



Skattenytt 7 og 8/2015

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

LAGMANNRETTSDOMMER	1
SkN 15-092 Spørsmål om søksmålsadgang	1
SkN 15-093 Eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg	6
TINGRETTSDOMMER	31
SkN 15-094 Lån fra selskap, tilleggsskatt	31
SkN 15-095 Fradrag for tap på fordring	49
SkN 15-096inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter.	65
SkN 15-097 Fradragsnekt for kontante kostnader – tilleggsskatt	125
SkN 15-098 Fradrag for kostnader på boligeiendom	136
UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET	147
SkN 15-099 Helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven	147
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	153
SkN 15-100 GE Healthcare AS - SKDs domskommentar	153
SkN 15-101 Canadisk ULC og fritaksmetoden	155
UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN	157
SkN 15-102 Sak om summarisk fellesoppgjør – særlig om forenklet vedtak kan være gyldig fastsettelsesgrunnlag	157
SkN 15-103 Sak om tidsbruk ved ileggelse av tilleggsskatt var i strid med EMK artikkel 6 nr. 1	167

Lagmannsrettsdommer

SKN 15-092 Spørsmål om søksmålsadgang

Lovstoff: Skattebetalingsloven § 17-1. Ligningsloven § 11-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 31. juli 2015, sak nr.: LB-2015-74276

Dommere: Lagdommer Øystein Hermansen, lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Mette Jenssen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-200938 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-74276 (15-074276ASK-BORG/04).

Parter: Ståle Einar Laugen (advokat Helge Skogseth Berg) mot Kemneren i Bergen (advokat Jan Syversen) og Staten v/Skatt vest (advokat Jan Syversen).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om skattyter hadde søksmålsadgang. Når det reises innvendinger mot tvangsfullbyrdelse etter skattebetalingsloven § 17-1, åpner loven for at det kan reises søksmål om ligningen selv om den ordinære søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 er utløpt. Adgangen til å kreve slik prøving består i tre måneder etter den forføyning det klages over. I foreliggende sak besluttet kemneren motregning i skattyters tilgodehavende på omtrent 8.000 kroner, noe som åpner for søksmål om gyldigheten av det underliggende kravet. Motregningsbeslutningen ble imidlertid opphevet av kemneren før skattyter bragte saken inn for tingretten. Kemneren frafalt motregning av prosessøkonomiske grunner. Lagmannsretten la til grunn at søksmålsadgangen etter skattebetalingsloven bare gjaldt som ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet, og når kemneren hadde frafalt motregning, måtte søksmålet avvises fordi det da ikke forelå noe aktuelt innfordringstiltak som hjemlet søksmålsadgang.

Saken gjelder spørsmål om avvisning av søksmål i skattesak.

Ståle Einar Laugen innga stevning 10. desember 2014 til Oslo tingrett. Saksøkt var staten v/Skatt vest og Kemneren i Bergen. Det var lagt ned slik påstand:

1. Ligningen for Ståle Einar Laugen fastsettes som om han ikke har drevet virksomhet i årene 2006 til og med 2010, herunder skal ilagt tilleggsskatt for inntektsåret 2007 bortfalle. For øvrig gjøres ingen endringer. Innkrevingsvedtak skal fattes på nytt basert på fastsatt ligning.
2. Subsidiært, for det tilfelle at endring av forliket ikke er bindende for Staten overføres behandlingen av ligningsavgjørelsen av 28.4.2012 til søksmåls former.
3. I begge tilfelle kreves saksomkostninger for tingretten.

Staten v/Skatt vest og Kemneren i Bergen påsto begge i tilsvaret avvisning av søksmålet.

Oslo tingrett avsa kjennelse 16. mars 2015 med denne slutning:

1. Oslo tingretts sak 14-200938TVI-OTIR/07 avvises.

2. Ståle Einar Laugen dømmes til å betale Staten v/Skatt Vest og Kemneren i Bergen saksomkostninger med 10 000 - titusen - kroner en for alle og alle for en innen 2 - to - uker fra kjennelsen ble forkynt.

Sakens nærmere enkeltheter framgår av tingrettens kjennelse og lagmannsretten bemerkninger nedenfor.

Ståle Einar Laugen har påanket tingrettens kjennelse og har lagt ned slik påstand:

1. Tingrettens kjennelse oppheves. Ved ny behandling skal det legges til grunn at saken ikke skal avvises.
2. Ankemotparten tilkjennes omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsretten forstår punkt 2 slik at «ankemotparten» er skrivefeil for «ankende part».

Staten v/Skatt vest og Kemneren i Bergen har innsendt anketilsvar. Påstanden er:

I saken mot Kemneren i Bergen:

1. Anken forkastes.
2. Kemneren i Bergen tilkjennes saksomkostnader etter rettens skjønn.

I saken mot staten v/Skatt vest:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes saksomkostnader etter rettens skjønn.

Den ankende part, Ståle Einar Laugen, har for lagmannsretten i det vesentlige gjort gjeldende:

Anken gjelder tingrettens rettsanvendelse. Skatteklagenemnda traff vedtak 28. april 2012 om skatt for inntektsårene 2006 - 2010 og tilleggsskatt for inntektsårene 2006 og 2007 for Laugen. Søksmålsfristen reguleres av skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd, som gir en frist på tre måneder etter den forføyning det klages over. Den aktuelle forføyning er kemnerens erklæring 25. juni 2014 om motregning. Klage ble sendt 27. august 2014, innen utløpet av tremånedersfristen, og stevning ble tatt ut 10. desember 2014.

Tingretten har feilaktig lagt til grunn at kemnerens avgjørelse gjelder selve motregningen. Klagen 27. august 2014 fra Laugen til kemneren var begrunnet med at ligningen er feil, noe som var eneste lovlige klagegrunn når det har gått mer enn én måned etter forføyningen. Fristen for å klage på selve motregningserklæringen, uavhengig av den underliggende ligningen, reguleres i skattebetalingsloven § 13-5, jf. § 13-1. Klagefristen er én måned. Når det derimot gjelder innsigelser mot selve ligningen, er fristen tre måneder, jf. LB-2010-98061.

Tingretten har også uriktig lagt til grunn at fullbyrdelse av motregningen aldri ble gjennomført. Kemneren hadde ikke kompetanse til å endre vedtak om forføyningen når det ikke var innkommet klage innen klagefristens utløp 25. juli 2014. Senere endring fra kemnerens side måtte begrunnes i endring av den underliggende ligning. Erklært motregning er gjennomført og

fullbyrdet disposisjon fra det tidspunkt den kommer til mottakers kunnskap. En senere opphevelse av motregningsbeslutning innebærer ikke at rettsvirkningene av motregningserklæringen faller bort.

Basert på det faktum tingretten legger til grunn, må korrekt rettsanvendelse innebære at tvangsfullbyrdelsen og inndrivningen er gjennomført. I Rt-2000-436 er det slått fast at skattyteren ikke kan kreve å få forføyningen eller grunnlaget for den prøvd av namsretten dersom tvangsforføyningen frafalles. Når det derimot gjelder tilfeller der tvangsforretningen er gjennomført, viser Høyesterett til Rt-1994-530 og Rt-1998-1481. I sistnevnte avgjørelse uttales at adgangen til å få prøvd ligningens gyldighet gjelder uavhengig av de rent innfordringsmessige regler i tvangsfullbyrdelsesloven utover vilkåret om at det må være gjennomført en tvangsforføyning, og det klages til namsretten innen tre måneder med krav om prøving av ligningen.

Stevningen er rettet mot både kemneren i Bergen og staten v/Skatt vest. Begge er rette saksøkte. Etter skattebetalingsloven § 17-1 første ledd utøves statens partsstilling av innkrevingsmyndigheten, dvs. kemneren. Fastsettelsessøksmålet mot kemneren innebærer også at Skatt vest skal ha plikt til å endre den underliggende ligning. Skatt vest hevder de ikke er forpliktet til det, fordi kemneren ikke har kompetanse til å inngå forlik. På denne bakgrunn er det også grunnlag for søksmål mot Skatt vest.

Ankemotpartene, Kemneren i Bergen og staten v/Skatt vest, har for lagmannsretten i det vesentlige gjort gjeldende:

Hovedanførselen er at det - etter at kemneren 25. september 2014 tok Laugens klage over motregningen til følge - ikke foreligger noen «tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring» av skattekravet som kan gi grunnlag for søksmål etter skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd. Tingrettens kjennelse bygger på en riktig rettsanvendelse og anken må forkastes.

Kemneren i Bergen anfører at søksmålet mot kemneren må avvises fordi saken gjelder en rettslig overprøving av et ligningsvedtak. Det er da staten v/Skatt vest - og ikke innkrevingsmyndigheten - som er part. Dette følger for øvrig av ligningsloven § 11-1 nr. 1 første punktum.

Gjenstanden for klagen 27. august 2014 var «klage på gjennomført motregning, jf. skattebetalingsloven § 13-5.» Kemnerens beslutning 25. september 2014 om å frafalle motregningen er intet forlik om Laugens ligning, slik Laugen har anført. Kemnerkontoret har heller ingen slik kompetanse, da denne tilligger skattekontoret. Beslutningen om å frafalle motregningen er truffet av prosessøkonomiske grunner, idet Laugens tilgodehavende bare utgjorde 8 179 kroner. Det er ingen fristbestemmelser for kemnerens adgang til å frafalle en påberopt motregning.

Når det gjelder påstanden punkt 2 i stevningen, vises til at overføring i søksmåls former er hjemlet i tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6. Bestemmelsen har som vilkår at det reises innvendinger mot gjennomføringen av tvangsfullbyrdelsen, dvs. motregningen i dette tilfellet. Vilkåret er ikke oppfylt, da motregningen er frafalt.

Staten v/Skatt vest har vist til at søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 fjerde ledd for lengst er utløpt, og at domstolene tidligere har avslått begjæring om oppreisning. Etter skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd har skattyteren likevel etter utløpet av fristen i ligningsloven adgang til å få overprøvd ligningsvedtak i forbindelse med en tvangsfullbyrdelse av skattekravet. Det gjelder da en tremånedersfrist «etter den forføyning det klages over.» I denne saken er det ikke foretatt noen tvangsfullbyrdelse av kemneren etter at det den 24. september 2014 ble besluttet ikke å foreta noen motregning av skattekravet. Det er da ikke grunnlag for noen rettslig overprøving, jf. Rt-2000-436. Også søksmålet mot staten må således avvises.

Lagmannsretten er kommet til at anken må forkastes og bemerker:

Saken gjelder ligningen av Ståle Einar Laugen for inntektsårene 2006 - 2010. Skattekontoret traff endringsvedtak 27. april 2012. Vedtaket ble påklaget av Laugen året etter, men klagen ble avvist av skatteklagenemnda som for sent fremmet. Laugen bragte gyldigheten av endringsvedtaket inn for Oslo tingrett 22. oktober 2013, men søksmålet ble avvist på grunn av oversittelsen av søksmålsfristen. Det vises til ligningsloven § 11-1 nr. 4 om at søksmål fra skattyteren til prøving av ligningsavgjørelse må reises innen seks måneder fra den dag vedtaket ble sendt skattyteren. Tingretten fant ved kjennelsen 3. april 2014 at det ikke var grunnlag for å gi oppfriskning for oversittelse av fristen. Tingrettens kjennelse ble opprettholdt ved Borgarting lagmannsretts kjennelse 25. august 2014, som forkastet Laugens anke. Kjennelsen er rettskraftig. Det var etter dette tidspunkt bare adgangen til å få prøvd skattesaken for disse inntektsårene etter reglene i skattebetalingsloven § 17-1 som sto åpen.

