekapital som tilsvarer innskutt andelskapital i andelslaget.
- (iv) Andelslagets ligningsmessige verdier videreføres i aksjeselskapet.
- (v) Andelseiernes skattemessige verdier videreføres på aksjene.
- (vi) Det foreligger full kontinuitet på eiersiden.

Uttalelser vedrørende omdanning av andelslag til aksjeselskap, og omdanning fra en type deltakerlignet selskap til en annen, er ikke bygget direkte på skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Disse er bygget på administrative uttalelser som går utover det som er regulert, herunder forutsetningen om at "andelslaget oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen" fastsatt av Finansdepartementet i Utv. 1999 side 1329. Slik innsender ser det går det et viktig skille mellom omdanninger som er direkte regulert i skatteloven § 11-20, og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., og omdanninger som er etablert gjennom administrative uttalelser (ulovfestet rett). Man kan ikke ta uttalelser vedrørende omdanning, basert på administrative uttalelser (ulovfestet rett), inn i fastsettelse av vilkår for omdanninger som er direkte regulert av skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Ved omdanninger som ikke er direkte regulert av skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., vil det kunne være nødvendig med andre vilkår og forutsetninger enn det som fremgår fra fsfin §§ 11-20 flg. Dette for å oppfylle kravet til full kontinuitet på selskaps- og deltakernivå og tilfredsstillende gjeldende selskapsrettslige regler for de involverte selskapene.

I BFU 10/13 ble det fastsatt at omdanning av et ansvarlig selskap (DA) til et indre selskap (IS) kunne gjennomføres basert på ulovfestet rett. Her med en forutsetning om at vilkårene i fsfin §§ 11-20 flg. måtte følges ved omdanningen. Vedrørende oppløsning av det ansvarlige selskapet som overdro samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til det indre selskapet (IS) ble følgende uttalt:

Fsfin § 11-20-10 lyder:

"Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen."

Kravet i forskriften er således at DA så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Som nevnt over må melding om oppløsning være sendt innen 1. juli. Det vil løpe en 6 måneders kreditorfrist etter at Foretaksregisteret har kunngjort dette. Skattedirektoratet legger til grunn at, etter at kreditorfristen er gått ut, må oppløsningen registreres i Foretaksregisteret innen rimelig tid. Direktoratet kan ikke se at det er et krav at oppløsningen må være registrert i Foretaksregisteret innen 31. desember 2013."

På denne bakgrunn skal oppløsningen av DA skje så snart som mulig, men endelig sletting kan registreres i Foretaksregisteret etter 31. desember 2013."

Skattedirektoratet har her fulgt ordlyden som fastslår at dersom man overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser, skal det omdannede selskap dersom mulig oppløses og avvikles. Motsatt dersom ikke alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres, er det ikke et krav om at selskapet skal oppløses og avvikles. Sett i sammenheng med fsfin § 11-20-5 som sier at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser kun "idet vesentlige" overføres til den overtakende virksomheten, og fsfin § 11-20-6 annet ledd som tar for seg "tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes", kan innsender ikke se at det skal være vilkår om at Næringseiendom ANS må avvikles og slettes ved omdanningen, når man velger å beholde hjemlene i det omdannede selskap.

Omdanning av et deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., herunder ingen krav til at det omdannede selskap må oppløses og derav kan bestå som hjemmelsselskap, vil innebære full kontinuitet på selskaps- og deltakernivå.

Slik innsender ser det har det ikke vært noen endringer i skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., som tilsier at rettstilstanden er endret til at Næringseiendom ANS må slettes, og hjemmelen overføres til AS for å tilfredsstille kravene til skattefri omdanning.

Innsender kan heller ikke se at det foreligger rettspraksis, administrativ praksis eller noen form for hensyn som skulle tilsi at en skattefri omdanning av Næringseiendom ANS til AS etter reglene i fsfin §§ 11-20 flg. forutsetter at Næringseiendom ANS må slettes og hjemmelene overføres til AS.

Etter innsenders syn er rettstilstanden fortsatt slik den framgår av bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 18. mars 2005 (BFU 13/05), dvs. at det ikke er et vilkår etter fsfin §§ 11-20 flg. at Næringseiendom ANS må slettes og hjemlene overføres til AS for å tilfredsstille kravene til skattefri omdanning.

Anmodning

Basert på dette anmodes det derfor, på vegne av Næringseiendom ANS om en bindende forhåndsuttalelse på at Næringseiendom ANS kan bestå som et hjemmelsselskap etter planlagt

skattefri omdanning til AS etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om det omdannede selskapet Næringseiendom ANS kan bestå som et hjemmelsselskap etter planlagt omdanning til aksjeselskap, eller om selskapet må likvideres, jf. fsfin § 11-20-10.

Forutsetninger og avgrensninger

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

Rettskilder

Hovedregelen er at all omdanning fra en selskapsform til en annen innebærer en realisasjon av eiendeler i det selskapet som omdannes.

Etter skatteloven § 11-20 kan man imidlertid i visse tilfeller gjennomføre en omdanning med kontinuitet. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"§ 11-20. Skattefri omdanning av virksomhet

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40.

(2) Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet. "

I dette tilfellet er det planlagt en omdanning fra et ansvarlig selskap (ANS) til aksjeselskap (AS), og ovennevnte regler i skatteloven med forskrift kommer til anvendelse, jf. skatteloven § 11-20 første ledd bokstav d.

Regelen er utdypet gjennom fsfin §§ 11-20-1 flg. I samsvar med disse forskrifts-bestemmelsene kan overføring av eiendeler og virksomhet til nystiftet aksjeselskap skje uten realisasjonsbeskatning på visse vilkår. Innsender har reist spørsmål vedrørende vilkåret om likvidasjon av overdragende selskap, som er presisert i fsfin § 11-20-10 og har følgende ordlyd:

§ 11-20-10. Avvikling av overdragende selskap

Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Ved omdanning av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g er det likevel tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere selvangivelsen.

Skattedirektoratet har tidligere i to uttalelser, BFU 105/03 og BFU 62/04, uttalt at manglende tinglysning av overføring av fast eiendom ved omdanningen ikke har betydning for den skattefrie omdanningen etter skatteloven § 11-20. I BFU 105/03 skulle selskapet, som beholdt hjemmelen, bestå. Slik direktoratet forstår endringene i omdannelsesforskriften av 16. februar 2012, har ikke departementet ment å skjerpe inn kravene til likvidasjon av overdragende selskap ved omdanningen.

I forarbeidene til ny § 11-20-10, Prop 78 L (2010-11) s. 44, er det bl.a. uttalt:

"For andre selskapstyper, herunder selskap som kan omdannes skattefritt etter skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrifter, samt selskap omfattet av departementets forslag til utvidelse av området for skattefri omdanning, finnes det ikke tilsvarende selskapsrettslig regulering av omdanning. Dette gjelder deltakerlignende selskaper, statsforetak og interkommunale selskaper. Overføring av rettigheter og forpliktelser til et nytt selskap kan dermed avhenge av samtykke fra kreditorer eller andre tredjemenn. Departementets oppfatning er at slike forhold ikke bør forhindre omdanning som selskap og eiere finner ønskelig og fornuftig. Departementet justerer derfor forslaget i forhold til det som ble foreslått i høringsnotatet, til et krav om at det vesentligste av eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til et nytt selskap. Rettigheter, eiendeler og forpliktelser, som ikke kan overdras i uendret form fordi en kreditor, rettighetshaver eller kontraktspart motsetter seg dette, kreves ikke overført etter forslaget så lenge det vesentligste av virksomheten blir overdratt. Som en konsekvens av dette vil departementet heller ikke foreslå at det overdragende selskapet oppløses i forbindelse med omdanningen. Det kan være behov for å opprettholde det gamle selskapet som et formelt rettssubjekt for å videreføre rettigheter mv. som man ikke får samtykke til å overdra. Departementet legger til grunn at kravet til kontinuitet er tilstrekkelig ivarettatt ved kravet om at de vesentligste eiendeler mv. må overføres. For enkeltpersonforetak foreslås det ingen endringer på dette punkt."

I en upublisert uttalelse datert 14. januar 2014, presiserer departementet nærmere hva som kan være årsaken til at alt ikke overføres ved omdanningen, jf. fsfin § 11-20-5:

"Problemstillingen gjelder om det skal innfortolkes et vilkår om at årsaken til at ikke alle eiendeler mv. overføres til det overtakende selskapet, må være innsigelser fra tredjemann eller lignende.

Forskriftsteksten gir alene ikke klare holdepunkter for at det bare skal gjelde unntak for eiendeler mv. som ikke kan overføres til det overtakende selskapet på grunn av innsigelser fra tredjemann eller lignende. Forarbeidene nevner bare innsigelser fra kreditor, rettighetshaver mv. som begrunnelse for at bare det vesentligste av virksomheten kreves overført ved omdanningen. Det

samme er uttalt i Lignings-ABC 2012/13 under emnet Virksomhet – omdanning/skifte av eierform punkt 3.6 på side 1492.

Forskriftstekstens ordlyd er klar og forutsetter bare at det vesentligste av aktivitet, eiendeler mv. i den virksomhet som omdannes må overføres det overtakende selskapet. Det kan av forskriftsteksten således ikke utledes at det må være en nærmere angitt årsak til at ikke all aktivitet, eiendeler mv. overføres ved omdanningen. Forarbeidene og Lignings-ABC nevner bare innsigelser fra kreditorer mv. som grunnlag for at ikke alle eiendeler, rettigheter eller forpliktelser kreves overført ved omdanningen. På bakgrunn av ordlyden i forskriften, finner vi at det ikke bør innfortolkes et krav om at det bare skal være innsigelser fra kreditor mv., som kan begrunne at ikke all aktivitet og alle eiendeler mv. kreves overført ved omdanningen."

Subsumsjon

Spørsmålet i foreliggende sak er om det følger av fsfin § 11-20-10 at det overdragende selskap må oppløses og avvikles for at omdanningen skal kunne skje skattefritt, i et tilfelle hvor det planlegges at selskapet fortsatt skal stå som registrert hjemmelshaver av tre eiendomsseksjoner, mens alle øvrige eiendeler, rettigheter og forpliktelser overdras.

I skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrifter om skattefri omdanning, er det intet krav om at eiendomsoverdragelser må tinglyses. I tillegg er ordlyden i fsfin § 11-20-5 (1) "i det vesentlige overføre". På bakgrunn av dette, samt uttalelsene fra Finansdepartementet som er sitert over, legger Skattedirektoratet til grunn at selskapet kan velge å beholde hjemmelen til fast eiendom i det overdragende selskapet.

Dersom alt overføres ved omdanningen følger det av fsfin § 11-20-10 at overdragende selskap så langt mulig skal oppløses og avvikles straks. Som det fremgår over er det nå imidlertid åpnet i forskriften for at det omdannede selskapet kan bestå dersom ikke alt er overført ved omdanningen. Neste spørsmål blir derfor om det blir liggende noe igjen i Næringseiendom ANS ved omdanningen, nærmere bestemt om det å stå som registrert hjemmelshaver i grunnboken, i relasjon til fsfin § 11-20-10 utgjør en "eiendel", "rettighet" eller "forpliktelse".

Hjemmelshaver er den som står oppført i grunnboken som eier av en matrikkelenhet, jf. Lov om tinglysning § 14. En hjemmelshaver kan være både en grunneier, en fester eller en seksjonseier.

En hjemmelshaver trenger ikke nødvendigvis å være den samme som den reelle eieren av matrikkelenheten. Det kan være at hjemmelshaveren er død, og det ikke er foretatt skifte, eller det kan ha funnet sted en overdragelse som ikke tinglyses, som i foreliggende tilfelle.

Betydningen av å ha grunnbokshjemmelen er belyst i forarbeider og teori. Den som har grunnbokshjemmel til en eiendom, har også grunnbokshjemmel til dens enkelte deler, derunder bygninger som er eller blir oppført på eiendommen, medmindre grunnboken utpeker en annen som berettiget til disse, jf. forarbeider til lov om tinglysning Ot. prp. nr. 9 (1935) s. 30-31.

Thor Falkanger skriver i boka "Fast eiendoms rettsforhold" 3. utgave på s. 71 bl.a.:

"For at et dokument skal godtas til tinglysning, må visse krav være tilfredsstillet m.h.t. form og klarhet (tgl § 8), og i viktige tilfeller må underskrifter være bekreftet (§ 17). Av særlig betydning

er reglene om grunnbokshjemmel: Den som i grunnboken fremstår som eier, har grunnbokshjemmel (som eier), jf. § 14. Skal et dokument som gir uttrykk for en frivillig rettsstiftelse (et skjøte, et pantedokument, en servituttavtale, m.v.), kunne tinglyses, må grunnbokshjemmelshaveren være utsteder eller i det minste ha samtykket til tinglysningen, jf. § 13. For et utlegg er det ikke slikt krav; avgjørende blir her hvorvidt namsmannen anser skyldneren som den reelle eier, jf. dekl. § 2-2."

Grunnbokshjemmel som eier er derfor nødvendig hvor der er tale om å overdra eller behefte eiendommen, dvs. eiendomsretten. Grunnbokshjemmel som bruksberettiget, er nødvendig hvor det dreier seg om å overdra eller pantsette bruksretten. Alternativt må man ha samtykke fra den som har grunnbokshjemmelen.

Dette medfører at den som sitter med grunnbokshjemmelen kan stanse transaksjoner som den reelle eier ønsker å få tinglyst. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at grunnboks-hjemmelen utgjør en rettighet i relasjon til fsfin § 11-20-10.

Når en rettighet blir liggende igjen i Næringseiendom ANS, er ikke samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser overført til overtagende aksjeselskap, og Skattedirektoratet konkluderer da med at Næringseiendom ANS ikke må likvideres etter fsfin § 11-20-10.