Skattebetalingsloven § 17-1 nr. 5 første og annet punktum lyder:

Etter utløpet av fristen i ligningsloven § 11-1 fjerde ledd kan ligningsavgjørelsen ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Slik prøving skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over.

Når det reises innvending mot tvangsfullbyrdelsen etter denne bestemmelsen, åpner altså loven for at det kan reises søksmål om ligningen selv om den ordinære søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 er utløpt. Adgangen til å kreve slik prøving består i tre måneder etter den forføyning det klages over. I en slik tvangsfullbyrdelsessak har skattyteren også adgang til å bestride gyldigheten av det underliggende ligningsvedtaket. Det samme må gjelde der skattyteren med hjemmel i skattebetalingsloven § 13-5, jf. § 5-16 påklager en beslutning om motregning, jf. Skoghøy: *Tvisteløsning* (2. utgave) side 221.

I dette tilfellet er tvangsforføyningen kemnerens beslutning om motregning i Laugens tilgodehavende på 8 179 kroner. Denne motregningsbeslutningen ble imidlertid opphevet av kemneren ved beslutningen 25. september 2014, dvs. før Laugen bragte saken inn for tingretten. Det framgår at motregning ble frafalt av prosessøkonomiske grunner. Etter dette tidspunkt forelå det ikke lenger noen aktuell fullbyrdelsessituasjon. Skattebetalingslovens adgang til å få prøvd ligningsavgjørelsen gjelder bare som ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet, og søksmålet fra Laugen må i denne situasjon avvises. Det vises til Rt-2000-436, der det er uttalt blant annet (side 440-441):

Den kjærende part har gjort gjeldende at skattebetalingsloven § 48 nr. 5 tredje punktum må forstås slik at skattyter innen tre måneders fristen alltid kan kreve at namsretten prøver gyldigheten av en likningsavgjørelse selv om spørsmålet om fullbyrdelsen skal fremmes ikke lenger er omtvistet. Jeg kan ikke se at bestemmelsen kan forstås på denne måte. Den særskilte frist for å få prøvd en likningsavgjørelse under fullbyrdelsen gjelder bare som et ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet. Dersom tvangsforføyningen frafalles, kan ikke skattyteren kreve å få forføyningen og grunnlaget for den prøvd av namsretten. Dette må også gjelde i de tilfeller skattyter har begjært saken overført i søksmåls former og nedlagt påstand om at likningen oppheves, før tvangsforføyningen frafalles.

Etter min mening gir ikke avgjørelsene i Rt-1998-1481 og Rt-1994-530 støtte for den kjærende parts lovforståelse. Avgjørelsene gjaldt spørsmålet om klage til namsretten over tvangsforretninger som var gjennomført av namsmyndigheten.

Den kjærende part har også pekt på at lagmannsrettens lovforståelse medfører vanskelige avgrensningsspørsmål, og at det er urimelig at kemneren kan hindre prøving av gyldigheten av en likningsavgjørelse ved å frafalle utlegg. Jeg bemerker at frafall av utlegget ikke medførte at skattyter kom i en annen stilling enn om tvangsforretningen ikke var holdt.

Lagmannsretten bemerker for øvrig i tilknytning til ankende parts anførsler at det ikke var noe rettslig til hinder for at kemneren kunne frafalle motregningen, selv om enmånedsfristen i skattebetalingsloven § 13-5 var utløpt da Laugens klage over motregningen ble fremmet overfor kemneren. Det har heller ingen betydning i denne forbindelse at Laugens anførsler i klagen over motregningen gjaldt det underliggende ligningsvedtaket.

Når det gjelder kompetanseforholdet mellom kemneren og skattekontoret i skattesaker, viser lagmannsretten for ordens skyld til bemerkningene i anketilsvaret, som lagmannsretten er enig i. Det var uansett intet grunnlag for å forstå kemnerens opphevelse av motregningen som en frafallelse av skattekravet for de aktuelle ligningsår.

Saken gir ikke grunn for å gå nærmere inn på hvem som skulle være rett saksøkt i denne type saker. Lagmannsretten nøyer seg med å vise til at ligningsloven § 11-1 nr. 1 og skattebetalingsloven § 17-1, og at § 17-1 femte ledd verken åpner for søksmål mot innkrevingsmyndigheten eller mot staten i den foreliggende situasjon hvor det ikke foreligger noe aktuelt innfordringsvedtak.

Anken blir etter dette forkastet, både i forhold til Kemneren i Bergen og i forhold til staten v/Skatt vest. Lagmannsretten er også enig i tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd.

Ankemotpartene har også for lagmannsretten krav på å få dekket sine sakskostnader etter lovens hovedregel. Det foreligger ikke omstendigheter som gir tilstrekkelig grunn for fritak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Beløpet fastsettes skjønnsmessig til 3 000 kroner inkludert merverdiavgift for hver av ankemotpartene.

Kjennelsen er enstemmig.

Slutning

1. Anken forkastes, både i forhold til Kemneren i Bergen og i forhold til staten v/Skatt vest.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Ståle Einar Laugen til kemneren i Bergen 3 000 - tretusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne kjennelsen.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Ståle Einar Laugen til staten v/Skatt vest 3 000 - tretusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne kjennelsen.

SKN 15-093 Eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg

Lovstoff: Skatteloven § 18-3 og § 18-5.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 5. juni 2015, sak nr.: 14-166469ASD-BORG/03

Dommere: Lagdommer Mette D. Trovik, konstituert lagdommer Odd Magne Gjerde, sorenskriver Stein Arne Vedde.

Parter: Kvam herad, Balestrand kommune, Gaular kommune, Ullensvang Herad, Høyanger kommune og Odda kommune (advokat Caroline Lund) mot Staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter (advokat Ida Thue).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg i seks kommuner. Tidligere var reglene slik at kommunene hvor kraftanleggene lå skulle få en andel av utbytte fra de hjemfalte anleggene i form av et årlig beløp. De aktuelle kommunene og Statkraft avtalte senere at kommunene skulle motta kraftleveranser i stedet for et årlig beløp. Spørsmålet var om denne kraften var «kraft som tas ut av kraftverkene i henhold til vilkår for konsesjon», jf. skatteloven § 18-5 annet ledd og § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1, noe som innvirket på formuesverdsettingen – og dermed eiendomsskattegrunnlaget. Lagmannsretten svarte benektende - kraften skulle ikke verdsettes til oppnådde priser etter unntaksbestemmelsen, men til spotmarkedspriser - slik det fulgte av lovens hovedregel. Kommunene fikk altså ikke medhold.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for seks kraftanlegg for skatteåret 2013 i kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang (heretter også kalt kommunene).

Spørsmålet er om kraftuttak til kommunene som følge av såkalt hjemfall skal beregnes etter hovedregelen om spotmarkedspriser eller etter unntaksbestemmelsen om oppnådde priser. Tvisten gjelder forståelsen av unntaksbestemmelsen; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", jf. skatteloven § 18-5 andre ledd og skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1. Spørsmålet er om denne unntaksbestemmelsen omfatter kraft kommunene mottar som følge av hjemfall.

Sakens bakgrunn

- Hjemfall

Kraften i Høyanger-, Bjølvo- og Tyssovassdragene ble opprinnelig bygget ut av privateid virksomhet. Ved konsesjoner for erverv av fallrettigheter og regulering av vassdragene som ble gitt i 1915 og 1924, ble det fastsatt vilkår om hjemfall.

Hjemfall innebar at vannfall, kraftverk og reguleringsanlegg med tilhørende rettigheter skulle overføres vederlagsfritt til staten etter utløpet av konsesjonsperioden. I disse konsesjonene var konsesjonsperioden på 65 og 60 år.

Hjemfall var et obligatorisk vilkår både etter industrikonsesjonsloven fra 1917 og i loven forut for denne fra 1909. Kraftverkene i Høyangervassdraget og Bjølvefossen skulle hjemfalle til staten i 1980, mens anleggene i Tyssovassdraget skulle hjemfalle i 1984.

- Foregrepet hjemfall

Utover 1950- og 1960-tallet hadde industrien økende kraftbehov, og ønsket derfor å bygge ut mer vannkraft. Hjemfallsvilkåret gjorde det vanskelig å få lønnsomhet i nyinvesteringer, fordi selskapene ikke kunne regne med å eie anleggene lenger enn frem til 1980/-84.

Selskapene tok opp dette problemet med departementet. Resultatet ble at staten og selskapene inngikk avtaler i perioden 1957-1966 om foregrepet hjemfall. Staten overtok med dette eiendomsretten straks, mot at selskapene fikk leie anleggene tilbake for en ny periode som strakk seg ut på 2000-tallet. Avtalene ga industrien en tilstrekkelig lang tidshorisont for nyinvesteringer til at fortsatt utbygging av industri og vannkraft kunne skje.

- Kommunenes rettigheter ved foregrepet hjemfall - Stortingets vedtak 18. mai 1983

Ved inngåelse av avtalene om foregrepet hjemfall mellom konsesjonæren og staten for anlegg i Høyanger-, Bjølvo- og Tyssovassdragene ble det forutsatt at kommunenes rettigheter ved hjemfall, skulle tas opp på det tidspunkt hjemfall ville inntre etter de opprinnelige konsesjoner.

Kommunens hjemfallsrettigheter følger av industrikonsesjonsloven fra 1917 § 41 andre ledd og den tilsvarende bestemmelsen i vassdragsreguleringsloven fra samme år § 10 nr. 6. Det følger av disse bestemmelsene at når et vannfall med anlegg i henhold til konsesjon tilfaller staten, skal en del av anlegget eller dets verdi, men ikke over en tredjepart, tildeles de kommuner der vannfallet, kraftverket eller reguleringsanleggene ligger. Stortinget skal bestemme verdien av det som hjemfaller og kommunenes andel av dette, og Stortinget foretar fordelingen mellom dem.

Prosessen med å fastsette kommunenes andeler startet i 1979. Saksbehandlingen er fremstilt i St.prp.nr.126 (1981-82); "Kommuners andel av kraftverk som staten overtar ved hjemfallsrett". Denne ble fulgt opp av Innst.S.nr.167 (1982-83). Stortinget fattet vedtak 18. mai 1983. Stortinget samtykket i å gi vertskommunene en andel i de hjemfalte verdier med virkning fra tidspunktet for hjemfallet. Kommunens skulle få en andel av statens leieinntekter etter en trappetrinnsmodell.

Kommunene skulle ha en tredjedel av statens netto leieinntekter av de første 250 GWh, en fjerdedel av de neste 250 GWh og en åttende del av de resterende GWh som var fastsatt.

Med grunnlag i Stortingets vedtak fremforhandlet departementet og Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen (senere Norges vassdrags og energi-direktorat, begge her også omtalt som NVE) avtaler med de berørte kommunene, der kommunene ble gitt rett til nærmere angitte andeler av den leieinntekt Statkraftverkene mottok fra industrien. Kommunene fikk tildelt et årlig beløp, enten et fast beløp eller en fastsatt prosentandel. Disse avtalene ble inngått i 1985/86.

- Statkraft

På 80-tallet var Statkraftverkene en del av Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen. Ved de foregrepne hjemfallene ble staten ved NVE Statkraftverkene eier av de hjemfalte anleggene. Statkraftverkene er senere skilt ut som et selvstendig statlig foretak. Produksjonsforetaket Statkraft ble etablert ved en overføring fra staten til Statkraft SF med datterselskaper (heretter også kalt Statkraft) av kraftverk og andre eiendeler som naturlig hører med til produksjonen av kraft, jf. St.prp.nr.100. Statkraft fikk ved dette også ansvaret for å forvalte kommunenes rettigheter i de hjemfalte anleggene overført til Statkraft.

- Forhandlinger om avtaler om hjemfallskraft på vilkår som konsesjonskraft

Etter utløpet av leieavtalene med industrien i 2006 og 2010 har Statkraft drevet kraftverkene for egen regning, og leieinntektene har opphørt. Statkraft har i stedet hatt inntekter fra ordinært salg av kraft fra de hjemfalte anleggene gjennom spotmarkedet og bilaterale kraftkontrakter. Statkraft har opp gjennom årene rustet opp, utvidet og fornyet flere av kraftverkene. De nye anleggene utnytter vannfallsrettighetene som i sin tid hjemfalt på en måte som gir større kraftproduksjon.

Statkraft og kommunene forhandlet forut for 2010 om en avtalemodell der Statkraft skulle avgi en andel av kraften som kraftverkene produserer til hjemfallskommunene. I stedet for et årlig beløp tilsvarende en andel av netto utbytte, skulle kommunen få en kraftleveranse - heretter også kalt hjemfallskraft. Den avtalte kraftmengden skulle avgis på samme vilkår som for konsesjonskraft.

- Konsesjonskraft

Det følger av industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 at den som skal få konsesjon for å få erverve et vannfall eller regulere et vassdrag, må påta seg å levere kraft til selvkost til berørte kommuner. Denne kraften omtales normalt som konsesjonskraft. Konsesjonskraftforpliktelser er obligatoriske vilkår etter begge lover. Bestemmelsene er i det vesentlige likelydende. Unntaket er beregningsgrunnlaget for kraftmengden. Industrikonsesjonslovens konsesjonskraftbestemmelse innledes slik:

"Det skal i konsesjonen bestemmes at konsesjonæren skal avstå til kommuner og fylkeskommuner som kraftanlegget ligger i, inntil 10 pst. av gjennomsnittlig kraftmengde ..."

Det følger ikke direkte av loven eller konsesjonsvilkåret hvor mye kraft konsesjonæren plikter å yte, til hvilke kommuner og eventuelt fordelingen mellom flere berørte kommuner. I loven forutsettes at dette avgjøres av departementet i etterfølgende enkeltvedtak.

Prisen på konsesjonskraft avgjøres av Olje- og energidepartementet en gang per år for konsesjoner gitt etter 10. april 1959 på grunnlag av gjennomsnittlig selvkost i et representativt utvalg vannkraftverk i hele landet (heretter også kalt OED-prisen). For eldre konsesjoner beregnes prisen på grunnlag av individuell selvkost.

Tidligere hadde ordningen med konsesjonskraft praktisk betydning for å sikre nødvendig krafttilgang til alminnelig elektrisitetsforsyning i kommunen. Dette er ikke lenger en problemstilling, og i dag kan ordningen sammenlignes med økonomiske overføringer. Ordningen er en del av den kompensasjon som utbyggingskommunen får for å stille sine naturressurser til disposisjon for kraftutbyggingen. Kommunene mottar konsesjonskraft til selvkost, selger denne til markedspris og sitter igjen med et overskudd.

- Bindende forhåndsuttalelse fra skatteetaten

Statkraft og kommunene mente at en leveranse av hjemfallskraft i stedet for et årlig beløp - slik de hadde forhandlet om - skattemessig burde likestilles med kommunenes rett til konsesjonskraft både når det gjaldt verdsettelse av kraftanlegg og beregningen av grunnrenteskatt.

Verdsettelse av kraftanlegg og beregningen av grunnrenteskatt har blant annet betydning for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget. Dette er i dag regulert i skatteloven §§ 18-5 og 18-3.

Takseringen av inntekter er sentralt både ved verdsettelsen av kraftanlegget og for utregningen av grunnrenteskatt. Skatt på kraftanlegg er en objektskatt, og utgangspunktet er at anlegget skal verdsettes til markedsverdi. Ved beregningen av brutto inntekter er hovedregelen etter dagens skattelov at faktisk kraftproduksjon verdsettes til spotmarkedspris, altså den prisen produsenten ville oppnådd om all kraften hadde blitt solgt på el-spotmarkedet Nord Pool Spot AS. Kraften verdsettes til dette uavhengig av hvilken pris kraftverket faktisk oppnådde for kraften.

Ett unntak er; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon". For unntaket skal oppnådde priser benyttes. Konsesjonskraften omfattes av unntaket. OED prisene som gjelder for konsesjonskraft, er gjennomgående lavere enn spotmarkedsprisene.

Grunnrenteskatt er en særskatt Statkraft som vannkraftprodusent betaler, som er begrunnet med at vannkraftproduksjon gir en avkastning utover normalavkastning. Grunnrenteskatt betales til staten. Grunnrenteskatten er også en fradragspost når eiendomsskattegrunnlaget fastsettes. Om kraften som produseres verdsettes til spotmarkedspriser eller til oppnådde priser, har derfor også betydning for størrelsen på fradraget ved verdsettelsen av kraftanlegget.

Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til skatteloven §§ 18-5 og 18-3 under rettens merknader. Denne tvisten gjelder som nevnt anvendelsesområdet for unntaksbestemmelsen i §§ 18-5 og 18-3; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", der kraften verdsettes til oppnådde priser.

Statkraft og kommunene ønsket altså at hjemfallskraft skulle verdsettes til oppnådd pris ved beregning av grunnrenteskatt og eiendomsskatt. Etter forslaget til avtale skulle dette være OED prisen - som for konsesjonskraften. Statkraft og kommunene sendte brev 25. juni 2010 med en felles anmodning til Skattedirektoratet om bindende forhåndsuttalelse.

Det fremgår av brevet at en følge av den lovforståelse Statkraft og kommunene argumenterte for, ville være at kommunenes eiendomskatteinntekter ville bli lavere. Det er uomtvistet at grunnrenteskatten til staten derimot ville bli høyere, sannsynligvis langt høyere enn reduksjonen av kommunenes eiendomsskatt.

Om bakgrunnen for ønsket om å inngå de nye avtalene heter det i anmodningen blant annet:

"Dels fordi flere av leiekontraktene løper ut og dels fordi flere av anleggene og/eller deres driftsform ikke lenger passer Stortingets avtalemodell, har Statkraft og Kommunene sett behov for en ny løsning på hvordan kommunenes andel i hjemfalte anlegg skal tildeles.

Statkraft og Kommunene forhandler om en løsning hvor Kommunene får rett til en andel av de respektive kraftanleggs produksjon eller verdien av denne.

Saken er ikke behandlet i partenes besluttede organer ennå, men forhandlerne arbeider med en løsning som innebærer at den avtalte kraftmengde skal avgis på samme vilkår som for såkalt konsesjonskraft, jf. vassdragsreguleringsloven § 12 post 15 og industrikonsesjonsloven § 2 post 12. Det innebærer at kraften skal avgis til en pris lik Olje- og energidepartementets årlige prisfastsettelse for konsesjonskraft fra kraftanlegg konsedert etter 10. april 1959 (OED-prisen). Denne prisen fastsettes basert på gjennomsnittlig selvkost for et representativt antall vannkraftverk i hele landet. Partene antar at denne prisen over tid vil reflektere selvkost også for de aktuelle anleggene, slik at Statkraft ved en slik modell ikke vil lide tap ved avgivelse av kraften, men heller ikke oppnå noen fortjeneste. Kraften vil i tråd med gjeldende regler for uttak av konsesjonskraft, bli levert kraftstasjonens apparatanlegg for utgående ledninger og kan tas ut etter den såkalte månedsblokkmodellen med en brukstid ned til 5000 timer.

Det er to hovedgrunner til at partene har funnet det riktig å la Kommunenes hjemfallsrett komme til uttrykk ved et kraftuttak basert på konsesjonskraftreglene: For det første vil en slik ordning være i samsvar med lovens formål om å gi Kommunene en del av "*anlegget eller dets verdi*". For det andre vil anvendelse av konsesjonskraftordningen for krafttildelingen bygge på et velfungerende og for partene vel kjent regelverk."

I brevet ba kommunene og Statkraft blant annet om bindende forhåndsuttalelse på spørsmålet om kraftleveranser som erstatter den tidligere andel av utbytte gitt for hjemfall, faller inn under det nevnte unntaket for "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1 og et tilsvarende unntak i skatteloven § 18-5 om verdsettelse av kraftverk.

Statkraft og kommunene supplerte anmodningen i felles brev 18. oktober 2010 til Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Sentralskattekontoret avsa bindende forhåndsuttalelse 15. desember 2010. Sentralskattekontoret konkluderte med blant annet følgende:

"Etter sentralkontorets oppfatning omfatter prisingsunntaket i sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1 ytelse som beskrevet i ikl. § 2 nr. 12 og vrdregl § 12 nr. 15. Ytelser som Statkraft og vertskommunene forhandler om er en andel av det økonomiske utbytte, jf. ikl. § 41 annet avsnitt tredje punktum og vregl. § 10 nr. 6 tredje punktum, og omfattes ikke av unntaket for kraft som tas ut av verket i henhold til vilkår for konsesjon."

For det tilsvarende unntaket i skatteloven § 18-5 ble det ikke gjort noen selvstendig drøftelse, men Sentralskattekontoret viste til at det fremgår av forarbeidene at lovgiver har gitt formuleringen "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" det samme innhold i skatteloven § 18-3 som i § 18-5. Sentralskattekontoret ga deretter uttrykk for at det også etter skatteloven § 18-5 andre ledd bare er konsesjonskraft etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 som skal betraktes som kraft tatt ut av verket i henhold til vilkår for konsesjon.

Det fulgte altså av Sentralskattekontorets bindende forhåndsuttalelse at dersom det mellom Statkraft og kommunen ble inngått avtaler om kraftlevering for hjemfall i stedet for andel av det økonomiske utbytte, ville kraften i relasjon til beregning av grunnrenteskatt og eiendomsskatt for kraftanlegget bli verdsatt til spotmarkedspris i tråd med lovens hovedregel, og ikke til avtalt pris.

- Avtale mellom kommunene og Statkraft om hjemfallskraft

Kommunene inngikk likevel avtaler med Statkraft som skissert til Sentralskattekontoret like etter at den bindende forhåndsuttalelsen forelå. De seks avtalene er signert i desember 2010 og januar 2011.