Konklusjon

Næringseiendom ANS kan omdannes til AS med skattemessig kontinuitet, selv om hjemmelsrettighetene til de tre eiendomsseksjonene beholdes i Næringseiendom ANS, og dette selskapet derfor ikke oppløses, jf. skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20-10.

SkN 15-085 Realisasjon av bruksrett

Lovstoff: Skatteloven § 9-2 første ledd

Bindende forhåndsuttalelse 30/14, publisert 23. juni 2015, avgitt 11. desember 2015.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om avkall på bruksrett til leilighet med samtidig inngåelse av leierett til hotellsuite, innebar at bruksretten skattemessig ville bli ansett for realisert. Etter Skattedirektoratets vurdering var det slik kvalitativ forskjell på den eksisterende bruksretten og det fremlagte utkastet til avtale om leie, at bruksrettsavtalen ikke kunne anses videreført ved leieavtalen. Bruksretten ble ansett for realisert.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

1 Innledning

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Peder Ås ønsker en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige konsekvensene ved opphør av bruksrett til leilighet og samtidig inngåelse av ny avtale om leie av suite i hotell. Forespørselen gjelder disposisjoner som ennå ikke er gjennomført. Avtalen som forespørselen bygger på er under planlegging, og er ennå ikke inngått. I det følgende beskrives de relevante faktiske forhold knyttet til de disposisjoner som planlegges gjennomført, se pkt. 2. I pkt. 3 redegjøres det for innsenders syn på de skattespørsmål som det anmodes om at det tas stilling til.

2 Beskrivelse av sakens faktiske side

2.1 Bakgrunn

Stiftelsen eier et anlegg på Bakke som benyttes til forskjellige rekreasjonsformål, som konserter, konkurranser og oppvisninger mm. Anlegget omfatter bl.a. et leilighetskompleks.

For å gi medlemmer i Stiftelsens Venneforening overnattingsmulighet i tilknytning til de arrangement som avholdes på Bakke, er det stiftet bruksrettigheter i leilighetskomplekset.

Peder Ås har avtale om bruksrett til en bestemt leilighet i komplekset. For bruksretten har han betalt et innskudd som i utgangspunktet tilsvarer betaling for denne bruksretten i 20 år. Avtalen har bestemmelser som regulerer tilbakebetaling av en forholdsmessig del av innskuddet, om avtalen bringes til opphør i løpet av de første 20 årene.

Etter avtalen er bruksrettens varighet tidsubestemt. Avtalen angir nærmere bestemte begivenheter som gir Stiftelsen adgang til å si opp avtalen i løpet av de første 20 årene. Etter utløpet av denne perioden, er de angitte oppsigelsesgrunner ikke uttømmende.

2.2 Den skisserte endringen

På Bakke skal det bygges nytt hotellbygg med overnattingsmuligheter i suiter. Nybygget nødvendiggjør riving av det eksisterende leilighetskomplekset. Hotell AS, et datterselskap av Stiftelsen, vil være utbygger og eier av hotellet. Stiftelsen skal fortsatt eie tomten, som vil bli leid/festet av Hotell AS mot en årlig godtgjørelse.

Ifølge Bruksrettsavtalen gir endringen på Bakke med riving av leilighetskomplekset og bygging av nytt hotellbygg, grunnlag for oppsigelse av Peder Ås' bruksrett. Det samme gjelder for andre som har tilsvarende bruksretter. Peder Ås vil ved opphøret av bruksretten ha krav på å få tilbakebetalt en forholdsmessig andel det innskuddet som opprinnelig er innbetalt.

Stiftelsen ønsker å tilrettelegge og bidra til at Peder Ås, og de andre bruksrettshaverne, får anledning til å inngå avtale om langtidsleie av hotellsuiter i det nye hotellbygget, slik at de fortsatt kan ha overnattingsmulighet i forbindelse med arrangementene som avholdes på Bakke. Det nevnes i denne sammenheng at utviklingen av Bakke og den kommersielle utleievirksomheten, har utviklet seg over tid. Det planlagte byggeprosjektet var ikke påtenkt ved inngåelse av de aktuelle bruksrettsavtalene. Opphøret av samtlige bruksrettsavtaler er i så måte atypisk. Bidraget fra Stiftelsen vil, foruten å bidra til at bruksrettshaverne fortsatt får en overnattingsmulighet i forbindelse med arrangementene som holdes på Bakke, også formidle tillit

og forutberegnelighet for øvrige medlemmer av Venneforeningen, som vurderer å investere i leierettigheter i det nye hotellbygget.

Stiftelsen tilbyr å yte opprinnelig innskudd ved inngåelse av bruksrettsavtalen, samt ytterligere nødvendig mellomlegg, for at bruksrettsøver skal kunne leie suite av Hotell AS med tilsvarende størrelse og standard som den leilighet bruksrettsøveren i dag disponerer. Dersom bruksrettsøveren ikke ønsker å inngå slik leieavtale, betaler Stiftelsen bruksrettsøveren den forholdsmessige andel av innskuddet, slik det følger av Bruksrettsavtalen.

Leieavtalene som tilbys medlemmer av Venneforeningen, har en forskuddsleie for 20 år som er basert på uavhengig takst hvor størrelse på suiten, antall dager med leierett m.v., har vært avgjørende for prisen. Prisfastsettelsen har derfor blitt gjort med 20 års leietid som utgangspunkt.

Peder Ås ønsker å inngå avtale om leie av suite i det nye hotellet. Siden det er Hotell AS som vil være eier av de nye utleieenheterne, vil den nye avtalen inngås mellom Hotell AS og Peder Ås.

Den opprinnelige forskuddsleien som Peder Ås i sin tid betalte til Stiftelsen, vil Stiftelsen videreføre til Hotell AS som del av forskuddsleien i det nye hotellbygget. For at Peder Ås skal kunne leie suite av Hotell AS med tilsvarende størrelse og standard som den leiligheten han nå disponerer, vil Stiftelsen bidra med nødvendig mellomlegg. Peder Ås har i dag bruksrett til en boenhet på omlag 35 kvm. For den forskuddsleien Peder Ås innbetaler, gis han mulighet til fortsatt å overnatte i forbindelse med Venneforeningens arrangementer mm, i boenhet med tilnærmet tilsvarende størrelse som den han i dag har bruksrett til i leilighetskomplekset. Peder Ås må selv betale for standardheving for hotellsuite sammenlignet med standarden på leiligheten han i dag har bruksrett til. I den grad suiten er større enn den leiligheten som i dag disponeres, må Peder Ås selv også betale en fastsatt pris pr. kvm.

Stiftelsen ønsker som nevnt å bidra til at bruksrettsøverne fra leilighetskomplekset, får Leieavtale med Hotell AS, slik at de fortsatt skal ha tilsvarende mulighet til overnatting på Venneforeningens arrangementer mm. som de tidligere har hatt. Formålet er ikke å tilgodese bruksrettsøver økonomisk. Det vil derfor, forut for Stiftelsens utbetaling til Hotell AS på vegne av bruksrettsøver, inngås en avtale mellom Stiftelsen og bruksrettsøver som vil regulere tilbakebetaling av forholdsmessig andel av forskuddsleien hvis avtalen sies opp i løpet av de første 20 årene.

Dersom Leieavtalen sies opp innen 20 år fra oppstartstidspunktet, med tilbakebetaling til leietakeren, vil vedkommende være forpliktet til å tilbakebetale den forholdsmessige andel til Stiftelsen, av det Stiftelsen har betalt utover gjestående forholdsmessige andel i henhold til Bruksrettsavtalen.

3 Spørsmål, problemstilling og vurdering

Peder Ås ønsker, som alternativ til å motta forholdsmessig andel av innskuddet ved opphør av Bruksrettsavtalen, å inngå Leieavtale med Hotell AS, der Stiftelsen bidrar slik det er redegjort for.

Etter innsenders syn må Peder Ås' bruksrett til leilighet i leilighetskomplekset i henhold til Bruksrettsavtalen, anses som en tidsbegrenset rettighet i fast eiendom. Det følger av skatteloven § 5-1 at gevinst ved realisasjon av formuesobjekt skal anses som skattepliktig inntekt. Innsender legger til grunn at bruksrettigheten skal anses som et formuesobjekt i skattelovens forstand.

Spørsmålet i saken er hvilke skattemessige virkninger som oppstår for Peder Ås ved å akseptere tilbudet om Bidrag slik at rettigheten endres fra bruksrett til leilighet, til langtidsleie av suite i hotellbygg. Nærmere bestemt blir spørsmålet om den opprinnelige rettigheten i form av bruksrettsavtale til leilighet kan anses som realisert når rettigheten videreføres i ny avtale om langtidsleie av suite i hotellbygg.

Etter innsenders vurdering foreligger ikke "realisasjon" av bruksrettigheten i skattemessig forstand.

Innsender skriver videre at det følger av den generelle bestemmelsen om realisasjon som innvinningskriterium i skatteloven § 9-2, at et formuesobjekt anses realisert når eiendomsretten er overført eller har opphørt, mot vederlag. Ved innføringen av skattereformen av 1992 ble realisasjon som innvinningskriterium nærmere vurdert. Departementet uttalte om innholdet i realisasjonsbegrepet bl.a. (se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303 spalte 2):

"Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Vanligvis opphører eierposisjonen ved avhendelse."

Som forarbeidene påpeker, er kjerneeksemplet på realisasjon at skattyter foretar salg. I skatteloven § 9-2 første ledd bokstav e) presiseres at endelig avkall på rettighet omfattes av realisasjonsbegrepet.

Det er i teori samt i lignings- og rettspraksis lagt til grunn at dersom skattyter egentlig beholder samme gjenstand eller rettighet bare i noe endret form, vil ikke dette innebære realisasjon selv om en relevant begivenhet i og for seg foreligger, se blant annet Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7 utg. side 265.

Det sentrale i bruksretten, som videreføres ved overgangen fra en bruksrett til en langtidsleie av hotellsuite, må reelt sett anses å være mulighet for overnatting i tilknytning til Venneforeningens arrangementer. En slik kontinuitet i det sentrale innhold i rettigheten, må etter innsenders syn være et tungtveiende argument for at Peder Ås viderefører sin rettighet.

I det foreliggende tilfellet endres imidlertid formelt sett kontraktspart fra Stiftelsen til Hotell AS, samt at det foreligger endring i overnattingsfasiliteten rettigheten knytter seg til. Den formelle endringen av kontraktspart kan etter innsenders syn ikke tillegges særlig betydning for rettigheten som sådan. Etter innsenders oppfatning kan heller ikke endringen fra leilighet til suite i det nye hotellbygget, tillegges særlig vekt i vurderingen. Den forskjell som foreligger er standardhevingen i suiten i hotellet, sammenlignet med leiligheten i leilighetskomplekset. For Peder Ås innebærer ikke denne forskjell særlig betydning eller fordel, særlig ettersom han selv må betale for standardhevingen.

Hva gjelder overgangen fra bruksrett til leierett innebærer ikke denne endring etter innsenders vurdering, noen avgjørende forskjell for Peder Ås som rettighetshaver. Som nevnt vil det innskuddet som innbetales som langtidsleie, gi mulighet for å leie suite med tilsvarende størrelse som leiligheten i leilighetskomplekset. Videre er både Bruksrettsavtalen og den nye Leieavtalen tidsubestemte.

Et sentralt poeng er også at Stiftelsen i avtale, vil forbeholde seg retten til tilbakebetaling av sitt bidrag utover det Peder Ås har krav på, hvis Leieavtalen blir oppsagt. Stiftelsens bidrag har således verken formål eller betydning for Peder Ås utover en videreføring av tilgang til tilsvarende overnattingsfasilitet.

Et ytterligere moment ifølge innsender, er at Peder Ås ikke selv har initiert endringen av bruksrettigheten til en leierett i hotellbygget. Ettersom Peder Ås selv må betale for standardheving, samt ikke har anledning til å få utbetalt det som ytes av Stiftelsen ved opphør, taler rimelighetsbetraktninger for at endringen ikke skal anses som realisasjon som skatteutløsende begivenhet.

Innsenders vurdering er på dette grunnlag at endringen i rettigheten som skissert, ikke er å anse som en realisasjon som utløser gevinstbeskatning for skattyter.

Innsender ber om å få bekreftet sitt syn.

4 Senere korrespondanse

Innsender påpeker i senere korrespondanse at problemstillingen kan formuleres slik "Anses det som skattepliktig realisasjon etter skatteloven § 9-2 (1) at Peder Ås gir avkall på bruksrett til leilighet i leilighetskomplekset, dersom han samtidig inngår avtale om leierett til hotellsuite."

Det bekreftes samtidig at den fremtidige leieretten til suite, ikke er knyttet til en bestemt suite.

Skattedirektoratets vurderinger

1 Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Peder Ås ved å gi avkall på bruksretten etter den gjeldende Bruksrettsavtalen, samtidig som det inngås en Leieavtale med Hotell AS på de vilkår som innsender beskriver, anses for å ha realisert bruksretten, jf. skatteloven § 9-2 første ledd.

Slik saken er fremstilt, vil Bruksrettsavtalen på grunn av omdisponering og utbygging på Bakke, opphøre, uavhengig av Peder Ås' ønsker. Peder Ås står imidlertid fritt mht. om han vil forholde seg til Bruksrettsavtalens bestemmelser om opphør, eller om han vil gi avkall på bruksretten og inngå ny Leieavtale med Hotell AS på de vilkår som innsender beskriver. Velger Peder Ås å inngå Leieavtale, blir spørsmålet om forholdet anses som en videreføring av eksisterende rettighet/bruksrett, eller om forholdet vil innebære at Bruksrettsavtalen må anses for opphørt og Peder Ås' bruksrett anses realisert, jf. skatteloven § 9-2.