Ved disse avtalene endres altså formen for Statkrafts ytelse til kommunen. I stedet for et årlig beløp tilsvarende en andel av netto utbytte, får kommunen en kraftleveranse. Grunnlaget for leveransen er imidlertid fortsatt hjemfallet fastsatt i Stortingets vedtak 1983 - og volumet er som bestemt i Stortingets vedtak.

De nye avtalene er inngått mellom Statkraft og den enkelte kommune, og på forsiden angitt som avtale "om kommunens andel av hjemfalte anlegg". Avtalene er i det alt vesentlige likelydende for alle kraftverkene.

I avtalene, del I, generelle vilkår, § I punkt 1.2, heter det blant annet:

"Kommunenes andel av kraftanleggets verdi har til nå vært utbetalt i form av en andel av Statkrafts økonomiske utbytte. For så vidt gjelder de anlegg som omfattes av Kommuneavtale I har beregningen av kommunenes andel etter hvert vist seg å by på utfordringer, blant annet som følge av endringer i anleggene og/eller deres

driftsform. Partene er derfor blitt enige om at så lenge denne avtalen løper, skal kommunenes andel av utbytte fra de anlegg som omfattes av Kommuneavtale I i stedet ytes i form av en kraftleveranse på de vilkår som fremgår av denne kontrakt."

Sitatet er fra avtalen mellom Statkraft og Odda kommune.

Betalingsbetingelser, pris og leveringsvilkår med videre er langt på vei som for en typisk konsesjonskraftleveranse.

Kontraktsprisen er bygget opp av tre elementer, jf. avtalenes del II spesielle vilkår § 2 som lyder:

- 2.1 Partene er enige om å legge til grunn som Kontraktspris den til enhver tid gjeldende pris på konsesjonskraft som fastsettes av vedkommende departement for det aktuelle År.
- 2.2 For å kompensere for at grunnrenteskatten ikke inngår i prisen nevnt i punkt 2.1, skal det gjøres et tillegg. Kommunen skal dekke Statkrafts økte grunnrenteskatt for den kraftandelen som tilfaller kommunen som følge av at spotpris må legges til grunn og ikke konsesjonskraftpris ved beregning av grunnrenteskatten. Partene skal i tilleggsavtale til denne avtalen fastsette detaljene for beregning av den økte grunnrenteskatten.
- 2.3 Dersom innmatingskostnadene ikke er tatt med i Kontraktsprisen, jf. § 2.1, skal kommunen i tillegg dekke sin forholdsmessige andel av Statkrafts innmatingskostnader i den utstrekning det måtte følge av gjeldende regelverk for konsesjonskraft."

En bestemmelse tilsvarende punkt 2.2 finnes ikke i avtalene for konsesjonskraft. Ved denne bestemmelsen gjøres i det vesentlige den skattemessige behandlingen av hjemfallskraft nøytral for Statkraft. Som nevnt foran er det uomtvistet at kommunenes kostnader etter avtalen punkt 2.2, også omtalt som grunnrenteskattkomponenten, er vesentlig større enn den eventuelle fordel som oppnås ved at en høyere eiendomsskatt kan innkreves til kommunene. Grunnrenteskatt betales til staten.

Ved brev 7. mars 2011 til Sentralskattekontoret anmodet kommunene og Statkraft om omgjøring av forhåndsuttalelsen fra desember året før. Anmodningen ble ikke tatt til følge, jf. Sentralskattekontorets brev 25. mars 2011.

Kommunene og Statkraft inngikk deretter tilleggsavtaler, i perioden 15 - 22. desember 2011, om den nærmere fastsettelsen av grunnrenteskattkomponenten i vederlaget for hjemfallskraften, slik det var forutsatt i avtalen punkt 2.2 sitert ovenfor.

- Vedtak om eiendomsskattegrunnlag - prosesshistorie

Sentralskattekontoret for storbedrifter fastsatte eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2013 for de seks kraftverkene Høyanger II, Høyanger VA og Høyanger VB i Høyangervassdraget, Bjølvo i Bjølvefossen samt Oksla og Mågeli i Tyssovassdraget. Statkraft Energi AS eier kraftverkene og betaler eiendomsskatt for disse til kommunene Gaular, Balestrand, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang. Sentralskattekontoret reagerte på omfanget konsesjonskraft angitt i de opprinnelige

oppgavene fra Statkraft. Etter henvendelse fra Sentralkontoret om dette, korrigerende Statkraft volumet slik at kraft som etter avtale med kommunene leveres i stedet for utbytte ble verdsatt til spotmarkedspris - slik det fulgte av den bindende forhåndsuttalelsen.

Stevning fra kommunene mot staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter ble tatt ut 21. februar 2013 med påstand om at fastsettelse av eiendomsskattegrunnlagene for kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang for skatteåret 2013 for de aktuelle kraftene er ugyldig. Kommunene krevet at kraftuttak som følge av hjemfallsretten skal verdsettes til oppnådde priser. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tok til motmæle. Staten påsto prinsipalt saken avvist, subsidiært frifinnelse.

Oslo tingrett avsa 1. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang dømmes én for alle og alle for én til å betale til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 111 750 — etthundreogellevetusensjuhundrefemti — kroner i sakskostnader, innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

Kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten tok til motmæle. Staten fikk for tingretten ikke medhold i sitt krav om avvisning. Tingrettens avgjørelse av dette er ikke påanket av staten.

Ankeforhandling ble holdt 6., 7. og 8. mai 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Det ble hørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

De ankende parter, kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang har i hovedtrekk anført:

Tingrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse er uriktig. Sentralskattekontorets vedtak om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2013 er ugyldig.

Det er feil lovtolkning når Sentralskattekontoret har beregnet verdien av kraftanleggene som om hele kraftproduksjonen, med unntak av konsesjonskraft, ble solgt til spotmarkedspris. Begrepet "kraft som tas ut av kraftverkene i henhold til vilkår for konsesjon" omfatter ikke bare konsesjonskraft som bestemt i industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15. Uttrykket kan ikke på denne måten tolkes innskrenkende. Uttrykket må tolkes slik at all kraft som tas ut i henhold til vilkår for konsesjon, omfattes.

Det følger derfor av ordlyden at også kraft Statkraft avstår til kommunene som følge av hjemfall, skal verdsettes til oppnådde priser. Hjemfall er i likhet med konsesjonskraft et lovbestemt vilkår for konsesjon. Det vises til industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 17 og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 4. Hjemfallsplikten er også inntatt i konsesjonsvilkårene for

de aktuelle konsesjonene som Statkraft trådte inn i. Statkraft leverer denne kraften fordi det er vilkår for Statkrafts tillatelser for kraftproduksjon. Kommunenes rett til del av anlegget eller dets verdi, er regulert i industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6, og er følgelig en forpliktelse. Det vises også til at Stortinget i plenarvedtak 18. mai 1983 fastsatte kommunenes hjemfallsandel til en bestemt kraftmengde. At hjemfallsandelen ble gitt i form av økonomisk utbytte, var praktisk begrunnet fordi kraften var bundet opp i leieavtaler i industrien. Stortinget holdt åpent hvordan andelen skal ytes etter utløpet av utleieavtalene.

Staten har overført de hjemfalte vannfall og anlegg og forpliktelsene til Statkraft ved omdannelsen i 1992. Med Statkrafts erverv av fall og anlegg overtok Statkraft statens forpliktelser overfor kommunene. Statkraft overtok forpliktelsene til tidligere konsesjonærer i reguleringskonsesjonen. Statkraft mangler følgelig fri rådighet over den andelen av kraftvolumet som Stortinget har bestemt at kommunene skal ha.

Etter at de opprinnelige leieavtalene med industrien utløp, har kommunene mottatt sine hjemfallsandeler i form av fysisk kraft. Dette har også sammenheng med utviklingen av anleggene og utviklingen av Statkrafts driftsform. Det var ikke hensiktsmessig å fortsette å levere en kontantstrøm for andel av utbytte. Hjemfallskraften leveres med samme uttaksprofil og prisene beregnes i utgangspunktet på samme måte som for konsesjonskraften, altså OED-pris. Spotmarkedsprisen ligger normalt vesentlig høyere enn Statkrafts oppnådde priser for hjemfallskraft. Det kan ikke være slik at kommunene skal komme dårligere ut ved å velge kraftalternativet. Grunnlaget for kommunenes rettigheter beror ikke på avtalene, men på lov og på Stortingets vedtak om andel av utbytte. Det er derfor ikke frivillige avtaler. Avtalene er ikke basert på kommersielle vurderinger og de er ikke skattemotiverte. Det er utfylling av lovpålagte vilkår og ikke frivillige avtaler.

Tingretten ser ut til å mene at plikten til hjemfallsandelen må stå i konsesjonen. Ordlyden i loven er imidlertid vilkår "for" konsesjon. Konsesjon er lik tillatelse.

Hjemfallskraft går derfor inn under ordlyden og det er ikke behov for en utvidende tolkning. Det er altså feil å stille spørsmål om forarbeidene gir grunnlag for utvidende tolkning. Statens tolkning innebærer derimot at ordlyden tolkes innskrenkende. Det er ikke grunnlag for en innskrenkende tolkning av ordlyden i skatteloven § 18-5 andre ledd, basert på antitetiske slutninger fra forarbeidene.

Kommunenes syn på hvordan begrepet "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i skatteloven §§ 18-5 og 18-3 skal forstås, underbygges av hensynene bak bestemmelsen slik det er presentert i lovforarbeidene. Formålet med unntaksbestemmelsen støtter kommunens forståelse. Det vises også til sammenhengen i rettssystemet, samt Stortingets vilje og intensjon ved fastsettelse av kraftvolumet for kommunenes hjemfallsandel. Verdifordelingen mellom staten og kommunen forrykkes ved at en større andel av de hjemfalte anleggenes verdi nå tilfaller staten. Det vises også til tidligere praksis for beskatning av hjemfallsandelen, samt juridisk teori.

Kommunenes lovforståelse underbygges også av forhistorien til avtalene.

Den samme ordlyden, "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", er benyttet i skatteloven § 18-3 andre ledd som regulerer beregningen av brutto salgsinntekter ved fastsettelsen av grunnrenteskatt. Partene er enige om at ordlyden skal forstås på samme måte i begge tilfelle. Kommunene gjør følgelig gjeldende at ligningsmyndighetene også tolker skatteloven § 18-3 uriktig. Grunnrenteskatten går til staten, men grunnrenteskatten kommer til fradrag ved beregningen av eiendomsskattegrunnlaget, jf. § 18-5 tredje ledd. Gjøres det feil ved fastsettelsen av grunnrenteskatten kan det med andre ord påvirke fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget.

Subsidiært gjør kommunene for lagmannsretten gjeldende at dersom hjemfallskraften ikke anses som "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i skatteloven § 18-5 andre ledd første punktum og skatteloven 18-3 andre ledd a nr. 2, så faller hjemfallskraften inn under skatteloven § 18-3 andre ledd nr. 2, det andre unntaket i denne bestemmelsen.

Kommunenes rettigheter og andel av kraftproduksjonen ble endelig fastlagt ved Stortingets plenarvedtak 18. mai 1983. Kraften leveres altså på vilkår fastsatt av Stortinget Statkraft avstår ikke kraft frivillig. Dette er en gjennomføring av Stortingets vedtak.