2 Forutsetninger og avgrensning

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

Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

Vi legger til grunn at Peder Ås ved opphør av Bruksrettsavtalen og inngåelsen av Leieavtalen vil få vederlag som beskrevet av innsender.

3 Rettsstillingen

Hovedregelen om skattepliktig inntekt er inntatt i skatteloven § 5-1. Bestemmelsens annet ledd lyder slik:

"(2) Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning av skatteplikten etter forrige punktum."

Det legges til grunn som anført av innsender, at bruksretten vi her vurderer, er å anse som et formuesobjekt.

Hva som skattemessig anses som realisasjon følger av skatteloven § 9-2. Første ledd angir eksempler på hva som omfattes, annet ledd angir hva som skal likestilles med realisasjon, mens tredje ledd har en eksemplifisering av hva som ikke er å anse som realisasjon. I første ledd fremgår bl.a.:

"(1) Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:

- a. salg og gavesalg
- b. tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg
- c. makeskifte og bytte
- d. innfrielse eller bortfall av fordring
- e. endelig avkall på rettighetf."

Det fremgår i forarbeidene ved innføring av realisasjonsbegrepet, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303, pkt. 29.2.3 "Nærmere om innholdet av realisasjonsbegrepet" bl.a. at realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører, og at opphør av eierposisjonen vanligvis skjer ved avhendelse. Den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis vil derfor fortsatt gjelde.

I Skattelovkommentaren 2003/04 (Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke) side 636, kommentar til § 9-2 første ledd litra e, fremgår at endelig avkall på rettigheter vil være realisasjon. Som eksempel vises til innløsning av servitutt, innløsning eller avkall på bruk av løsningsrett.

Zimmers Lærebok i Skatterett, 7. utg., kapittel 8.7, omhandler bl.a. oppgivelse av eierposisjoner og det fremgår på side 265:

"De samme prinsipper må gjelde dersom skattyteren ikke hadde eiendomsrett til objektet, men en bruksrett eller annen rettighet. Realisasjon vil her kunne finne sted i flere former: Bruksretten kan overdras mot vederlag (det vil typisk kunne skje i forbindelse med overdragelse av den herskende eiendom). Dette er utvilsomt realisasjon. Eller bruksretten kan oppgis (mot vederlag, typisk fra eieren av den tjenende eiendom). Dette skal anses som realisasjon, jf. 1. ledd e."

Innsender viser til at det i teori samt i lignings- og rettspraksis er lagt til grunn at dersom skattyter egentlig beholder samme gjenstand eller rettighet bare i noe endret form, vil det ikke innebære noen realisasjon selv om en relevant begivenhet i og for seg foreligger. Det vises til Zimmer, se samme henvisning som angitt over, hvor det fremgår:

"I visse tilfeller er det nærliggende å se det slik at skattyter egentlig har beholdt samme gjenstand, bare i litt endret form. Et eksempel er aksjer som endrer status fra A- til B-aksjer eller omvendt (se asl. § 4-1). Dette vil normalt ikke bli ansett som realisasjon av aksjen."

4 Fremlagt Bruksrettsavtale og utkast til Leieavtale

Vi skal først se nærmere på noen sider ved den gjeldende Bruksrettsavtalen og utkastet til Leieavtale, som er av særlig betydning for det spørsmålet vi skal vurdere.

4.1 Eksisterende Bruksrettsavtale

Det fremgår av Bruksrettsavtalen at det er Stiftelsen som er avtalepart, og avtalen gjelder "bruksrett til husrom til fritidsbruk". Det følger videre at avtaleobjektet er en spesifikt angitt leilighet i leilighetskomplekset og at den stilles til rådighet umøblert.

Det fremgår videre av avtalen at eier har ansvaret for å bekoste og gjennomføre nødvendig utvendig vedlikehold, mens plikten til å foreta og bekoste nødvendig innvendig vedlikehold påligger bruksrettshaveren.

Bruksrettsavtalen inneholder også et punkt om at Stiftelsen på nærmere bestemte vilkår har en viss rett til å disponere boenheten til utleie. Bruksrettshaver har i så fall krav på varsel minst 3 uker forut for Stiftelsens disponering. Hvis Stiftelsen disponerer leiligheten, er den forpliktet til å sørge for at leiligheten etter endt utleieperiode er i den stand den var da Stiftelsen tok den i bruk til utleie. Stiftelsen skal for øvrig ved slik utleie hensynta bruksrettshavers behov i rimelig utstrekning, og disponeringen skal skje slik at bruksrettshaver påføres minst mulig ulempe. Det skal tas spesielt hensyn til bruksrettshavers bruk under arrangement ved Bakke.

4.2 Utkastet til Leieavtale

I utkastet til Leieavtale er det Hotell AS som er avtalepart, og avtalen gjelder leie av suite i hotell på Bakke. Det følger videre om leieobjektet, at leietakeren mot betaling av vederlag som angitt, får rett til å benytte en tilsvarende suite med to soverom (ca. 37 m²) på de vilkår som fremgår av Leieavtalen.

Leietakerens rett gjelder for nærmere angitt tid, og slik at Hotell AS til enhver tid anviser hvilken av den aktuelle type suite, som kan benyttes.

Det følger videre at leietakerens rett til suite og antall døgn under nærmere angitte arrangementer, reguleres av et til enhver tid gjeldende poengsystem.

Suitene stilles til rådighet møblert i henhold til den til enhver tid gjeldende standard som fastsettes av Hotell AS.

Retten til leie av suite er begrenset til maksimum 80 døgn per kalenderår. I tillegg er leieretten regulert ytterligere gjennom et poengreglement som kan komme til anvendelse ved leietakernes kolliderende ønsker om bruk. Leieretten kan også være avhengig av at det er ledig kapasitet ved hotellet.

Det er Hotell AS som har ansvar for gjennomføring av nødvendig innvendig og utvendig vedlikehold.

5 Den konkrete vurderingen

Gjennomgangen av de aktuelle avtalene i pkt. 4 over, viser at Bruksrettsavtalen har Stiftelsen som kontraktspart, mens utkastet til Leieavtale har Stiftelsens datterselskap Hotell AS, som kontraktspart. Avtaleobjektet er også forskjellig. Bruksrettsavtalen gjelder en fysisk bestemt leilighet i et leilighetskompleks, mens utkastet til Leieavtale gjelder leie av suite i hotell. Leieobjektet er ikke fysisk bestemt, men er kun angitt som rett til leie av en bestemt type suite. Det er Hotell AS som til enhver tid gir anvisning på hvilken suite innenfor angitt type, som leietaker får disponere.

Etter Bruksrettsavtalen har brukeren i utgangspunktet bruksrett til leiligheten til enhver tid på årsbasis, og det er bruksrettshaveren som forestår møblering og har ansvar for nødvendig innvendig vedlikehold. Stiftelsen har likevel en viss rett til å disponere boenheten til utleie. Bruksrettshaver har i så fall krav på varsel minst 3 uker på forhånd.

Etter Leieavtalen er utgangspunktet det motsatte. Leietaker har ikke rett til noen fysisk bestemt suite, men er avhengig av hva han får anvist av Hotell AS. Leieretten er begrenset til maksimum 80 døgn per kalenderår og begrenses ytterligere i konkurranse med andre leierettighetshavere, av et til enhver tid gjeldende poengsystem. Suiten som tildeles for det enkelte opphold vil være møblert, og det er Hotell AS som har ansvaret for gjennomføring av nødvendig innvendig vedlikehold.

Etter Skattedirektoratets syn fremstår Bruksrettsavtalen som bruksrett til en fritidsbolig som står til bruksrettshaverens disposisjon. Bruksretten er i utgangspunktet ubegrenset, og rettighetshaveren som selv forestår møblering og innvendig vedlikehold, har mulighet for å sette sitt preg på boenheten. Bruksrettshaveren har nøkkel og kan med de begrensinger som følger av Eiers rett til å disponere boenheten til utleie, benytte boenheten når og så mye han vil.

Utkastet til Leieavtale har en helt annen karakter med sin tidsbegrensede bruk til en ikke bestemt suite. Rettighetshaveren er ikke sikret å få tildelt suite etter eget ønske. Han kan ikke uten videre

reise til Bakke og regne med å kunne benytte en bestemt suite, men er avhengig av å kontakte Hotell AS for å få anvist suite. Den suite som stilles til hans disposisjon kan han ikke selv møblere og sette sitt preg på. På grunn av begrensning i antall leiedøgn og konkurranse med andre leietakere etter innført poengsystem, er det heller ikke sikkert at han får plass.

Selv om formålet og det sentrale innholdet i begge avtalene er å gi rettighetshaveren overnattingsmulighet i tilknytning til arrangement på Bakke, er det mellom Bruksrettsavtalen og Leieavtalen snakk om noe mer enn mindre justeringer i bestående rettighetsforhold. Etter Skattedirektoratets oppfatning er det her slik kvalitativ endring av avtaleforholdet, herunder ny kontraktspart, at Bruksrettsavtalen må anses opphørt, og ikke videreført ved Leieavtalen.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at avkallet på bruksretten samtidig med inngåelse av leieavtale med Hotell AS, anses som realisasjon av bruksretten, jf. skatteloven § 9-2 første ledd.

Konklusjon

Peder Ås' bruksrett til en bestemt leilighet i leilighetskomplekset, vil ved avkall på bruksretten og samtidig inngåelse av ny avtale om leie av suite i hotell, anses realisert, jf. skatteloven § 9-2 første ledd litra e.

SkN 15-086 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Luxembourg

Lovstoff: Skatteloven § 2-38 femte ledd, jf. § 10-13.

Bindende forhåndsuttalelse 4/15, publisert 23. juni 2015, avgitt 16. april 2015.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om et holdingselskap som skulle investere i en aksjepost i et norsk aksjeselskap, kunne anses for å være reelt etablert i Luxembourg etter skatteloven § 2-38 (5), slik at det norske aksjeselskapet kunne unnlate å trekke kildeskatt ved utdelinger til denne eieren etter skatteloven § 10-13.

Skattedirektoratet konkluderte med at holdingselskapet ikke kunne anses for å være reelt etablert, og at det norske aksjeselskapet måtte trekke kildeskatt ved utdelinger til denne eieren..

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Innledning

Det skal etableres et joint venture der Norge AS vil være målselskapet. Norge SE skal eie 50 % av målselskapet, og utenlandske investorer har sammen forpliktet seg til (forutsatt at visse vilkår oppfylles) å eie 50 % av målselskapet gjennom å tegne seg for aksjer i dette. Investeringen fra de

utenlandske investorene vil bli gjort gjennom et holdingselskap som er hjemmehørende i Luxembourg (heretter Lux Holding).

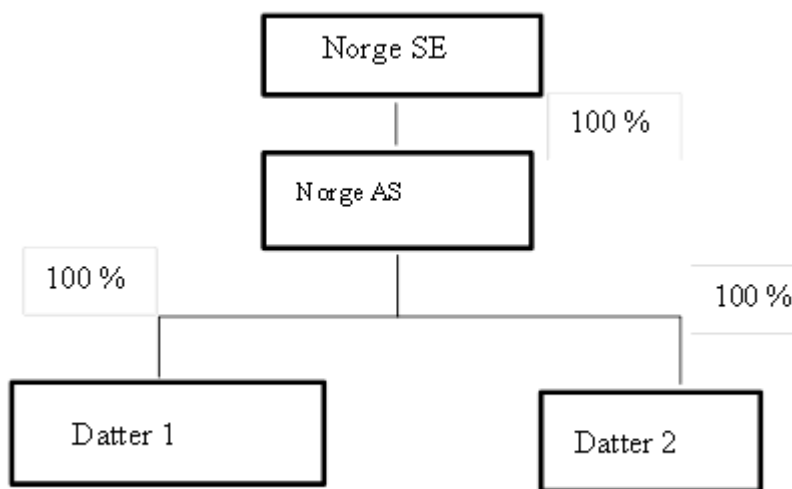
Strukturen reiser problemstillinger i tilknytning til fritaksmetoden, jfr. sktl. § 2-38 (3) a, jfr. (5). Selskapet anmoder om en bindende forhåndsuttalelse som besvarer hvorvidt holdingselskapet vil bli ansett som reelt etablert i Luxembourg i relasjon til fritaksmetoden.

Bakgrunn

Som del av en invitasjon til en tredjeparts investor, ønsket Norge SE å sette opp en holdingstruktur.

Det ble etablert en holdingstruktur der Norge AS ble stiftet med det formål å operere som et holdingselskap og potensielt også fungere som et joint venture for Norge SE og en tredjeparts investor.

Gruppen er nå strukturert som vist nedenfor:

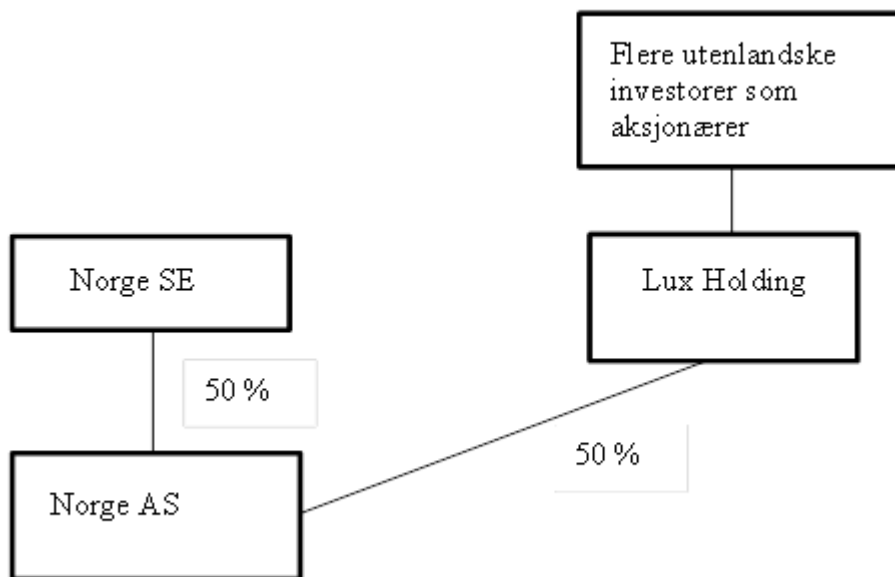


Norge AS eier ingen eiendeler utover 100 aksjer i Datter 1 AS (100%) og 100 aksjer i Datter 2 AS (100%). Norge AS har ingen gjeld.

Joint Venture

Som beskrevet i innledningen vil Norge SE inngå i et joint venture med en utenlandskinvestor; heretter kalt Lux Holding. Som nevnt overfor utgjør Norge AS målselskapet, og Norge SE og Lux Holding skal hver eie 50 % av målselskapet (de utenlandske investorene holder sin andel gjennom Lux Holding).

Strukturen kan illustreres på følgende måte:



Holdingselskapet er reelt etablert i Luxembourg

Norge AS anfører at Lux Holding må anses som reelt etablert og utøver reell økonomisk virksomhet i Luxembourg for norske skatteformål. I det følgende vil innholdet i vilkåret "reelt etablert" slik dette følger av den norske skattelovgivningen, presenteres kort. Deretter adresseres de faktiske forhold i den foreliggende sak.

Nærmere innhold av kravet til "reelt etablert"

Innledning

Spørsmålet som adresseres i denne anmodningen gjelder spørsmålet om hvorvidt et holdingselskap vil være ansett som reelt etablert i Luxembourg. Luxembourg er en EØS-stat. Dersom selskapet anses reelt etablert i Luxembourg, vil holdingselskapet forutsatt at de øvrige vilkår er oppfylt, være omfattet av den norske fritaksmetoden, jfr. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og femte ledd, jf. § 10-64 bokstav b.

Kravet til reelt etablert ble inntatt i sktl. § 10-64 bokstav b som følge av EU-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 Cadbury Schweppes. I det følgende vil det nærmere innhold i dette vilkåret presenteres både generelt, men også konkret, i forhold til holdingselskaper.

EU/EØS

I saken C-196/04 Cadbury Schweppes uttalte EU-domstolen at hensynet til å forhindre etrent kunstig arrangement inneholder både et objektivt og subjektivt krav:

(64) In order to find that there is such an arrangement there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment, as set out in paragraphs 54 and 55 of this judgment, has not

been achieved (see, to that effect, Case C-110/99 Emsland-Stärke [2000] ECR I-11569, paragraphs 52 and 53, and Case C-255/02 Halifax and Others [2006] ECR I-0000, paragraphs 74 and 75).

Den siterte uttalelsen viser at det subjektive elementet er definert som "the intention to obtain a tax advantage". For det nærmere innholdet i dette vilkåret viser domstolen til C- 110/99 Emsland-Stärke and C-255/02 Halifax.

I Emsland-Stärke, uttaler EU-domstolen følgende:

"(53) It requires, second, a subjective element consisting in the intention to obtain an advantage from the Community rules by creating artificially the conditions laid down for obtaining it. The existence of that subjective element can be established, inter alia, by evidence of collusion between the Community exporter receiving the refunds and the importer of the goods in the non-member country."

Det samme fremgår av Halifax:

"(75) Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. As the Advocate General observed in point 89 of his Opinion, the prohibition of abuse is not relevant where the economic activity carried out may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages."

Det fremgår av disse avgjørelsene at for at misbruksbestemmelsen skal komme til anvendelse må det subjektive formålet være å spare skatt gjennom etableringen av et kunstig arrangement, og at vurderingen av hvorvidt et slikt formål foreligger må bestemmes ut fra objektive kjensgjerninger.

Det har vært et spørsmål om hvor strengt dette substanskravet egentlig skal fortolkes. ESA har i relasjon til de norske NOKUS-reglene understreket i brev av 29. april 2014 til norske skattemyndigheter at eksisterende skattemotiver ikke kan være avgjørende dersom etableringen av enheten faktisk reflekterer den økonomiske realiteten:

"The Authority notes that it follows from Cadbury Schweppes that CFC rules are applicable only to "wholly artificial arrangements" and the application of such rules must be excluded where, despite the existence of tax motives, the incorporation of a CFC reflects economic reality."

Norsk rett

Spørsmålet om hvorvidt et selskap er reelt etablert er særlig vanskelig å vurdere for selskaper som har lite eller ingen faktisk tilstedeværelse i etableringsstaten. I tillegg til aksjefond gjelder dette typisk for holdingselskaper. Holdingselskaper har ofte ikke ansatte eller kontorfasiliteter, og inntekten i slike selskaper stammer som regel fra utbytte som anses som passiv inntekt.

Forarbeidene har tolket reelt etablert på følgende måte, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.2:

"Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante

momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet."

Forarbeidene uttaler også at virksomheten vil kunne oppfylle kravet til reelt etablert selv om inntektene som genereres hovedsakelig er av passiv karakter, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.1. Således fremgår det av forarbeidene at kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet også vil kunne oppfylles med relativt beskjedent aktivitetsnivå:

"Slik departementet ser det, kan en utenlandsetablering være reell og drive reell økonomisk aktivitet, selv om selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter. For eksempel vil holdingselskaper hjemmehørende i EØS som driver finansaktiviteter innen et konsern eller forvalter immaterielle eiendeler mv. normalt anses for å ha inntekter som er «hovedsakelig av passiv karakter». Det samme gjelder selskap hvor virksomheten består i å leie ut driftsmidler eller lignende, uten at det forutsetter aktivitet av noen særlig betydning (utleievirksomheten har et begrenset omfang). Et eksempel kan være utleie av skip eller oljerigger uten mannskap (bareboat-utleie)."

I etterkant av EU-domstolens avgjørelse av 18. juni 2009, sak C-303/07 Aberdeen, og en henvendelse fra ESA, kom Finansdepartementet i brev av 29. september 2009 med en uttalelse vedrørende hva som nærmere ligger i kravet til reelt etablert. Departementet viste til den helhetsvurdering som var beskrevet i forarbeidene, og uttalte at de enkelte momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Departementet trakk frem aksjefond som eksempel, og uttalte at egne ansatte, lokaler mv ikke nødvendigvis er avgjørende:

"Aksjefond kjennetegnes således ofte ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv., og at det er egne selskaper som står for forvaltningen. Etter departementets syn kan de nevnte momentene derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge."

Det siterte viser at den generelle fortolkningen av kravet til "reelt etablert" som er uttalt i forarbeidene ikke kan anvendes direkte for holdingselskaper. Uttalelsen viser videre at det utenlandske holdingselskapet antagelig vil anses reelt etablert dersom det er organisert og driftet i samsvar med det som må anses ordinært både i det aktuelle land og i Norge.

Dette fremgår også av ESAs brev av 13. januar 2011:

"According to the re-evaluated interpretation of the issues raised in the complaint, the Norwegian Government has made it clear that the criteria as regards employees and premises will in most cases not be relevant when assessing whether an investment fund is genuinely established in an

EEA State. Thus, a non-resident investment fund may well be regarded as genuinely established although it does not have employees or premises."

I Finansdepartementets svar til ESA datert 15. august 2014, understrekes dette igjen:

"As regards investment funds the Ministry noted in the same letter [29.9.09] that [T]he criteria as regards employees and premises will in most cases not be relevant when assessing whether an investment fund is genuinely established etc. in an EEA state. Thus, a non-resident investment fund may well be regarded as genuinely established etc. although it does not have employees and own premises."

Finansdepartementet fremhevet også at alle typer forretningsvirksomhet er relevant for vurderingen om en enhet er reelt etablert:

"The Authority further enquires whether the concept of trade and industry (translated by ESA to mean "næringsliv"), as set out in the preparatory works, would also cover activity that solely deal with business investment. We cannot see that the Norwegian formulation "næringsliv" can be understood in a way that excludes business investment. The following extract from the preparatory work, cf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008), appears to confirm this view (no official translation):

As the Ministry sees it, a foreign establishment can be genuine and carry out real economic activity even if the company's income is mainly of a passive nature.

A reasonable standpoint may be that the word "næringsliv" encompasses more than "the concept of trade and industry" understood in a narrow sense. A more precise translation of the word "næringsliv" appears to be the broader concept of business. Therefore no business activity is per definition outside the scope of the rule."

Det vises også til at ESA i brev til Norge datert 29. april 2014 understreker at skattyter må gis reell anledning til å bevise at det foreligger forretningsmessige begrunnelser for den aktuelle etableringen:

"However, in order to ensure that genuine establishments and transactions are not unduly sanctioned it is essential that where the existence of a purely artificial arrangement is presumed, the taxpayer is given the opportunity, without being subject to undue administrative constraints, to produce evidence of any commercial justification that may be for the establishment of the CFC."

Holdingselskapet i Luxembourg er reelt etablert

Innledning

I dette tilfellet er det anført at holdingselskapet er reelt etablert i Luxembourg.

Norge AS anfører at etableringen ikke er hovedsaklig skattemotivert, men heller i hovedsak er begrunnet i kommersielle og forretningsmessige forhold. I tillegg er det i dette tilfellet flere

objektive fakta som understøtter de subjektive formålene. De objektive fakta som eksisterer i foreliggende sak, vil være tilstrekkelig tatt i betraktning at vurderingen gjelder holdingselskaper.

Det foreligger kommersielle og forretningsmessige hensyn bak etableringen i Luxembourg

Sterke kommersielle og forretningsmessige hensyn er bestemmende for at investorene velger å gjøre sin investering i målselskapet Norge AS gjennom et holdingselskap. Dette omfatter også lokaliseringen av dette holdingselskapet i Luxembourg.

Valget av Luxembourg som etableringsstat skyldes delvis at de utenlandske investorene foretrekker å investere i en jurisdiksjon som er kjent for dem, herunder et kjent rettssystem med stabile rammevilkår, som for dem innebærer forutberegnelighet. Det er ikke uvanlig at utenlandske investorer investerer i Luxembourg da det er en jurisdiksjon som gjennom en årrekke har vært og er særlig tilpasset internasjonale investorer. I Luxembourg finnes det også i større grad relevant tilgang på kompetanse og ressurser relevant for denne type asset management. På denne bakgrunn er Luxembourg en attraktiv stat å etablere seg i fra et kommersielt perspektiv, da valget av Luxembourg som jurisdiksjon vil bidra til å lette arbeidet med å tiltrekke seg internasjonale investorer. Gitt disse rammevilkårene, er det også praktisk sett enklere å etablere seg i Luxembourg ift. i f. eks. Norge.

Å forfølge alternativet om å investere i Norge AS direkte ville involvere tid og ressurser for å oppnå tilstrekkelig kunnskap om norske rammevilkår, forutsigbarhet og det norske rettssystemet, noe som mange investorer normalt ikke ønsker å involvere seg i. I tillegg har Rådgiverselskapet, og fond forvaltet av dem, allerede flere etableringer gjennom selskaper i Luxembourg, og Rådgiverselskapet er således allerede kjent både med rammevilkår og rettssystemet i denne staten og øvrige relevante forhold. Således innehar Rådgiverselskapet allerede kunnskap om de forskjellige kravene både fra et selskapsrettslig perspektiv såvel som fra et skatterettslig perspektiv. Luxembourg har derfor vært et naturlig valg for også denne investeringen.

Det er også en sterk kommersiell begrunnelse for å velge et holdingselskap i det faktum at fondene som er forvaltet av Rådgiverselskapet ikke skal gjøre investeringen i Norge AS direkte og på egenhånd. Fond forvaltet av Rådgiverselskapet vil riktignok stå for størsteparten av investeringen, men en tredje investor vil også investere et betydelig beløp mot at investoren får eierandeler i holdingselskapet i Luxembourg. Fond forvaltet av Rådgiverselskapet har også avtalt at denne investoren skal motta vederlag i form av ytterligere eierandeler for bistand med gjennomføring av joint venture med Norge SE og for å bistå med øvrig konsulentvirksomhet i tilknytning til dette joint venture. Denne investoren vil derfor eie en nærmere bestemt prosentandel av holdingselskapet i Luxembourg, mens resten eies av relevante fond forvaltet av Rådgiverselskapet. Begge parter er enige om at å investere gjennom et holdingselskap i Luxembourg, var den mest optimale måten å regulere denne enigheten på.

Objektive fakta støtter de kommersielle og forretningsmessige begrunnelsene for etableringen

Rådgiverselskapet og fond forvaltet av dem har allerede etablert en strukturbestående av flere andre investerings- og forvaltningsselskaper i tillegg til et tjenesteselskap i Luxembourg. Det var derfor også av denne grunn et naturlig og hensiktsmessig valg for dem å etablere også det nye holdingselskapet for det norske joint venture i Luxembourg.

På nåværende tidspunkt eier fond forvaltet av Rådgiverselskapet (direkte eller indirekte) 18 selskaper i Luxembourg. Dette er selskaper som i stor grad er tilsvarende det selskap som nå skal knyttes opp mot investeringen i Norge AS. I tillegg har Rådgiverselskapet som nevnt etablert et selskap i Luxembourg kalt Serviceselskapet ("Service"), som tilbyr ulike tjenester til de 18 andre selskapene. For skatterettslige formål i Norge må dette selskapets aktivitet forholdsmessig tilordnes holdingselskapet. Det vises her til Lignings-ABC 2014, avsnittet om Virksomhet pkt. 3.3.2, der det fremgår at "[a]ktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig." I det følgende beskrives derfor tjenestene Service tilbyr.