Hjemfallskraft skal leveres så lenge det er produksjon i anleggene, så det er klart at kontraktene har en lengre varighet enn syv år. Det er også på det rene at kommunene må anses som uavhengige kjøpere i relasjon til Statkraft, jf. skattelovforskriften § 18-3 og § 13-1.

Det kan ikke legges til grunn at dette unntaket bare gjelder industrikontrakter. Avtalene om hjemfallskraft er en følge av at Statkrafts opprinnelige leieavtaler med industrien utløp, samtidig som Statkrafts forpliktelse om å avstå hjemfallsandelen til kommunen fortsatt består.

Forarbeidene støtter ikke en innskrenkende fortolkning av ordlyden.

Under enhver omstendighet må kommunene derfor gis medhold etter den subsidiære anførselen.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang for skatteåret 2013 for kraftverkene Bjølvo, Høyanger II, Høyanger VB, Oksla og Mågeli er ugyldige.
2. Kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemoiparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:

Vedtakene er gyldige.

Ordlyden er klar og utvetydig; Unntak fra spotmarkedspris gjelder kraft som er levert "i henhold til vilkår for konsesjon". Ordlyden har heller ingen uklar grense. Forpliktelsen har enten sitt grunnlag i konsesjon, eller så har den det ikke.

Hovedregelen etter skatteloven § 18-5 er spotmarkedspris. Det lovbestemte unntak skal tolkes antitetisk. Det er vanlig logikk - hovedregelen dekker alle tilfellene som ikke dekkes av unntaket. Både § 18-5 og § 18-3 bygger på at faktiske priser ikke skal benyttes. I stedet skal spotmarkedspris, og altså markedspris, legges til grunn

Bestemmelsens forarbeider og forhistorie støtter den klare ordlyden. Det er ikke grunnlag for utvidende tolkning av ordlyden. Hovedregelen er altså at spotmarkedspris skal legges til grunn etter § 18-5 andre ledd. Det er bare kraft "i henhold til vilkår for konsesjon" som er unntatt. Det må være opp til lovgiver om det skal gjøres ytterligere unntak.

Kraft som nevnt i industrikonsesjonsloven § 2 nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 faller inn under unntaket. Det følger av en tolkning av ordlyden. Dette er kraft som ytes i henhold til vilkår for konsesjon. Lagmannsretten behøver ikke ta stilling til om det bare er dette som omfattes av unntaket. Retten må bare ta stilling til om den kraften som kommunene ønsker unntatt, omfattes av unntaket.

Den kraften kommunene nå ønsker unntatt fra spotmarkedspris, ytes etter avtaler mellom Statkraft og kommunene. Dette er ikke kraft som tas ut av kraftverkene i henhold til vilkårene for konsesjon, jf. skatteloven § 18-5 andre ledd, jf. § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1.

Forpliktelsene etter ervervskonsesjonene falt bort samtidig med konsesjonen. Konsesjonsforpliktelsene falt altså bort ved det foregrepne hjemfallet.

Det rettslige grunnlaget for at kommunene skal motta en andel av utbytte, er Stortingets vedtak fra 1983. Hjemfall fremgikk av industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6 tredje punktum. Vedtak etter industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd er ikke vilkår for konsesjon. Industrikonsesjonsloven § 41 retter seg ikke mot konsesjonæren, men regulerer situasjonen ved konsesjonens opphør. Det er en forpliktelse for staten, ikke Statkraft som konsesjonær.

Stortinget besluttet imidlertid uansett at kommunene skulle få en andel av det økonomiske utbyttet. Stortinget besluttet ikke at det skulle gis kraft. Kommunene og Statkraft har senere avtalt at dette skal ytes i form av en kraftleveranse. Dette var ikke Statkraft forpliktet til. Statkraft kunne i utgangspunktet selge kraften til hvem som helst, til hvilken som helst pris. Statkraft hadde etter Stortingets vedtak bare en plikt til å gi kommunene en andel av nettofortjenesten.

Avtalene med kommunen er helt på linje med andre langvarige avtaler. Den såkalte hjemfallskraften er en avtalebasert kraftleveranse. Det er lovens system at denne verdsettes til spotmarkedspris. Kommunene var ved den bindende forhåndsuttalelsen dessuten klar over de skattemessige virkningene før avtalene ble inngått. Hvis avtalene gjør at kommunene ikke får sin rettmessige andel av det økonomiske utbytte, må dette eventuelt tas opp med Statkraft. Skattereglene kan ikke kreves tilpasset den avtalen partene har valgt.

Det er ingen holdepunkter i forarbeidene for at lovgiver har ment at annet enn konsesjonskraft skal omfattes av unntaket i skatteloven § 18-5 andre ledd, jf. § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1. Det er heller ingen støtte i forarbeidene for en analogisk anvendelse av unntaket.

Kommunene kan følgelig ikke gis medhold i sin prinsipale anførsel.

Den aktuelle kraften kan heller ikke anses som kraft levert i henhold til "tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår fastsatt av Stortinget", jf. skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 2. Avtalene med Statkraft er ikke inngått på "vilkår fastsatt av Stortinget".

Stortinget besluttet i 1983 at kommunene skulle gis en andel av det økonomiske utbyttet fra virksomheten - ikke kraft til bestemte priser. Den kraften som leveres i henhold til avtale mellom Statkraft og kommunene er derfor klart utenfor ordlyden. Kommunene kan derfor heller ikke gis medhold etter sin subsidiære anførsel.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten

Lagmannsretten bemerker:

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

Lagmannsretten drøfter under punkt 2 tolkningen av skatteloven § 18-5 og § 18-3 og unntaksbestemmelsen "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon". Under punkt 3 drøftes subsumsjonen; om den såkalte hjemfallskraft, slik den er avtalt mellom Statkraft og kommunene, faller inn under unntaksbestemmelsen, eventuelt om den aktuelle kraften omfattes av en utvidende tolkning av unntaksbestemmelsen eller om unntaksbestemmelsen kan anvendes analogisk. Under punkt 4 drøftes den subsidiære anførselen. Innledningsvis, punkt 1, vil lagmannsretten gi et rettslig utgangspunkt for eiendomsskatt på kraftanlegg.

1. Rettslig utgangspunkt

Eiendomsskatt til kommunene skrives ut etter reglene i eiendomsskatteloven, jf. eiendomsskatteloven § 1. Kommunen bestemmer om det skal skrives ut eiendomsskatt, herunder om dette skal skrives ut for kraftanlegg i kommunen, jf. §§ 2 og 3. Eiendomsskatt for kraftanlegg regnes ut etter verdien som anlegget ble satt til ved ligningen året før skatteåret, jf. eiendomsskatteloven § 8 A-1 andre ledd jf. § 8 B-1. Eiendomsskatten for 2012 er derfor basert på inntekten i 2011. Eiendomsskatteloven § 8 B-1 fjerde ledd begrenser verdien av anlegget oppad og nedad, bestemmelsen viser ellers til skatteloven § 18-5 for verdien av anlegget.

Skatteloven har i kapittel 18 særregler ved skattelegging av kraftforetak. Bestemmelsene i kapittel 18 gjelder for skattelegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring og distribusjon av vannkraft. Med kraftanlegg menes i utgangspunktet kraftstasjon med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, jf. skatteloven § 18-1 andre ledd.

Skatteloven § 18-5 har regler om verdsettelse av kraftanlegg.

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid, jf. § 18-5 første ledd første punktum.

Beregningen av inntektene er regulert i § 18-5 andre ledd. Utgangspunktet er at brutto salgsinntekter beregnes på bakgrunn av spotmarkedspriser.

Eiendomsskatteloven § 18-5 andre ledd lyder:

"Brutto salgsinntekter settes til gjennomsnittet av summen av hver av de siste fem årenes spotmarkedspriser pr. time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnittene i de enkelte år, med unntak for kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon, som verdsettes til oppnådde priser."

Ved verdsettelse av kraftanlegg gjøres det altså ett unntak fra bruk av spotmarkedsprisene:

"... med unntak for kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon".

Kraften som omfattes av unntaket, verdsettes til oppnådde priser. Forståelsen av dette uttrykket har således betydning for eiendomsskattegrunnlagets inntektsside.

Ved verdsettelsen av kraftanlegg skal det også gjøres fradrag for utgifter. Dette er nærmere regulert i § 18-5 tredje ledd. Det fremgår av andre punktum at det skal gjøres fradrag for pliktig skatt på grunnrenteinntekt. Skatteloven § 18-3 gjelder grunnrenteskatt. Som nevnt skal eier av kraftverk betale en særskatt, kalt grunnrenteskatt, som betales til staten. Grunnrenteskatt er begrunnet med at vannkraftproduksjon gir en avkastning utover normalavkastning. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet er brutto salgsinntekter. Årlig brutto salgsinntekter beregnes også her med utgangspunkt i spotmarkedspriser, jf. § 18-3 andre ledd bokstav a. Det er tre unntak fra dette. Ett av unntakene er: "Kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", jf. § 18-3 andre ledd bokstav a. punkt I. Forståelsen av denne unntaksbestemmelse har altså betydning for størrelsen på grunnrenteskatten og derfor også størrelsen på fradraget ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget.

Twisten for lagmannsretten gjelder som nevnt prinsipalt omfanget av dette unntaket i henholdsvis § 18-5 andre ledd og § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1. Nærmere bestemt om kraft som tas ut av kraftverket for å gi kommunene den andel av utbytte som bestemt av Stortinget, skal verdsettes til oppnådde priser. Etter avtalene som er inngått mellom Statkraft og kommunene, vil det si OED-priser, altså tilsvarende prisen for konsesjonskraft OED-prisene er som nevnt gjennomgående lavere enn spotmarkedsprisene.

Lagmannsretten anser det klart at uttrykket "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", skal tolkes på samme måte i de to bestemmelsene. Ordlyden er den samme. Det fremgår også av forarbeidene at det har vært meningen at uttrykket skulle ha samme rekkevidde i de to bestemmelsene, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995-96). Dette er heller ikke omtvistet.

2. "...med unntak for kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon".

Lagmannsretten går så over til å se nærmere på tolkningen av denne unntaksbestemmelsen.

Lovens ordlyd er det sentrale. Lagmannsretten har også funnet uttalelser i forarbeider av relevans for nærmere å fastlegge unntaksbestemmelsens innhold. Utover dette er det begrenset med rettskilder til tolkningsspørsmålet. Lagmannsretten er ikke kjent med at det foreligger rettspraksis som er direkte relevant. Som retten kommer tilbake til, var imidlertid rettspraksis til tidligere lovbestemmelser om taksering av kraftverk av betydning ved utformingen av dagens unntaksbestemmelse.

Lagmannsretten anser at ordlyden "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" viser til kraftleveranser som konsesjonæren tar ut fordi det er et konsesjonsvilkår. Unntaket fra spotmarkedsprisene gjelder kraft som tas ut med grunnlag i et konsesjonsvilkår - "i henhold til vilkår for konsesjon". Vilkåret må altså rette seg mot konsesjonæren. Etter ordlyden er det ikke et krav at konsesjonsvilkåret er fastsatt i lov, men etter en naturlig språklig forståelse omfatter "vilkår for konsesjon" ikke vilkår fastsatt i avtale, selv om avtalen er inngått med konsesjonæren.