Service tilbyr en rekke forskjellige administrative tjenester, i tillegg til regnskapstjenester og tjenester relatert til skatt. Det vises til tjensteavtalen, for mer informasjon og spesifisering av den totale tjenstekatalogen. Service mottar kvartalsvis betaling for sine tjenester, og mottar også oppgjør for alle kostnader og utgifter som er påløpt som del av tjenesteytingen.

Service har for tiden en ansatt som er ansvarlig for å yte de nevnte tjenestene. I tillegg er tjenestene tilknyttet utarbeidelse av årsregnskapet for Service samt de 18 andre selskapene outsourcet til et annet selskap, X SA, som er en ekstern tjenestetilbyder. Dette selskapet bistår også med utarbeidelse og innlevering av selvangivelser, innbetaling av trygdeavgifter og moms for både Service og de andre selskapene som er direkte eller indirekte eiet av fond forvaltet av Rådgiverselskapet.

De nevnte 18 selskapene eiet av fond forvaltet av Rådgiverselskapet, har også inngått en leieavtale med X SA vedrørende leie av kontorfasiliteter i Luxembourg. På nåværende tidspunkt leier disse selskapene kontorfasiliteter fra X SA, og deler også lokale med disse. Det er imidlertid planlagt at de 18 selskapene skal flytte inn i nye lokaler som de disponerer alene.

Styret for disse selskapene består for tiden av to lokale medlemmer og et medlem fra Rådgiverselskapet. Signaturrett tilligger en av de to lokale medlemmene sammen med medlemmet fra Rådgiverselskapet. Styret møtes jevnlig i Luxembourg, og minimum tre til fire ganger i året avhengig av omfanget på aktivitetene i selskapene. Styremøtene omhandler typisk aktuelle transaksjoner og andre relevante saker som angår selskapene. Alle beslutninger på styrenivå skjer på disse møtene i Luxembourg. Styrebeslutninger dokumenteres i styreprotokollen. Styret i det nye holdingselskapet vil være satt sammen på samme måte og forventes å ha de samme aktiviteter.

Etter en helhetsvurdering er selskapet reelt etablert

Formålet med å ha et krav om at et selskap må være "reelt etablert" er å unngå at inntekt strømmer gjennom selskaper som ikke har noen realitet i den aktuelle stat, med det formål å unngå skatt, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.2. I dette tilfellet har etableringen i Luxembourg et klart kommersielt og forretningsmessig formål som tydeliggjør at dette ikke er et fiktivt arrangement. Det må legges betydelig vekt på de kommersielle begrunnelser for arrangementet, og på det faktum at selskapet blir en del av en allerede eksisterende organisasjon. På denne bakgrunn er Luxembourg et naturlig og praktisk sted å etablere seg.

De ulike forhold nevnt i pkt. 3.3.2. and 3.3.3 er egnet til å understøtte de aktuelle kommersielle og forretningsmessige forhold. Følgelig må selskapet anses for å være reelt etablert i Luxembourg.

Betydning for Norge AS

Spørsmålet som ønskes besvart i denne anmodningen har betydning for Norge AS da dette direkte relaterer seg til investeringer som gjøres i dette selskapet. Rådgiverselskapet er en attraktiv investor for Norge AS, og Rådgiverselskapet opererer med den beskrevne struktur for andre investeringer. Hvis holdingselskapet ikke anses som reelt etablert i Luxembourg for norske skatteformål, innebærer dette en diskriminerende behandling som gjør Norge AS uattraktiv for internasjonale investeringer.

Skattedirektoratet ba om følgende tilleggsopplysninger i brev, som innsender besvarte i brev:

Styremedlemmene i Lux Holding

Det er tre styremedlemmer i Lux Holding bosatt i henholdsvis Storbritannia og Luxembourg

Oversikt over investorene i Lux Holding samt hvor de er skattemessig hjemmehørende

Investorer i Lux Holding er dels fra innenfor og dels fra utenfor EØS-området. Liste er vedlagt.

Vederlag for konsulentbistand

Konsulent LLC og Rådgiverselskapet har inngått en konsulentavtale der Konsulent LLC har forpliktet seg til å yte ulike konsulenttjenester til Rådgiverselskapet.

Avtalens pkt. 3.4 definerer nærmere hvilke tjenester Konsulent LLC skal yte:

"3.4 Konsulent LLC shall during the period of this Agreement:

(a) provide to Rådgiverselskapet the following services:

(i) in a form to be agreed by the parties from time to time, the provision of all such information received with respect to Norge AS and its Subsidiary Undertakings and the sector in which they operate; and

(ii) strategic, investment and commercial advice to assist Rådgiverselskapet and its appointed board members to each of Lux Holding and Norge AS to properly and effectively manage its investment in Norge;

(b) not do anything that would result in Konsulent LLC breaching its obligations under the Lux Holding Shareholders Agreement or this Agreement or Lux Holding breaching its obligations under the Norge AS Shareholders Agreement;

(c) exercise such powers as may from time to time be vested in or given to Konsulent LLC or its Affiliates by Rådgiverselskapet, perform such duties in relation to Rådgiverselskapets direct holding in Lux Holding and indirect holding in Norge AS as Rådgiverselskapet may reasonably request Konsulent LLC to perform and use its best endeavours to improve and extend the business of each of Lux Holding and Norge;

(d) make appropriately qualified employees or members of Konsulent LLC's Group, and the Key Persons, available, at reasonable times and upon reasonable notice, to Rådgiverselskapet for the

purpose of consultation and advice, attend such meetings with representatives of Rådgiverselskapet and third parties as Rådgiverselskapet may reasonably specify; and

(e) where an executive director has been nominated by Konsulent LLC to the board of Norge AS, unless prevented by ill health or circumstances beyond his control, insure such person devotes not less than 50% of his Working Time (after taking into account annual leave and other statutory entitlements) in aggregate in each year, and otherwise, the Key Person shall devote as much time as appropriate (which is considered to be approximately 25% of his Working Time) to perform the duties of Konsulent LLC under this Agreement and under any other agreements to be agreed between the parties.

Det fremgår av det siterte overfor at konsulentarbeidet kan utføres av "appropriately qualified employees or members of Konsulent LLCs Group, and the Key Persons, available, at reasonable times and upon reasonable notice."

Videre er det også slik at en av eierne av Konsulent LLC, skal tjene som styremedlem i styret for Norge AS.

Konsulent LLC eier 3,5 % av Lux Holding, hvorav 2,5 % er vederlag for det ovennevnte konsulentarbeidet, se avtalens punkt 5.

Kildeskattesats for investorene og beskatning av Lux Holding

Dersom Lux Holding ikke anses reelt etablert vil utdelinger fra Norge AS være gjenstand for en kildeskatt i Norge. I utgangspunktet er denne satsen 25 %, jf. sktl. § 10-13 første ledd. Denne satsen vil imidlertid reduseres i skatteavtalen mellom Norge og Luxembourg til 5 %, da Lux Holding vil eie mer enn 25 % av det utdelende selskap, jf. skatteavtalens art. 10 nr. 2 a.

Vi antar at vurderingen av hvorvidt selskapet etter norsk rett anses reelt etablert i Norge, ikke har betydning for kildeskattesatsen etter denne skatteavtalen.

Vi forstår videre at inntekt eller gevinst som stammer fra Lux Holdings eierandel i Norge AS i utgangspunktet er gjenstand for en generell selskapsskatt på 22,47 %), i tillegg til en kommunal selskapsskatt på 6,75 % i Luxembourg. Det gjelder imidlertid et unntak fra dette dersom visse vilkår er oppfylt. Disse vilkårene er i hovedsak basert på EUs mor/datter direktiv, som ikke bare gjelder utbytte, men også kapitalgevinst. Direktivet er også utvidet til å gjelde EØS-land.

Når det gjelder utbytte utbetalt fra Lux Holding til aksjonærene forstår vi at dette i utgangspunktet er gjenstand for 15 % kildeskatt i Luxembourg. Imidlertid kommer et unntak til anvendelse dersom visse vilkår er oppfylt, eller satsen reduseres under deulike skatteavtalene.

Avklaring

Spørsmål 5 lyder: "øverst på s. 7 skriver dere: "I tillegg har Rådgiverselskapet, hovedinvestoren i Norge AS, ..." Det er på side 1 opplyst at Norge SE eier 100 % av Norge AS. Vi ber om en forklaring på dette."

Det som er skrevet på s. 1 relaterer seg til den opprinnelige selskapsstrukturen før holdingsstrukturen ble opprettet. På s. 7 er det en skrivefeil, setningen skal lyde: "I tillegg har

Rådgiverselskapet og fond forvaltet av dem allerede flere etableringer gjennom selskaper i Luxembourg (...)."

Hvor serviceyter er bosatt

Den ansatte i Service er bosatt i Luxembourg og arbeider også i Luxembourg.

Hvilke roller og funksjoner skal Rådgiverselskapet ha

Rådgiverselskapet skal fungere som forvalter av de ulike fondene som er aksjonærer i LuxHolding. To ansatte i Rådgiverselskapet vil også utpekes av Lux Holding til å sitte i styret i Norge AS.

Skattedirektoratet har lagt til grunn at det vil være tre investorer i Lux Holding; Rådgiverselskapet, fond forvaltet av dem og en tredje investor. Som vist i oversikten ivedlegg 4 er dette ikke korrekt. Rådgiverselskapet er ikke en investor som sådan.

Kontorfasiliteter

X SA fungerer kun som utleier av lokalene, og bruker ikke lokalene som sådan. Kontorlokalene er således utelukkende benyttet av Service for å yte tjenester til de 18 andre selskapene.

I brev opplyser innsender at 67,81 % av investorene er omfattet av fritaksmetoden og har ikke skattemotiv for etablering av holdingselskapet, mens 26,20 % av investorene blir ilagt 25 % kildeskatt ved investering direkte i Norge AS, og 5,99 % av investorene vil bli ilagt 15 % kildeskatt ved direkteinvestering.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling og avgrensning Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om Lux Holding skal anses for å være reelt etablert i Luxembourg, jf. skatteloven § 2-38 (5), og om Norge AS skal trekke kildeskatt av eventuelle utdelinger til denne eieren, jf. skatteloven § 10-13.

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

Vi legger til grunn uten nærmere vurdering at Luxembourg er å anse som et lavskatteland i denne saken. Vi forstår det også slik at Lux Holding vil anses som skattemessig hjemmehørende i dette landet. Skattedirektoratet tar ikke stilling til om øvrige krav i skatteloven § 2-38 er oppfylt.

Det fremgår av forskrift om bindende forhåndsuttalelser av 14. juni 2005 nr 550 § 5 fjerde ledd at man i en bindende forhåndsuttalelse ikke kan ta stilling til skatteavtalespørsmål. Direktoratet kan derfor ikke vurdere størrelsen på den skattebesparelse som oppnås ved å etablere Lux Holding. Innsenders opplysninger om skattebesparelsen legges derfor til grunn uten nærmere vurdering.

Innsender er gjort oppmerksom på at direktoratet ikke tar ansvar for den informasjon som fremkommer av vedleggene. Det er innsenders ansvar å presentere det som er relevant fra underliggende dokumentasjon.

Rettskilder

Skatteloven § 10-13 (1) lyder:

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. Skatteberegningen skjer ved det skattekontoret departementet bestemmer. Selskapet er ansvarlig for den skatten som etter denne paragraf faller på aksjonærene. Foregående punktum gjelder ikke skatt på utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd. Ansvar for slik skatt påhviler innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. § 9-11, svarer slik kompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.

En viktig begrensning for kildeskatten er at utbytte til selskapsaksjonær som er etablert og driver reell økonomisk virksomhet i et EØS-land, faller inn under fritaksmetoden, og derfor ikke kan ilegges kildeskatt, jf. sktl. §§ 2-38 femte ledd. Bestemmelsen lyder:

(5) Første ledd fritar for skatteplikt etter § 10-13 bare dersom skattyter er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.

Bakgrunnen for innføring av reelt etablert-kravet i NOKUS-reglene og fritaksmetoden var Cadbury Schweppes-dommen, sak C-196/04. Dommen la til grunn at CFC-regler bare er berettiget når de har til formål å omfatte rent kunstige arrangementer med formål å unngå den normalt betalbare nasjonale skatt («wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable»). Skatteloven § 2-38 femte ledd tar sikte på å etablere den samme terskel for anvendelsen av fritaksmetoden som dommen legger til grunn, gjennom vilkåret om at selskapet må være reelt etablert i en EØS-stat.

Formålet med regelendringene fremkommer bl.a. av Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

”... Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. En slik gjennomstrømning med skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kjedebeskatning og ville også kunne medføre utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesområde strammes inn i den grad en slik innstramming ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav...”

Cadbury Schweppes-dommen (C-196/04)

I Cadbury Schweppes fastslår retten i premiss (38) at det å opprette selskaper i Irland, med det formål å utnytte landets gunstige skatteregler, ikke i seg selv er nok til å konkludere med at det foreligger misbruk av etableringsfriheten. Retten sier videre, bl.a. i premiss 51, at hensynet til å unngå rent kunstige arrangementer som tar sikte på å omgå nasjonal lovgivning, kan begrunne begrensninger i etableringsretten.

Dette hensynet må imidlertid vurderes opp mot formålet med etableringsfriheten, som i denne sammenheng er å gi mulighet for stabil og vedvarende deltakelse i næringslivet i den annen stat, jf. premiss (52) og (53):

"52 Der skal ved vurderingen af den skattepligtige persons adfærd særligt tages hensyn til det formål, der forfølges med etableringsfriheden (jf. i denne retning Centros-dommen, præmis 25, og dommen i sagen X og Y, præmis 42).⁵³ Dette formål er at åbne mulighed for, at en statsborger i en medlemsstat kan foretage en sekundær etablering i en anden medlemsstat for at udøve sin virksomhed dér og således inden for Fællesskabet at begunstige det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, præmis 21). Etableringsfriheden har i denne henseende til formål at give en fællesskabsstatsborger mulighed for på stabil og vedvarende måde at kunne deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og få fordel heraf (dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25)."

I premiss 25 i sak C-55/94, Reihard Gebhard, som retten her viser til sies:

"Begrebet etablering i traktatens forstand er saaledes et meget vidt begreb, som for en faelleskabsstatsborger indebaerer, at han paa stabil og vedvarende maade kan deltage i det oekonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og faa fordel heraf, hvorved der sker en begunstigelse af det oekonomiske og sociale samarbejde inden for omraadet selvstendig erhvervsvirksomhed (jf. dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, praemis 21)."

Retten i Cadbury Schweppes presiserer videre:

"54 I betragtning af dette integrationsformål i værtsmedlemsstaten forudsætter begrebet etablering som omhandlet i traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheten, at der rent faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed ved hjælp af en fast indretning i denne medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum (jf. dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Factortame m.fl., Sml. I, s. 3905, præmis 20, og af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 21). Begrebet forudsætter derfor, at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne."

I premiss 20 i sak C-221/89, Factortame, som retten viser til sies:

"I denne forbindelse bemærkes, at begrebet etablering som omhandlet i Traktatens artikkel 52 ff. omfatter den faktiske udøvelse af en økonomisk aktivitet ved hjælp af en fast indretning i en anden medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum."

Videre sier retten i Cadbury Schweppes premiss (55) og (56):

"55 Heraf følger, at for at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.

56 I lighed med de transaktioner, der er omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 49, og hvorved overførsler af underskud inden for en koncern tilrettelægges således, at de henføres til selskaber, der har hjemsted i de medlemsstater, der anvender de højeste skattesatser, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst, kan den type transaktioner, der er beskrevet i foregående præmis, gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på deres område, og dermed bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46)."

En begrænsning af etableringsfriheten er akseptabel hvis formålet er at hindre etablering af rent kunstige arrangementer som tar sikte på at unngå skatt på overskudd fra virksomhet som utføres på det nasjonale området, og som således er uten økonomisk realitet i etableringsstaten.

Øyvind Hovland skriver i sin artikkel i Skatterett nr. 4/2012 s. 281 bl.a. følgende om hensynet til å unngå rent kunstige arrangementer:

"Et sentralt poeng er uttrykket "the profits generated by activities carried out on national territory". I dette ligger et krav om at inntekten ("the profits"), som formelt tilordnes det utenlandske datterselskapet, i realiteten skriver seg fra aktiviteter som er utøvd i morselskapets hjemland ("on national territory"). Denne meningen fremgår klart når premiss 55 leses i sammenheng med premiss 56, hvor det uttales at "the type of conduct described in the preceding paragraph", er i strid med hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsrett, dvs. for medlemslandene til å "exercise their tax jurisdiction in relation to the activities carried out in their territory". EU-domstolen viser i premiss 56 til premiss 46 i sak C-446/03 Mark & Spencer, hvor bl.a. hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsrett også ble ansett som et hinder for en generell adgang til grenseoverskridende skattemessig konsolidering. EU-domstolen gir dermed uttrykk for at verdier som er opparbeidet på en medlemsstats territorium har så sterk tilknytning til denne stats skattefundament, at det er naturlig å gi denne stat en primær rett til å beskatte verdiene."

For vurderingen av om det foreligger et kunstig arrangement sier retten i Cadbury Schweppes-dommen bl.a. følgende i premiss 61-68:

"61 CFC-lovgivningen inneholder et vist antal undtagelser, hvor beskatningen af overskud i CFC-selskaber ikke finder sted hos det hjemmehørende selskab. I henhold til visse af disse undtagelser er det hjemmehørende selskab fritaget for beskatning i situationer, hvor det forekommer udelukket, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har et skattemæssigt formål. Et CFC-selskabs udlodning af næsten hele overskuddet til et hjemmehørende selskab viser således, at det hjemmehørende selskab ikke har til hensigt at undgå beskatning i Det Forenede Kongerige. CFC-selskabets udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed

udelukker på sin side, at der foreligger et kunstigt arrangement, der ikke har nogen reel økonomisk forbindelse med værtsmedlemsstaten.

62 Selv om ingen af disse undtagelser finder anvendelse, kan den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen, undlades, hvis oprettelsen af CFC-selskabet og dets virksomhed opfylder begrundelsestesten. Betingelserne herfor er i det væsentlige, at det hjemmehørende selskab godtgør dels, at den væsentlige nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige, der følger af transaktionerne mellem dette selskab og CFC-selskabet, ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med disse transaktioner, dels at opnåelsen af en nedsættelse af denne skat ved at flytte om på overskud i denne lovgivnings forstand ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med oprettelsen af CFC-selskabet.

63 Som sagsøgerne i hovedsagen, den belgiske regering og Kommissionen har anført, kan den omstændighed, at ingen af undtagelserne i CFC-lovgivningen finder anvendelse, og at ønsket om at opnå en skattelettelse har været bevæggrunden for oprettelsen af CFC-selskabet samt for udførelsen af transaktioner mellem dette selskab og det hjemmehørende selskab, ikke være tilstrækkelig til, at det må fastslås, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har til formål at undgå denne beskatning.

64 For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, at det fremgår af de objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, således som det er beskrevet i denne doms præmis 54 og 55, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 52 og 53, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 74 og 75).

65 Det er således en betingelse for, at CFC-lovgivningen er forenelig med fællesskabsretten, at den beskatning, der er foreskrevet i denne lovgivning, skal være udelukket, når oprettelsen af CFC-selskabet svarer til en økonomisk realitet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde.

66 Denne oprettelse skal svare til en reel etablering, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 52-54 [52, 53, 54].

67 Som Det Forenede Kongerige og Kommissionen har anført under retsmødet, skal dette konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr.

68 Hvis efterprøvelsen af sådanne omstændigheder fører til den konklusion, at CFC-selskabet svarer til en fiktiv etablering, hvorfra der ikke faktisk udøves nogen økonomisk virksomhed på værtsmedlemsstatens område, må oprettelsen af CFC-selskabet anses for at udgøre et rent kunstigt arrangement. Dette kunne bl.a. være tilfældet for et datterselskab, som er et "postkasse"- eller "skærm"-selskab (jf. dom af 2.5.2006, sag C-341/04, Eurofood IFSC, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 34 og 35)."

Etableringsretten gir et selskap i en EØS-stat mulighet til å foreta en etablering i en annen medlemsstat for å utøve sin virksomhet der, dvs. å gi mulighet for på stabil og vedvarende måte å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat enn sin egen. At slik etablering medfører skattemessige fordeler er i seg selv ikke nok til å begrense etableringsretten.

Finansdepartementets brev av 29.09.2009

Finansdepartementet la i sin uttalelse datert 29.09.2009, Utv. 2009 s. 1280, til grunn at vurderingen av skatteomgåelsesmotiv må gjøres ut fra objektive omstendigheter:

"... Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten..."

I evaluering av skattereformen, Meld. St. 11 (2010-2011) kap. 9.8.2, skriver departementet:

"I de tilfellene inntekter til og fra slike selskaper ikke blir beskattet i sin EØS-hjemstat, vil kjedebeskatningssynspunktet som ligger bak fritaksmetoden, ikke være relevant. Videre vil en generell anvendelse av fritaksmetoden for EØS-selskaper åpne for skattemessige tilpasninger ved at skattyter lar inntekter til eller fra selskaper i lavskatteland utenfor EØS gå via mellomliggende selskaper i EØS.

Tilpasninger kan eksempelvis skje ved at inntekter opptjent av et selskap i et lavskatteland utenfor EØS deles ut som utbytte til et selskap hjemmehørende i EØS. Dersom utbyttet ikke skattlegges i EØS-selskapets hjemstat, og utbyttet så videreutdeles til et norsk Kjøperselskap som omfattes av fritaksmetoden, vil inntektene fra investeringen i lavskattelandet utenfor EØS i realiteten bli omfattet av fritaksmetoden.

...

Utover at EU-domstolen i Cadbury/Schweppes fastslo at rene postkasseselskaper ikke kan anses reelle, er premissene i dommen farget av det konkrete tilfellet som ble vurdert. Saken gjaldt et selskap som drev finansiell tjenestevirksomhet i Irland, og det uttales i premissene at det er relevant hvorvidt selskapet har ansatte, lokaler og utstyr til disposisjon i etableringslandet. Disse omstendighetene er likeledes nevnt i de norske forarbeidene som eksempler på karakteristika som kan påvise at realitetskravet er oppfylt. I tilfeller der det aktuelle selskapet driver ordinær forretningsvirksomhet i EØS-staten, vil de nevnte forholdene kunne tilsi at etableringen/aktiviteten der er reell.

Disse kjennetegnene vil imidlertid ikke være like treffende for alle typer virksomhet. Det ble i perioden etter Cadbury/Schweppes truffet enkelte ligningsavgjørelser som mer eller mindre

automatisk la til grunn at et selskap i et annet EØS-land måtte ha ansatte, lokaler og utstyr for at det skulle kunne anses reelt etablert der og kvalifisere under fritaksmetoden. Praksisen ble klaget inn for EFTAs overvåkingsorgan, ESA, som igjen tok saken opp med Norge. På bakgrunn av ESAs henvendelse avga Finansdepartementet 29. september 2009 en uttalelse som blant annet presiserte at det alltid må foretas en helhetsvurdering av om realitetskravet er oppfylt i det konkrete tilfellet. Det avgjørende må ifølge uttalelsen være at det «påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten».

...

Problemstillingen er viktig fordi det nettopp er for selskaper uten krav til fysisk tilstedeværelse mv. at omgåelsesfaren kan være størst. Det vil da koste skattyter lite å lokalisere etableringen i et annet land. Skulle man for eksempel åpne for at alle holdingselskaper skulle godtas som reelt etablerte i EØS fordi de normalt drives uten ansatte, lokaler eller andre fysisk påviselige karakteristika, ville realitetskravet som nå er etablert i fritaksmetoden (og i fellesskapsretten), miste sin effekt. Med en slik fortolkning ville inntekt med opprinnelse/destinasjon i lavskatteland utenfor EØS kunne strømme skattefritt gjennom holdingselskap i EØS-land som er lavskatteland (eller som ikke opererer med samme begrensninger i sine fritaksregler som Norge). Norge ville på sin side ikke ha rett til å beskatte inntekten fordi den kommer fra/utdeles til et EØS-land.

Denne problemstillingen er heller ikke ukjent for EU-/EØS-organene. I en kommisjonsmeddelelse av 10. desember 2007 inviterte Kommisjonen medlemsstatene til et samarbeid om å definere innholdet i EUs anti-misbruksregler, herunder hva som skal kreves for at holdingselskaper og andre selskapstyper uten behov for fysisk tilstedeværelse, skal anses å oppfylle realitetskravet. Det er kommet lite håndfast ut av de få tilbakemeldingene som har blitt gitt. De har i stor grad inneholdt nye formuleringsmåter for begrepet «reell etablering/aktivitet», uten at det har bidratt i vesentlig grad til å gjøre selve innholdet av vilkåret klarere.

Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis måtte tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektivt konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper.

Hvis det på den annen side synes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene. Dette er også uttalt i Finansdepartementets brev av 5. juli 2010, inntatt i Utvalget 2010 s. 1240. Saken omhandlet et tenkt tilfelle hvor det utenlandske selskapets inntekter utelukkende kommer fra aksjer som ville falt inn under den norske fritaksmetoden, og hvor det følgelig ikke var noe å oppnå skattemessig ved å ha et holdingselskap utenfor Norge."

Oppsummering av rettskildene

På bakgrunn av EU-retten la Finansdepartementet i forarbeidene til grunn at for å hindre tilpasninger og skatteomgåelse kan det stilles krav til reell etablering/virksomhet i etableringsstaten ved anvendelse av fritaksmetoden og NOKUS-bestemmelsene. Formålet med et slikt krav er bl.a. å forhindre at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. Det ble presisert at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet må delta i etableringsstatens næringsliv. Selskapet må i etableringsstaten bl.a. ha ansatte som har kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive det som er selskapets økonomiske virksomhet. I tillegg må selskapets aktivitet i etableringslandet ha økonomisk substans, bl.a. med påviselige inntekter fra egen virksomhet.

Finansdepartementet har deretter i brevet av 29.9.2009 presisert at det alltid må foretas en helhetsvurdering av om selskapet utøver økonomisk virksomhet i den andre staten. At selskapet ikke har egne ansatte, lokaler etc. er ikke nødvendigvis nok til å konstatere at det ikke er reelt etablert. Departementet nevner imidlertid særskilt at man ikke kan åpne for at alle holdingselskaper godtas som reelt etablerte i EØS fordi de normalt drives uten ansatte, lokaler eller andre fysisk påviselige karakteristika, da ville realitetskravet som nå er etablert i fritaksmetoden (og i fellesskapsretten), i tilfelle miste sin effekt.

På denne bakgrunn skal Skattedirektoratet ta stilling til om selskapet Lux Holding skal anses som reelt etablert i Luxembourg.

Oppfyller Lux Holding kravet til reelt etablert?

A) Skattemotiv

Eierne i Lux Holding er opplyst å være hjemmehørende dels innenfor og dels utenfor EØS-området.

Innsender opplyser at 67,81 % av investorene er omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38, og har ikke skattemotiv for etablering av holdingselskapet. Videre opplyser innsender at 26,20 % av investorene vil bli ilagt 25 % kildeskatt ved investering direkte i Norge AS, og at 5,99 % av investorene vil bli ilagt 15 % kildeskatt ved investering direkte i selskapet.