Lagmannsretten vil i det følgende peke på noen uttalelser i forarbeidene som etter rettens syn er relevant for tolkningen av unntakets omfang.

Dagens utforming av særreglene ved skattelegging av kraftforetak i skatteloven kapittel 18 har sin bakgrunn i kraftskattereformen i 1997. Kraftskattereformens sentrale forarbeider er Rødseth-utvalgets utredning i NOU 1992:34, Ot.prp.nr.23 (1995-96) og Innst.O.nr. 62 (1995-96). For bestemmelsene om eiendomsskatten i skattelovene § 18-5 var det ytterligere drøftelse i Stortinget før reglene kunne tre i kraft, jf. Ot.prp.nr. 47 (1999-2000) om eiendomsskatt på kraftanlegg og Innst.O.nr. 85 (1999-2000).

Det fremgår av forarbeidene at et sentralt hensyn ved utformingen av dagens regler om eiendomsskatt, har vært å redusere antall tvister, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995-96) punkt 5.3.

Kraftverkbeskatningen var et rettsområde som hadde vært preget av spesielt mange klagesaker og rettstvister. I proposisjonen vises det til at reglene for verdsetting av kraftverk for eiendomsskatteformål var kompliserte og skjønnsmessige. Proposisjonen siterer også fra en dom gjengitt i Rt.1994 side 1263 der Høyesterett kritiserte reglenes utforming. Det heter i dommen:

"Avslutningsvis vil jeg også bemerke at taksering av kraftverk etter den alminnelige bestemmelsen i byskatteloven § 5 første ledd fremstår som meget komplisert, og at ordlyden synes lite egnet som angivelse av skjønnsstemaet, i og med at kraftverk normalt ikke omsettes. Det er også vanskelig å forstå at eiendomsbeskatningen av slike verk, der de fleste er i offentlig eie, skal medføre bruk av så store ressurser som her er nødvendig, og hvile på et grunnlag som har vært og fortsatt er gjenstand for mange tvister. Det måtte på dette området la seg gjøre å finne frem til et enklere beslutningsgrunnlag."

De nye reglene skulle derfor utformes slik at de ble relativt enkle å praktisere. Dette er gjentatte ganger presisert i forarbeidene.

Ved siden av å redusere antall rettstvister var en målsetting at de nye reglene skulle gjøre beskatningen mer forutsigbar både for skatteyder og skattekreditor, og også redusere belastningen på ligningsadministrasjon og rettsapparat.

I proposisjonen fremheves dessuten at eiendomsskatten har karakter av å være objektskatt. Det er eiendommen med den foretatte utbygging som utgjør skatteobjektet, og ikke den aktuelle eiers økonomiske interesse i eiendommen.

I proposisjonen punkt 7 behandles skatt på vannkraftsinntekt. Under punkt 7.5 foreslås at prisene fastsettes som markedsverdien av kraften. Det gis videre uttrykk for at spotmarkedet er effektivt, slik at prisene som dannes der, representerer markedsverdien på kraft.

Det foreslås imidlertid at det ved fastsettelsen av inntektene skal tas hensyn til konsesjonskraftleveranser. Dette var også i tråd med Rødseth-utvalgets forslag.

Forslaget til unntak fra spotmarkedsprisen omtales særskilt i proposisjonen, punkt 7.5.2. Det heter her blant annet:

" Konsesjonskraft

Ved fastsettelse av den normerte salgssinntekten foreslår departementet at det skal tas hensyn til konsesjonskraftleveranser, jf. også avsnitt 11.5.2. Det er i tråd med Rødseth-utvalgets forslag. Konsesjonskraftforpliktelsen er knyttet til det enkelte kraftverk og en ytelse til kraftkommunen som ble fastsatt gjennom konsesjonsvilkårene. Konsesjonskraften leveres til kostnadsbaserte priser, noe som normalt innebærer overføring av en økonomisk fordel fra kraftverket til konsesjonskraftmottaker. Departementet finner det ikke rimelig at kraftkommunene skal få konsesjonskraft, samtidig som skattegrunnlaget til kommunene fastsettes på grunnlag av markedsbaserte priser på den samme kraften "

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at proposisjonen her omtaler konsesjonskraft og konsesjonskraftleveranser som er vilkår for konsesjon etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd. Begrunnelsen for unntaket er i proposisjonen altså eksplisitt knyttet til dette.

Det heter videre:

"Departementet fremmer ikke Rødseth-utvalgets forslag om at industrikraftleveranser pålagt av Stortinget skal inngå i den normerte salgssinntekten, jf også avsnitt 11.5.2. Stortingets pålegg om industrikraftleveranser gjelder bare Statkraft SF, som eies av staten. Men også kommunale og fylkeskommunale eiere har gitt pålegg om å levere kraft til spesielle formål. En stor del av kraftselskapenes produksjon selges dessuten på bilaterale kontrakter, av ulik varighet. De avtalte prisene kan på et bestemt tidspunkt ligge både over og under den løpende spotmarkedsprisen. Det vil være betydelige praktiske problemer dersom prisene i de enkelte kontraktene skal inngå i den normerte salgssinntekten, jf bl.a at vannkraftinntekten skal fastsettes for hvert enkelt kraftverk, jf foran. Departementet

foreslår at prisvilkårene i foretakenes kraftkontrakter ikke skal inngå i den normerte salgsinntekten. Når all kraft, med unntak av konsesjonskraft, verdsettes til spotmarkedspris, vil det likebehandle all kraftproduksjon og sikre at eierne ikke kan påvirke vannkraftinntekten ved en særskilt prispolitikk."

Det var altså fullt på det rene at også for andre kraftleveranser enn konsesjonskraft kunne det være avtalt eller pålagt en annen pris enn spotmarkedspris. Dette var imidlertid ikke tilstrekkelig til å begrunne unntak fra hovedregelen om å beregne inntekter etter spotmarkedspriser.

Spesialmotivene til skatteloven § 18-3 og § 18-5 knytter også denne unntaksbestemmelsen til konsesjonskraft.

Skattegrunnlaget for grunnrenteinntekten, jf. gjeldende skattelov § 18-3, er særskilt omtalt i samme proposisjon, punkt 9.4.3.

Om hovedregelen heter det blant annet:

"Departementet foreslår at salgsinntektene fastsettes ut fra normpriser. På denne måten begrenses skattyters motiver til å foreta disposisjoner ut fra skattemessige hensyn. Departementet foreslår videre at skattegrunnlaget for et enkelt år fastsettes med utgangspunkt i det enkelte verks faktiske produksjon multiplisert med tilhørende spotmarkedspris. Spotmarkedsprisen er lik verdien av en marginal enhet kraft og kan således brukes til all verdsetting av kraften. Siden kraftmarkedet i prinsippet er et fritt marked, vil alle aktører på marginen forholde seg til en slik verdi."

Om unntaket; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" heter det blant annet:

"Den skattepliktige inntekten (som er målt til markedspriser) skal korrigeres for lavere priser på konsesjonskraft siden dette er en del av betingelsene for den opprinnelige utbyggingen, der kraftverkskommunene blir tilordnet en andel av grunnrenten. Departementet foreslår imidlertid at det ikke skal korrigeres for at det er inngått andre avtaler om å selge kraft til under markedspris. Det er viktig å unngå at det oppstår skattemessige motiver for skattyter til å selge kraft til lavere priser for dermed å kunne unngå skatt på grunnrente. Departementet finner det ikke rimelig at eiernes disposisjoner med hensyn til kraftkontrakter skal påvirke skattegrunnlaget"

Lagmannsretten påpeker at det også ved omtale av unntaket ved grunnrenteberegning i proposisjonen uttrykkelig vises til "konsesjonskraft". Også her er det klart at det som omtales er kraft pålagt som konsesjonsvilkår etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd.

Under punkt 11 i proposisjonen behandles eiendomsskattetakst. I punkt 11.5.2 gir departementet sine vurderinger og forslag. Det presiseres at eiendomsskattetaksten bør uttrykke verkets markedsverdi. Utgangspunktet skal derfor være spotmarkedspriser.

Det begrunnes nærmere hvorfor konsesjonskraften skal unntas og hvorfor det bare er for konsesjonskraften at andre priser enn spotmarkedsprisene skal legges til grunn.

Om unntaket heter det blant annet:

"Konsesjonskraften er direkte knyttet til det enkelte kraftverk som en del av utbyggerens konsesjonsvilkår. Forpliktelsen om å levere konsesjonskraft vil gjelde like lenge som konsesjonen. Ved salg av kraftverk blir konsesjonskraftforpliktelsene overdratt til den nye eieren. Konsesjonskraftforpliktelsene knyttet til et kraftverk vil derfor redusere markedsverdien på kraftverket. Etter departementets vurdering bør en derfor ta hensyn til eventuelle konsesjonskraftforpliktelser ved beregning av markedsverdien av et kraftverk. Også dette er tilsvarende som for vannkraftinntekten og for grunnrenteinntekten. I avsnitt 7.5.2 er det en nærmere beskrivelse av hvordan det skal tas hensyn til konsesjonskraften.

Etter gjeldende praksis ses det også i stor grad bort fra eventuelt andre kontraktsforpliktelser, som f.eks. industrikraftkontrakter, ved fastsettelse av eiendomsskattetakster. Ifølge en dom avsagt i Høyesterett 20. oktober 1995 skal likevel industrikraftkontrakter medtas i samme utstrekning som den andel industrikraften utgjør av det totale kraftforbruket, jf avsnittene 5.3 og 11.2.5.

Det er flere forhold som skiller konsesjonskraftforpliktelser fra andre kontraktsforpliktelser som fleks. industrikraft:

- konsesjonskraftforpliktelsene er knyttet til det enkelte kraftverk, mens andre kontraktsforpliktelser normalt er knyttet til det enkelte foretak, dvs, til eieren av verket. Markedsverdien til det enkelte kraftverk påvirkes dermed normalt ikke av kontrakter mv. knyttet til foretaket
- I motsetning til konsesjonskraftforpliktelsene, vil andre kontrakter være av mer tidsbegrenset varighet. Dersom en skulle ta hensyn til slike kontrakter, måtte det tas hensyn til på hvilket tidspunkt kontraktene løper ut, og hvilken pris produksjonen skulle verdsettes til etter kontraktens utløp. Dette ville komplisere takseringen i betydelig grad.

Departementet foreslår derfor at det bare er for konsesjonskraften at andre priser enn spotmarkedsprisene skal legges til grunn. Det henvises for øvrig til avsnitt 7.6.1 der det også pekes på administrative problemer knyttet til eventuelt å ta hensyn til et foretaks kontraktsforpliktelser ved verdsettelse av et enkelt kraftverk.

Når produksjonen for eiendomsskatteformål verdsettes på denne måten vil det ikke kreve nye opplysninger eller beregninger i forhold til det som er nødvendig for vannkraftinntekten."

Ved behandlingen i Stortinget ble spotmarkedsprisene som beregningsgrunnlag generelt kommentert av komiteen.