Direktoratet legger derfor til grunn som opplyst at det foreligger et ikke ubetydelig skattemotiv for etableringen av Lux Holding i Luxembourg.

B) Foreligger det forretningsmessige grunner til at selskapet er etablert i Luxembourg?

Avgjørende blir da om det kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner til at selskapet blir etablert i den aktuelle staten.

Innsender har opplyst at flere utenlandske investorer ønsker å investere i Norge AS. Istedenfor å investere direkte i selskapet, ønsker investorene å etablere et holdingselskap, Lux Holding, i Luxembourg, og investere via dette selskapet. Lux Holding skal igjen eie 50 % av Norge AS. Den øvrige halvpart av Norge AS skal eies av Norge SE.

Bakgrunnen for etableringen i Luxembourg er, ifølge innsender, ikke hovedsakelig skattemessig motivert, men det foreligger sterke kommersielle og forretningsmessige hensyn. Innsender nevner:

- Valg av Luxembourg som etableringsstat skyldes delvis at de utenlandske investorene foretrekker å investere i en jurisdiksjon som er kjent for dem, herunder et kjent rettssystem med stabile rammevilkår, som for dem innebærer forutberegnelighet.
- Det er ikke uvanlig at utenlandske investorer investerer i Luxembourg da det er en jurisdiksjon som gjennom en årrekke har vært og er særlig tilpasset internasjonale investorer.
- I Luxembourg finnes det også, ifølge innsender, i større grad relevant tilgang på kompetanse og ressurser relevant for denne type asset management.
- Å forfølge alternativet om å investere i Norge AS direkte ville involvere tid og ressurser for å oppnå tilstrekkelig kunnskap om norske rammevilkår, forutsigbarhet og det norske rettssystemet, noe som mange investorer normalt ikke ønsker å involvere seg i, ifølge innsender.
- Innsender opplyser at Rådgiverselskapet skal fungere som forvalter av de ulike fondene som er aksjonærer i Lux Holding.
- I tillegg har Rådgiverselskapet, og fond forvaltet av dem, allerede flere etableringer gjennom selskaper i Luxembourg, og Rådgiverselskapet er således allerede kjent både med rammevilkår og rettssystemet i denne staten og øvrige relevante forhold. På nåværende tidspunkt eier fond forvaltet av Rådgiverselskapet (direkte eller indirekte) 18 selskaper i Luxembourg.
- To ansatte i Rådgiverselskapet vil også utpekes av Lux Holding til å sitte i styret i Norge AS.
- Det er også en sterk kommersiell begrunnelse for å velge et holdingselskap i det faktum at fondene som er forvaltet av Rådgiverselskapet ikke skal gjøre investeringen i Norge AS direkte og på egenhånd, ifølge innsender.
- Fond forvaltet av Rådgiverselskapet vil riktignok stå for størsteparten av investeringen, men Konsulent LLC vil også investere et betydelig beløp mot at investoren får eierandeler i holdingselskapet i Luxembourg.
- Fond forvaltet av Rådgiverselskapet har også avtalt at Konsulent LLC skal motta vederlag i form av ytterligere eierandeler for bistand med gjennomføring av joint venture med Norge SE og for å bistå med øvrig konsulentvirksomhet i tilknytning til dette joint venture. Konsulent LLC vil derfor eie en nærmere bestemt prosentandel av holdingselskapet i Luxembourg, mens resten eies av relevante Rådgiverselskapets forvaltede fond. Innsender har opplyst at Konsulent LLC skal eie 3,5 % av Lux Holding, hvorav 2,5 % er vederlag for konsulentarbeidet.

- I tillegg har Rådgiverselskapet etablert et selskap i Luxembourg kalt Service, som tilbyr ulike tjenester til 18 andre selskapene. For skatterettslige formål i Norge må dette selskapets aktivitet forholdsmessig tilordnes holdingselskapet. Innsender viser her til Lignings-ABC 2014, avsnittet om Virksomhet pkt. 3.3.2, der det fremgår at "[a]ktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig." I det følgende beskrives derfor tjenestene Service tilbyr. Service tilbyr en rekke forskjellige administrative tjenester, i tillegg til regnskapstjenester og tjenester relatert til skatt. Service mottar kvartalsvis betaling for sine tjenester, og mottar også oppgjør for alle kostnader og utgifter som er påløpt som del av tjenesteytingen. Service har for tiden én ansatt som er ansvarlig for å yte de nevnte tjenestene. Den ansatte er bosatt og arbeider i Luxembourg. Det vises til opplysningene inntatt foran.
- De nevnte 18 selskapene er eiet av fond forvaltet av Rådgiverselskapet har også inngått en leieavtale med X SA vedrørende leie av kontorfasiliteter i Luxembourg. Det er opplyst at X SA kun fungerer som utleier av lokalene idag, og ikke bruker lokalene selv. Kontorlokalene er således utelukkende benyttet av Service for å yte tjenester til de 18 andre selskapene, der Lux Holding skal bli det 19. selskapet.
- Styret for disse selskapene består for tiden av to lokale medlemmer og et medlem fra Rådgiverselskapet. Signaturrett tilligger en av de to lokale medlemmene sammen med medlemmet fra Rådgiverselskapet. Styret møtes jevnlig i Luxembourg, og minimum tre til fire ganger i året avhengig av omfanget på aktivitetene i selskapene. Styremøtene omhandler typisk aktuelle transaksjoner og andre relevante saker som angår selskapene. Alle beslutninger på styrenivå skjer på disse møtene i Luxembourg. Styrebeslutninger dokumenteres i styreprotokollen.
- Styret i Lux Holding vil være satt sammen på samme måte og forventes å ha de samme aktiviteter. Det er opplyst at styret skal bestå av Per, hjemmehørende i Storbritannia, samt Pål og Espen, begge hjemmehørende i Luxembourg.

På bakgrunn av disse opplysningene skal direktoratet ta stilling til om det foreligger objektive kriterier som viser at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner til at selskapet Lux Holding er blitt etablert i den aktuelle staten.

Det er opplyst at Lux Holding utelukkende skal være eier av 50 % av aksjene i Norge AS. Selskapet skal således eie én aksjepost. Det er ikke opplyst noe om at det skal gjennomføres noen transaksjoner i denne aksjeposten. Det er derimot opplyst at dette skal være et joint venture mellom Lux Holding og Norge SE, der Norge AS vil være målselskapet. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at eiersitsen vil være fast.

I et selskap som eier én aksjepost på 50 % er det svært begrenset hvilke administrative oppgaver det er behov for. Den innsendte listen over arbeidsoppgaver som Service tilbyr er:

- a). Collection of financial data for the Entities;

- b). To engage the services of duly qualified advisers, such as auditors, attorneys, or taxexperts, if, and to the extent to which, such assistance are deemed appropriate or required by the Service;
- c). To liaise with the regular tax and legal auditors of the Entities;
- d). To organize the archives of the Entities;
- e). To draft or have drafted and review the trade blotters, the drawdown and repayment notices and any other action required in relation thereto on behalf of the Entities;
- f). To prepare or have prepared and review Entities balance sheets, profits and losses reports and trial balance reports and to file or have filed the Entities' annual accounts in accordance with the laws of the Grand-Duchy of Luxembourg;
- g). To keep the Entities file up-to-date with respect to the Articles of Association, copies of resolutions, minutes of shareholders' meetings, official registrations, copies of annual accounts and to keep the Entities's shareholders' register up-to-date ;
- h). To coordinate the convening of the Annual Meeting of the Shareholders as stipulated by the Articles of Association of the relevant Entities;
- i). To coordinate work in connection with the board meetings of each of the Entities and to provide a secretary for each of the Entities' board meetings;
- j). To coordinate work in connection with the shareholder meetings of each of the Entities and to keep the shareholder and noteholder registers for each of the Entities' board meetings up to date; and
- k). To prepare and file all the Entities requisite filings with the Luxembourg Trade and Companies Register, the Luxembourg tax Authorities as well as any other legal publications.

De arbeidsoppgaver som Service tilbyr synes ikke helt å treffe de ordinære oppgavene til et rent eierselskap. Direktoratet nevner som eksempel fra den presenterte arbeidslisten; å organisere arkivene. Med én aksjepost antas det at denne oppgaven ikke blir særlig omfattende. Den eneste inntekten i Lux Holding vil være utdelinger fra Norge AS. Regnskap, skatteoppgaver ol. vil derfor også være svært oversiktlige. For et selskap med én aksjepost, samt utbytte fra denne, antar direktoratet at heller ikke de øvrige oppgavene gir grunnlag for utøvelse av virksomhet i Luxembourg med deltagelse i det lokale næringsliv.

På denne bakgrunn kan ikke direktoratet se at innsenders argumenter om at man trenger et etableringssted med store ressurser for denne typen asset management, å være et viktig argument. Et holdingselskap med en stabil aksjepost trenger liten grad av administrasjon.

Dette gjenspeiles også av det faktum at Service som kun har én ansatt, betjener 18 andre tilsvarende selskaper i tillegg til Lux Holding. Totalt yter den ansatte i Service dermed tjenester til 19 selskaper. Alle disse selskapene må avholde styremøter. Ifølge opplysningene avholdes det tre-fire styremøter i hvert av selskapene. Det innebærer at for de 19 selskapene blir det fra 57-76

møter i året, med et gjennomsnitt på 66,5 møter. Arbeidet med innkallinger, å avholde, samt referatskriving fra disse møtene bør fylle store deler av den ansattes tid. Det medfører at han ikke har mye tid igjen til å utføre andre oppgaver for de 19 selskapene.

Skattedirektoratet forstår faktum slik at Konsulent LLC skal arbeide for Rådgiverselskapet for å sikre investeringen til eierne i Lux Holding og Norge AS, og ikke utføre arbeid for Lux Holding.

Det er vanskelig å få øye på hvordan virksomhet i Lux Holding, som utelukkende skal eie en aksjepost, over tid vil delta i det lokale næringslivet i Luxembourg, jf uttalelsen i premiss 54 i Cadbury Schweppes-dommen. Direktoratet har heller ingen opplysninger om at selskapet har påtatt seg noen oppgaver på vegne av øvrige konsernselskaper. Formålet med Lux Holding er, slik direktoratet ser det, å skaffe investorer til det norske selskapet Norge AS, på en slik måte at de reduserer belastningen av kildeskatt på utbyttet fra dette selskapet der all inntekten genereres.

På denne bakgrunn er det vanskelig å få øye på den forretningsmessige årsaken til etableringen i Luxembourg.

Slik faktum er presentert fremstår det for Skattedirektoratet som at Lux Holding blir et gjennomstrømmingsselskap for utbyttet som kommer fra Norge AS. Hensikten med etableringsretten er ikke å legge til rette for at utbytter skal strømme igjennom et holdingselskap, som ikke har egen virksomhet, med det formål å redusere skatten i den stat datterselskapet ligger og der all virksomheten skjer. Inntekten skriver seg derimot fra virksomhet i Norge AS. Formålet med å ha et krav om at et selskap må være "reelt etablert" er nettopp å unngå at inntekt strømmer gjennom selskaper som ikke har noen realitet i den aktuelle stat, med det formål å unngå skatt.

Lux Holding har som mål å skaffe investorer til Norge AS. De kunne investert direkte istedet for å etablere et mellomliggende holdingselskap i Luxembourg. For investorene som faller utenfor fritaksmetoden og samlet eier 32,19 % av selskapet, medfører det mellomliggende selskapet en betydelig besparelse av kildeskatt til Norge.

Slik Skattedirektoratet ser det vil aktiviteten i Lux Holding hovedsakelig være å avholde styremøter og levere pliktige regnskaps- og skattepapirer. Også et postkasseselskap har imidlertid et styre/leverer og oppbevarer obligatoriske dokumenter. Ifølge Cadbury Schweppes-dommen var det ikke nok.

På denne bakgrunn konkluderer Skattedirektoratet med at Lux Holding ikke kan anses reelt etablert i Luxembourg og Norge AS skal trekke kildeskatt av eventuelle utdelinger til denne eieren, jf. skatteloven § 10-13.

Konklusjon

Lux Holding anses ikke som reelt etablert i Luxembourg etter skatteloven § 2-38 (5), og Norge AS skal trekke kildeskatt av eventuelle utdelinger til denne eieren, jf. skatteloven § 10-13.

Lovendringer

SkN 15-087 Endringslov til skatteloven

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Prop.120 LS (2014-2015), Innst.355 L (2014-2015), Lovvedtak 116 (2014-2015). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 15. og 18. juni 2015. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgjande lov:

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 2-3 fjerde ledd bokstav c skal lyde:

c) utbetalingen skjer for å oppfylle forpliktelse som påhviler annen person, selskap eller innretning på grunnlag av tilskudd mv. som det er gitt fradrag for etter §§ 6-46, 6-47 og 6-72.

§ 5-12 sjette ledd andre punktum skal lyde:

Fordel etter første punktum regnes ikke som inntekt når det gis fradrag for premiebetalingen etter §§ 6-45 og 6-72.

§ 6-45 første punktum skal lyde:

Fradrag for kostnad til sikring av pensjoner gis bare etter reglene i §§ 6-46, 6-47 og 6-72 når kostnaden ikke er pålagt i eller i medhold av lov.

Overskriften til §§ 6-70, 6-71 og ny 6-72 skal lyde:

Særlige bestemmelser om fradrag for utenlandske arbeidstakere mv. og begrenset skattepliktige

§ 6-70 tredje ledd bokstav c skal lyde:

c. tilskudd til pensjonsordning, jf. §§ 6-47 a og b og 6-72.

§ 6-71 første ledd første punktum skal lyde:

Personlig skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2-3 kan kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter § 2-1 niende ledd, når skattyteren er bosatt i annen EØS-stat og hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, pensjon, uføreytelser eller virksomhet i inntektsåret skattlegges i Norge.

Ny § 6-72 skal lyde:

§ 6-72. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning

(1) Statsborger i en EØS-stat som har inntekt fra arbeid, gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning vedkommende er medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge. Arbeidsgiver gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning som nevnt i første punktum. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter denne bestemmelsen kan ikke overstige grensene for innskudd etter tjenestepensjonsloven § 4-7 første og annet ledd.

(2) Statsborger i en EØS-stat som har inntekt fra virksomhet, gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning vedkommende er medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter denne bestemmelsen kan ikke overstige grensene for innskudd etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd.

(3) Der medlemskap i en utenlandsk pensjonsordning etter første eller annet ledd kombineres med medlemskap i en norsk tjenestepensjonsordning, gis kun fradrag for tilskudd til den norske ordningen, jf. §§ 6-46 og 6-47.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 11-21 første ledd bokstav c skal lyde:

- c. Fra et selskap som nevnt i første ledd bokstav a, b eller e til et tilsvarende selskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med. Ved overføring etter denne bestemmelsen fra selskap som nevnt i bokstav e, er det et vilkår at Norge etter folkerettslig overenskomst med den andre staten kan kreve bistand til innfordring.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endring:

§ 18-3 andre ledd a nr. 3 skal lyde:

3. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om verdsetting av kraft som forbrukes i skattyters produksjonsvirksomhet, og kraft som tas ut av eier og forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder selskap i samme konsern, til markedspris.

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endring:

§ 15-4 fjerde ledd skal lyde:

- (4) Er ektefellene skilt eller separert i inntektsåret, kan den ektefellen som det meste av året har forsørget den andre, gis personfradrag i klasse 2 i stedet for fradrag for bidrag etter § 6-52.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 14-45 tredje ledd skal lyde:

- (3) Saldoen skal tillegges gevinster som ikke er inntektsført og fradras tap på driftsmidler som nevnt i § 14-53.

§ 14-51 skal lyde:

§ 14-51. Avskrivning av vindkraftverk

Driftsmidler i vindkraftverk ervervet fra og med inntektsåret 2015 til og med inntektsåret 2020, avskrives med like store årlige beløp over fem år. Det samme gjelder for internt nettanlegg og betongfundament for vindkraftverk. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen, herunder presisere hvilke driftsmidler bestemmelsen skal gjelde for

Gjeldande § 14-51 og § 14-52 blir til § 14-52 og ny § 14-53.

§ 14-71 første ledd skal lyde:

- (1) Gevinst ved realisasjon av fast eiendom som ikke omfattes av §§ 14-40 til 14-48 eller § 14-53, kan kreves fritatt for inntektsbeskatning i det året da realisasjonen finner sted, så langt skattyteren som vederlag har mottatt ny fast eiendom som ledd i makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 prosent av aksjene.

V

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2015.

Endringa under II tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2016.

Endringa under III tek til å gjelde straks.

Endringane under IV gjelder frå den tid Kongen bestemmer.

SkN 15-088 Endringslov til ligningsloven

Lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Prop.120 LS (2014-2015), Innst.355 L (2014-2015), Lovvedtak 113 (2014-2015). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 15. og 18. juni 2015. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgjande lov:

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endring:

§ 2-4 skal lyde:

§ 2-4. Særskilte ligningsmyndigheter

For skattyter som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, er Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt særskilte ligningsmyndigheter, jf. petroleumsskatteloven § 6. Departementet kan gi nærmere forskrifter til denne paragrafen.

II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 5-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:

- b. pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,

§ 5-2 nr. 1 ny bokstav l skal lyde:

1. engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

§ 5-5 nr. 3 tredje og fjerde punktum blir oppheva.

III

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endring:

Ny § 10-10 skal lyde:

§ 10-10. Overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å registrere og dokumentere kontantsalg

1. Skattekontoret kan ilegge en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a overtredelsesgebyr.
2. Gebyret skal utgjøre 15 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra illeggelsen av gebyret skal gebyret utgjøre 40 rettsgebyr.
3. Vedtak om overtredelsesgebyr kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.
4. Gebyret tilfaller statskassen.

IV

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med 1. juli 2015.

Endringane under II tek straks til å gjelde med verknad for ytingar utbetalte i 2015, men likevel slik at ytingar utbetalte i 2015 kan rapporterast samla ein gong seinast 5. januar 2016.

Endringane under III tek til å gjelde 1. januar 2016.

Endringa under IV tek til å gjelde 1. januar 2019.

SKN 15-089 Endringslov til skattebetalingsloven

Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Prop.120 LS (2014-2015), Innst.355 L (2014-2015), Lovvedtak 118 (2014-2015). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 15. og 18. juni 2015. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjer ein følgjande endringer:

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene - formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

(1) Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Med mindre annet er bestemt gjelder dette også for tilknyttede krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b.

(2) Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Forskuddstrekk fra selskaper og innlånere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

(3) Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

(4) Første til tredje ledd gjelder ikke formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om at skatteoppkreveren skal innkreve andre krav, herunder krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Departementet kan i forskrift også gi regler om hvem som skal innkreve forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til.

§ 2-2 skal lyde:

§ 2-2. Skattekontoret - øvrige skatte- og avgiftskrav mv.

(1) Skattekontoret er innkreivingsmyndighet for krav som ikke innkreives av skatteoppkreveren etter § 2-1. Statens innkreivingsentral har samme innkreivingsmyndighet som et skattekontor når den innkreiver slike krav.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om at krav etter første ledd skal betales til andre enn skattekontoret. Departementet kan i forskrift også bestemme at tollregionen skal innkreive nærmere bestemte krav etter første ledd, likevel slik at kapittel 14 ikke gjelder for tollregionen.

§ 2-3 skal lyde:

§ 2-3. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne

(1) Departementet kan gi instruks for skatteoppkrevernes utøving av den myndighet de har etter loven. Departementet kan også gi instruks for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Myndighet innenfor skatteoppkreverens virksomhetsområde som i loven er lagt til departementet eller Skattedirektoratet, kan delegeres til skatteoppkreverne.

(2) Departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver.

§ 2-4 til § 2-8 oppheves.

§ 9-1 andre ledd skal lyde:

(2) Krav belastet dagsoppgjørordningen skal betales kontant. Skattekontoret kan bestemme at oppgjøret også kan skje ved elektronisk betaling via bank.

§ 10-40 andre ledd skal lyde:

(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos skattekontoret, forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten.

§ 10-41 tredje ledd skal lyde:

(3) Skatte- og avgifts krav belastet dagsoppgjørordningen forfaller til betaling første virkedag etter fortolling. Skattekontoret kan fastsette en nærmere frist for når på forfallsdagen betaling må ha skjedd.

§ 14-10 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Skattekontoret kan begjære varen solgt 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt tollskyldneren. Ved salg etter tolloven § 4-2 tredje ledd og § 16-14 skal tollskyldneren om mulig varsles. Har tollskyldneren ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn

eller tilbakeholdt etter tolloven §§ 4-2 og 16-12, eller når fristen tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene er utløpt.

(3) Skattekontoret kan angi om varene skal selges i fortollet eller ufortollet stand.

§ 14-10 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om skattekontorets adgang til å kreve dekket omkostninger.

§ 14-11 skal lyde:

§ 14-11. Stansning av kjøretøy

(1) Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje ikke betales til rett tid, kan skattekontoret bestemme at bruken av det motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil avgiftene er betalt. Det samme gjelder dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 1, ikke etterkommes.

(2) Dersom krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, kan registreringsmyndigheten nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister.

(3) Kjøretøy som er bestemt stanset i medhold av første ledd, kan avskiltes. Skattekontoret kan be tollmyndighetene, politi, lensmann eller annen offentlig myndighet om å gjennomføre avskiltingen.

(4) Skattekontorets stansningsrett kan bortfalle ved rettsvinning etter lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre. Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter §§ 16-40 og 16-41.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betaling av gebyr til dekning av utgifter påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

§ 14-20 første ledd skal lyde:

(1) Skattekontoret kan innvilge kreditt for toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel.

§ 14-20 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattekontoret kan stille vilkår om sikkerhet før kreditt innvilges, eller senere.

§ 14-21 første og andre ledd skal lyde:

(1) Skattekontoret skal ved registrering av avgiftspliktige kreve at det stilles sikkerhet for skyldig engangsavgift på motorvogn. De nærmere kravene til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret ved registreringen, og kan senere endres.

(2) Skattekontoret kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktige etter særavgiftsloven, stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere. De nærmere kravene til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret i det enkelte tilfellet.

§ 15-1 andre ledd skal lyde:

(2) Avgjørelser som nevnt i første ledd treffes av innkreivingsmyndighetene. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om innkreivingsmyndighetens kompetanse.

§ 15-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Avgjørelser etter denne paragraf treffes av innkreivingsmyndighetene. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om innkreivingsmyndighetens kompetanse.

§ 17-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsak. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av statens partsstilling eller overføre den til et annet organ i skatteetaten.

§ 17-2 første ledd skal lyde:

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmål anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne vedtak er truffet i første instans når skatteoppkrever er innkreivingsmyndighet. Søksmål i saker hvor skattekontoret er innkreivingsmyndighet, skal anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av innkreivingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsene i § 17-1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreiving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjær ein følgjande endringar:

§ 1-1 tredje ledd bokstav a skal lyde:

- a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av ligningsloven, lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i og kassasystemlova § 8.

§ 1-1 tredje ledd bokstav c skal lyde:

- c) tvangsmulkt etter § 5-16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, merverdiavgiftsloven § 21-1, ligningsloven § 10-6, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 5a, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5a, tolloven § 16-16 og kassasystemlova § 7.

§ 10-51 bokstav c skal lyde:

- c) forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 og gebyr etter ligningsloven §§ 10-8, 10-9 og 10-10, merverdiavgiftsloven § 21-1a og kassasystemlova § 8

III

Endringane under I tek til å gjelde 1. januar 2016.

Endringane under II tek til å gjelde 1. januar 2017.

Forskriftsendringer

SkN 15-090 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer mv.

Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer, satser for minste pensjonsnivå i folketrygden fra 1. mai 2015 og virkningstidspunkt for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger

Hjemmel: Fastsatt ved kgl.res. 29. mai 2015 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 1-4 andre ledd, § 4-4 femte ledd, § 19-14 åttende ledd og § 20-18 åttende ledd. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet.

- § 1. Grunnbeløpet i folketrygden fastsettes til 90 068 kroner.
- § 2. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 første ledd andre punktum (lønnsvæksten) settes til 1,92 prosent. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 andre ledd settes til 1,16 prosent.
- § 3. Satsene for minste pensjonsnivå etter folketrygdloven § 19-8 fastsettes til 139 728 kroner for lav sats, til 162 566 kroner for ordinær sats og til 175 739 kroner for høy sats. Den særskilte satsen etter sjette ledd fastsettes til 274 085 kroner.
- § 4. Reguleringsfaktoren etter § 20-18 første ledd (lønnsvæksten) settes til 1,92 prosent.
- § 5. Virkningstidspunktet for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger settes til 1. juni 2015.
- § 6. Forskriften trer i kraft 1. mai 2015. Fra samme tid oppheves forskrift 23. mai 2014 nr. 657.

SkN 15-091 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 23. juni 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-11 nr. 1, jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

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

Samleforskriften § 5-2-37 nummer 3 skal lyde:

3. Pensjoner, uføreytelser og lignende.

Samleforskriften § 5-2-37 nytt nummer 4 skal lyde:

4. Engangsutbetaling etter individuell pensjonsavtale og engangsutbetaling etter innskuddspensjonsloven.

Gjeldende nummer 4 til 8 blir nytt nummer 5 til 9.

Samleforskriften § 5-5 C Engangsutbetaling fra innskuddspensjonsordning (§ 5-5-20 flg.) oppheves.

Samleforskriften § 5-9 F skal lyde:

F. Innbetalinger til individuelle pensjonsordninger

§ 5-9-50. Hvem er opplysningspliktig

Opplysningsplikt etter § 5-9-51 til § 5-9-55 gjelder:

1. Institusjoner som er avtalepart i en individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning § 1-2 annet og tredje ledd, og
2. institusjoner som forvalter premiefondsmidler i premiefond eller på premiefondskonto som er opptjent i en individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA).

§ 5-9-51. Opplysningspliktens omfang

Det skal ukrevet gis opplysninger etter reglene i § 5-9-52 til § 5-9-55 om årlige innbetalinger til pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning. Tilsvarende skal det ukrevet gis opplysninger om inntøende beløp i premiefond eller på premiefondskonto som er opptjent i en individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA) per 1. januar i året etter inntøtsåret.

§ 5-9-52. Innsendelsen skal inneholde opplysninger om:

1. Avtalenummer
2. Navn, adresse og fødselsnummer eller D-nummer til rettighetshaver
3. Opplysningspliktiges navn og organisasjonsnummer

4. Innbetalt premie eller innskudd til pensjonsavtalen samt årlig avtalt vederlag for administrasjon av pensjonsavtalen
5. Retur av premie
6. Innestående beløp på premiefond per 1. januar året etter inntektsåret i en individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA).

§ 5-9-53. Hvordan oppgavene skal gis

Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det format som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-9-54. Følgeskriv

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-9-55. Tid og sted for levering

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

Samleforskriften § 5-11-1 bokstav e oppheves.

Samleforskriften § 5-11-1 bokstav o skal lyde:

- o. innbetalinger til individuell pensjonsavtale og innestående beløp på premiefond per 1. januar året etter inntektsåret som nevnt i § 5-9-50 til § 5-9-55

II

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