Komiteens flertall ga sin tilslutning til spotmarkedspriser som uttrykk for verkets markedsverdi. Komiteen var fullt innforstått med at reglene kunne medføre at kraftverket skattlegges for en inntekt som i flere tilfeller vil overstige den faktiske, jf. Innst.O.nr.62 (1995-1996).

Komiteens flertall foreslo imidlertid å utvide unntaket til eksisterende langsiktige kontrakter for å ivareta industriens behov. Dette skulle også gjelde tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår bestemt av Stortinget, visse andre kontrakter og industriens egen kraft.

Denne utvidelsen av unntaket trådte ikke i kraft.

I Ot.prp.nr.47 (1999-2000) side 20-22 kommenteres komiteens forslag. Det understrekes igjen at et sentralt formål ved kraftskattereformen var å forenkle regelverket, redusere muligheten for å velge ulike metoder for verdsettelse og generelt redusere bruken av skjønn, slik at antallet tvister for domstolen kunne reduseres. Det gis videre uttrykk for at unntaket for langsiktige kontrakter etter departementets erfaring hadde vist seg vanskelig å avgrense strengt slik komiteen forutsatte. Eiendomsskattens karakter av objektsskatt ble også på nytt understreket. Det heter blant annet:

"Eiendomsskattegrunnlaget i mange kommuner påvirkes i stor grad av at det skal tas hensyn til *eierens langsiktige kontrakter og kraft brukt i egen produksjonsvirksomhet* ved lønnsomhetsberegningen etter skatteloven § 18-5. Det er vanskelig å begrunne prinsipielt unntaket fra verdsettelse etter spotmarkedspris for langsiktige kontrakter mv. dersom eiendomsskattegrunnlaget skal tilsvare en objektivisert markedsverdi for anlegget, dvs, uavhengig av eierens disposisjoner. Finanskomiteens flertall synes i drøftelsen av unntaket å ha vært mest opptatt av at det må gjelde et unntak for langsiktige kontrakter i grunnlaget for grunnrenteskatten slik at eierne av verkene ikke beskattes for inntekter som i noen tilfeller overstiger de faktiske inntektene, jf. Innst.O.nr.62(1995-1996) avsnitt 6.3 på s. 50. Etter departementets syn framkommer det ikke klart hvorvidt flertallet i finanskomiteen var tilstrekkelig oppmerksom på eiendomsskattens karakter av objektsskatt da unntaket for langsiktige kontrakter ble gjort gjeldende også for eiendomsskatteformål.

Unntaket for langsiktige kontrakter mv. har etter departementets erfaring vist seg vanskelig å avgrense strengt slik Stortinget forutsatte, noe som kan åpne for tvister om fortolkningen. Det er også en rekke kontrakter som omfattes av unntaksreglene, men der disse kontraktene i liten grad ivaretar hensynet til kraftkrevende industris behov for å inngå langsiktige kontrakter. Eksempelvis er kraftutvekslingsavtalene med utlandet ansett omfattet av unntaksreglene. Ved behandlingen av St.prp.nr.52 (1998-1999) vedtok dessuten Stortinget nye prinsipper for fastsettelsen av prisvilkår mv. for Statkrafts kontrakter med industrien. Blant annet av den grunn er det neppe grunn til å forvente at prisene på langsiktige kontrakter til industrien over tid vil avvike vesentlig fra spotmarkedsprisene, noe som også svekker argumentet for å ha særskilte verdsettelsesregler for enkelte kontrakter.

Kraftkontraktene er videre normalt knyttet til eieme (foretakene) og ikke til det enkelte verk. Det er derfor behov for de vedtatte reglene om hvordan slike kontrakter skal tilordnes det enkelte kraftverk. Det er vanskelig for ligningsmyndighetene å etterprøve skattyters påstand om fordelingen ved ligningen. Hvis unntaket oppheves

vil regelverket bli mer oversiktlig, det vil bli mindre skjønnspreget og enklere å praktisere.

Etter departementets syn tilsier disse hensynene isolert sett at de særskilte verdsettelsesreglene for langsiktige kontrakter og kraft brukt i egen produksjonsvirksomhet bør oppheves, slik at all kraft unntatt konsesjonskraft verdsettes til spotmarkedspriser."

Ved ny behandling i Stortinget sluttet komiteen seg til Regjeringens forslag om å oppheve de særskilte verdsettelsesreglene for langsiktige kontrakter og kraftbruk.

Komiteen viste imidlertid til at det var eksempler på langsiktige kontrakter som reelt fremsto som betingelser for konsesjon, men uten formelt å være inntatt i konsesjonsvilkårene. Komiteen foreslo at slike kontrakter - hvor utbygger ikke hadde noe fritt kontraktsalternativ – skulle behandles på linje med kraftleveranser som direkte er inntatt i konsesjonsvilkårene. Det ble derfor fra komiteen foreslått at unntaket i § 18-5 andre ledd skulle få følgende tilføyelse:

"eller i henhold til avtale som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon, som verdsettes til oppnådde priser".

Men heller ikke dette forslaget til utvidelse av unntaket ble vedtatt.

Ved Stortingets forhandlinger 8. juni 2000 ble forslaget forkastet. Storingsrepresentanter i komiteen som opprinnelig hadde foreslått unntaket, tok til ordet for å forkaste tilføyelsen. Det ble i debatten gitt uttrykk for at forslaget til tilføyelse ville komplisere verdsettelsen og gi grunnlag for nye tvister. Det ble vist til at det er høyst uklart hva som ligger i "avtaler som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon" og at dette tre ganger har vært oppe i Høyesterett. Det ble også i debatten fremhevet at en av hovedmålsettingene bak de nye verdsettelsesreglene har vært å forenkle prosessene og redusere grunnlaget for tvister.

Lagmannsretten oppsummerer etter dette at rettens forståelse av ordlydens rekkevidde støttes av forarbeidene.

Unntaket fra spotmarkedspriser omfatter bare kraft som tas ut på grunnlag av et konsesjonsvilkår. Det omfatter ikke vilkår konsesjonæren har påtatt seg ved avtale. Kraft som leveres av konsesjonæren som vilkår for konsesjon vil typisk være den såkalte konsesjonskraft, jf. industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd. Som nevnt fremgår det ikke av ordlyden at konsesjonsvilkåret må ha hjemmel i lov. Forarbeidene tyder imidlertid på at det er konsesjonskraften lovgiver har ment å regulere ved unntaksbestemmelsen. Det er bare dette som er omtalt. Lagmannsretten finner det imidlertid her ikke nødvendig å ta stilling til om det bare er konsesjonskraften, jf. industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd, som er omfattet av unntaket.

Hensynet til at reglene skulle være enkle å praktisere taler for at unntaksbestemmelsen skal tolkes i tråd med sin ordlyd — og etter en alminnelig språklig forståelse av ordlyden. Det tilsier etter

rettens oppfatning at det i liten grad er åpent for en utvidende tolkning av ordlyden, eller å gi unntaksregelen analogisk anvendelse.

Etter lagmannsrettens oppfatning illustrerer det siste forslaget fra finanskomiteen til tilføyelse i ordlyden hvor avgrenset unntaket; "i henhold til vilkår for konsesjon", er ment fra lovgivers side. Det ble av komiteen fremhevet at det ikke var noen reell forskjell og at tilsvarende reelle hensyn gjorde seg gjeldende, men komiteen la likevel til grunn at var nødvendig med en egen unntaksbestemmelse. Dette tilsier at komiteen bare anså at unntaksregelen omfattet de tilfellene som uttrykkelig var omtalt i ordlyden.

3. Omfattes hjemfallskraft av unntaksbestemmelsen?

Det er ikke omtvistet at kraften som leveres kommunene etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15, er levert i henhold til vilkår for konsesjon og omfattes av unntaket i § 18-5 andre ledd og § 18-3 andre ledd bokstav a. Som det fremgår foran, var det også nettopp dette som ble drøftet i forarbeidene som konsesjonskraft og som begrunnet unntaket.

Lagmannsretten kan ikke se at "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" også omfatter den såkalte hjemfallskraften.

Ved hjemfallet falt den opprinnelige konsesjonen bort og dermed også kommunens rettigheter i henhold til konsesjonen. Lagmannsretten viser også til Rødseth-utvalget i NOU 1992, under punkt 9.1.7., som behandler kommunenes rettigheter ved hjemfall.

Som nevnt er hjemfall for kommunene omhandlet i industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og en tilsvarende bestemmelse i vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6.

Industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd lyder slik:

"Når et vannfall med anlegg i henhold til konsesjon tilfaller staten, skal en del av anlegget eller dets verdi, dog ikke over en tredjepart, tildeles de kommuner hvor vannfallet, kraftverket eller reguleringsanleggene ligger. Stortinget bestemmer i tilfelle verdien og kommunenes andel derav og foretar fordelingen mellom dem. Stortinget kan også bestemme at det av midlene opprettes et fond til fordel for kommunene, eller at det utbetales dem en andel av det økonomiske utbytte anlegget måtte gi."

Da anleggene hjemfalt til staten, besluttet Stortinget i plenarvedtak i 1983 at kommunene skulle få en andel av utbytte. Stortingets vedtak om at kommunene gis andel av hjemfallet, er imidlertid ikke et vilkår for ny konsesjon. Andel av utbytte som bestemt av Stortinget kan derfor ikke anses som "i henhold til vilkår for konsesjon". Stortingets vedtak retter seg da heller ikke mot konsesjonæren.

Kommunene har anført at Statkraft etter Stortingets vedtak har en forpliktelse til å utbetale utbytte.

Lagmannsretten viser til at det at Statkraft skal utbetale den andel av utbytte Stortinget fastsatte, ikke gjør forpliktelsen til et vilkår for konsesjon. Utbetalingen av andel av utbytte for hjemfall er ikke et vilkår for Statskrafts tillatelse til kraftproduksjon.

Stortinget fastsatte dessuten ikke at det skulle leveres kraft, men at det skulle utbetales et årlig beløp. Senere har Statkraft og kommunene inngått avtaler om at ytelsen skal leveres i form av kraft.

Størrelsen på kommunenes hjemfall bygger altså på Stortingets vedtak fra 1983. At dette i dag leveres i form av kraft og ikke som en andel av utbytte, bygger på en avtale mellom kommunene og Statkraft. Selv om Statkraft i dag driver anleggene og som sådan kan anses som konsesjonær, er ikke avtalen Statkraft har inngått med kommunene "i henhold til vilkår for konsesjon". Det har ikke vært et vilkår for konsesjon at Statkraft leverer kraft til kommunene for den rett til andel av utbytte Stortinget ga kommunene ved vedtaket i 1983. Lagmannsretten er enig med staten i at Statkraft i utgangspunktet sto fritt til å selge kraften til andre og på markedsmessige betingelser. At kommunene hadde rett til en andel av utbytte, endrer ikke dette, heller ikke at ytelsens størrelse av Stortinget er knyttet til bestemte angitte energikvanta. Den kraften som ytes som hjemfallskraft er en kraftleveranse basert på avtale.

Lagmannsretten legger til grunn - slik kommunene har anført - at blant annet på grunn av utviklingen av anleggene og utviklingen av Statkrafts driftsform, var det ikke lenger hensiktsmessig å fortsette å gi en andel av utbytte. Lagmannsretten viser til den forklaring som ble gitt for retten av advokat Stinessen, advokat Stiansen og seniorskatterådgiver i Statkraft Trond Thorvaldsen. Retten kan imidlertid ikke se at det er av betydning for det rettslige spørsmålet retten skal ta stilling til, hva som er bakgrunnen for at Statkraft og kommunene ønsket å inngå en avtale om kraftleveransen i stedet for en andel av utbytte. Det er uansett en avtale som ble inngått, og kraftleveransen er ikke et vilkår for konsesjon. Det faller altså uansett utenfor unntaksbestemmelsen. Bakgrunnen for avtalen og hva som skjedde under avtaleforhandlingene endrer ikke dette.

Det er fra kommunene fremholdt at omtalen av konsesjonskraft i forarbeidene ikke kan innebære en innskrenkende tolkning av unntaksbestemmelsen.

Lagmannsretten viser til at det er på det rene at avtalene om hjemfallskraft ikke var inngått da forarbeidene ble skrevet. Kommunene har rett i at det derfor ikke var mulig å omtale hjemfallskraft i forarbeidene på samme måte som konsesjonskraft. Kommunene har også rett i at situasjonen i kraftmarkedet har endret seg, og at lovgiver ikke nødvendigvis kunne forutse utviklingen.

Lagmannsretten har ikke utelukket at lovens ordlyd kan omhandle uttak av annen kraft enn konsesjonskraft. Omtalen av konsesjonskraft i forarbeidene illustrerer imidlertid at forutsetningen for unntaket er at det må være et konsesjonsvilkår og at avtalebasert kraft ikke er omfattet. Lovens ordlyd er dessuten her så klar at det ikke kan anses tvilsomt at kraft som leveres etter avtale mellom Statkraft og kommunene etter Stortingets vedtak om andel av utbytte, ikke er omfattet. At kraften leveres etter avtaler som tilsvarer konsesjonskraft, endrer ikke at dette ikke er "i henhold til vilkår for konsesjon"

Kraft for kommunenes hjemfallsrettighet er ikke et konsesjonsvilkår og er dessuten basert på avtale. Kraften tilfredsstillende på denne bakgrunn ikke kravet om at kraften tas ut "i henhold til vilkår for konsesjon".

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å tolke unntaksbestemmelsen utvidende eller gi bestemmelsen analogisk anvendelse, slik at også hjemfallskraft omfattes.

Kommunene har vist til at de reelle hensyn som fremholdes i forarbeidene og begrunner unntaksbestemmelsen også kommer til anvendelse for hjemfallskraften.

Lagmannsretten er enig med kommunene i at enkelte av de hensynene som er fremhevet i forarbeidene, kan tale for samme skattemessige behandling av hjemfallskraft og konsesjonskraft. Som sitert over viste departementet i proposisjonen blant annet til at

"den skattepliktige inntekten som er målt til markedspriser skal korrigeres for lavere priser på konsesjonskraft siden dette er en del av betingelsene for den opprinnelige utbyggingen der kraftverkskommunene blir tilordnet en andel av grunnrenten".

Lagmannsretten viser til at hjemfall også var en del av betingelsene for den opprinnelige utbyggingen. Formålet med kommunenes rettigheter ved hjemfall etter industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6 kan også sies å ha vært å gi kommunene en andel av grunnrenten.

Lagmannsretten er imidlertid i tvil om hvor langt begrunnelsen for unntaksbestemmelsen rekker for en avtalebasert ytelse. Retten viser til at det i samme avsnitt i proposisjonen fremheves at det ikke foreslås at det skal korrigeres for at det er inngått andre avtaler om å selge kraft under markedspris. At enkelte av hensynene er sammenfallende kan derfor vanskelig begrunne en analogisk anvendelse av unntaksregelen utenfor ordlydens rekkevidde.

Bestemmelsens forhistorie viser dessuten at Stortinget var fullt på det rene med at begrunnelsen for unntaket for konsesjonskraft også kunne gjelde annet kraftuttak. Stortinget utvidet likevel ikke unntaksbestemmelsen for dette. Lagmannsretten viser til forslaget fra komiteen om at avtaler som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon, også skulle beregnes etter oppnådde priser. Et forslag som også forslagsstilleme endte med å stemme i mot. Dette taler klart mot å gi unntaksbestemmelsen analogisk anvendelse for hjemfallskraft.

Heller ikke for spørsmålet om å gi unntaksbestemmelsen analogisk anvendelse for hjemfallskraft, kan det få betydning hva som er bakgrunnen for at Statkraft og kommunene valgte å inngå slike avtaler. Forslaget til utvidelsen av unntaksbestemmelsen som ikke ble vedtatt - om avtaler som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon - synliggjør dette.

Lagmannsretten finner grunn til å påpeke at det ikke er i strid med lovens system at kraften som leveres etter hjemfallsavtaler verdsettes til spotmarkedspris selv om lavere vederlag er avtalt. Lovgiver var som nevnt på det rene med at spotmarkedsprisen for flere avtaler kunne ligge over faktisk oppnådd pris. Det er uttrykkelig latt være å unnta kraftleveranser selv om det var inngått langsiktige avtaler med annen pris enn spotmarkedsprisen. Eiendomsskattens karakter av objektskatt samt hensynet til klare og relativt enkle praktiserbare regler, er sentrale som

begrunnelse for spotmarkedsprisen. At kommunene og Statkraft har avtalt at kraften skal ytes for OED-pris og altså en pris tilsvarende det som betales for konsesjonskraften, endrer ikke dette. Heller ikke at prisen er valgt fordi det skulle være et mål på selvkost samt at det tilsvarer vilkårene for konsesjonskraft.

Avtale om kraft i stedet for en pengesum ble dessuten inngått etter at skattelovens nåværende regler var trådt i kraft, og også etter at det forelå en bindende forhåndsuttalelse fra Sentralskattekontoret. Kommunene og Statkraft var altså fullt på det rene med den skattemessige konsekvensen da avtalene ble inngått. Dersom den skattemessige konsekvensen av avtalene medfører at statens andel av de hjemfalte anleggene øker på bekostning av kommunene, er dette et spørsmål som eventuelt må tas opp med Stortinget.

Lagmannsretten kan på bakgrunn av lovens klare ordlyd, som støttes av uttalelsene i forarbeidene, herunder de nye rundene i Stortinget ved vedtakelsen av § 18-5 andre ledd, ikke se at de reelle hensyn kommunene har vist til, herunder den endrete situasjonen i kraftmarkedet, gir rettslig grunnlag for å tolke unntaksbestemmelsen utvidende eller gi den analogisk anvendelse for hjemfallskraft.

Om det er ønskelig å endre loven og gi ytterligere unntak slik at også hjemfallskraft omfattes, tar lagmannsretten ikke stilling til. Dette vil være et lovgiverspørsmål.

Hjemfallskraften omfattes på denne bakgrunn ikke av unntaksbestemmelsen "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i § 18-5 andre ledd og § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1.

Kommunene kan etter dette ikke gis medhold etter sin prinsipale anførsel.

4. Skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 2

Som nevnt innledningsvis har skatteloven § 18-3 flere unntak fra spotmarkedspriser som beregningsgrunnlag for brutto salgsinntekter. Kommunene har subsidiært anført at hjemfallskraften må omfattes av unntaket i skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 2.

Denne bestemmelsen lyder:

"Kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker og med varighet på syv år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen. Dette gjelder tilsvarende for kraft levert i henhold til tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår fastsatt av Stortinget, leieavtaler og andre kontrakter som nevnt i samsvar med avgrensninger og retningslinjer fastsatt av departementet i forskrift."

Lagmannsretten kan ikke se at hjemfallskraften omfattes av dette unntaket. Retten er enig med staten i at avtalene mellom kommunene og Statkraft ikke er inngått på "vilkår fastsatt av Stortinget".

Stortinget besluttet i 1983 at kommunene skulle gis en andel av det økonomiske utbyttet fra virksomheten. Det ble ikke besluttet å gi kraft til bestemte priser. Det er ikke Stortinget som har satt vilkårene for avtalen om kraftleveranse. Vilkårene i avtalen er fastsatt etter forhandlinger mellom Statkraft og kommunene og uten at Stortinget har fastsatt vilkår for dette. At Stortinget fastsatte størrelsen på den andelen av utbytte som kommunene skulle få, er noe annet.

Avtalen mellom Statskraft og kommunene er derfor ikke omfattet av bestemmelsens ordlyd. Lagmannsretten kan heller ikke her se at forarbeidene gir noen holdepunkter for en utvidende tolkning. Tvert i mot taler særlig hensynet til klare regler og behovet for å unngå tvister for at ordlyden følges.

Kommunene kan derfor heller ikke gis medhold etter sin subsidiære anførsel.

De ankende parter gis på denne bakgrunn ikke medhold i at fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang for skatteåret 2013 for kraftverkene Bjølvo, Høyanger II, Høyanger VB, Oksla og Mågeli er ugyldige.

Etter dette forkastes anken over tingrettens dom, domsslutningen punkt 1.

4. Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på full erstatning for sine kostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten kan ikke se at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta kommunene for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter har fremsatt krav om dekning av sakskostnader med i alt 89 900 kroner. Beløpet tilkjennes i sin helhet, jf. tvisteloven § 20-5.

I sakskostnader for lagmannsretten betaler kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang en for alle og alle for en 89 900 kroner til staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når retten avgjør krav på sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter skal derfor i utgangspunktet ha erstattet sine kostnader også for tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Heller ikke for tingrettens behandling foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta kommunene for erstatningsansvaret.

Etter dette forkastes anken i sin helhet.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang øn for alle og alle for øn 89 900 — åttinitusennihundre — kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

Tingrettsdommer

SkN 15-094 Lån fra selskap, tilleggsskatt

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

Oslo tingrett: Dom av 25. august 2015, sak nr.: 14-192162TVI-OTIR/04

Dommer: Dommerfullmektig Camilla Varhaug Søberg.

Parter: A og X AS (advokat Morten Goller) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Tomasz Edsberg).

Sammendrag: Spørsmål om utbetalinger fra selskap til aksjonær i årene 2007 til 2010 skulle anses som lån eller utbytte. Skattyter eide 40 prosent av aksjene i selskapet X AS, mens hans barn eide de resterende 60 prosent via et mellomliggende selskap. Skattyter hadde i årene 2007 til 2010 betydelige uttak fra selskapet som ble bokført som lån på mellomregningskonto. Skattemyndighetene endret etter bokettersyn ligningen for de aktuelle årene og la til grunn at de overførte beløp skulle anses som utbytte. Skattyter ble ilagt 30 prosent tilleggsskatt. Retten kom etter en helhetsvurdering til at lånet ikke var reelt, men at tilleggsskatten skulle bortfalle, fordi det ikke forelå klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet ikke var et reelt lån.

Saken gjelder rettslig overprøving av Skatteklagenemndas vedtak av 25. juni 2014 for henholdsvis A og X AS.

Kort framstilling av saken

Selskapet X AS ble stiftet 28. mai 1996. Selskapet har ulike investeringer i finansmarkedet og fast eiendom som sin kjernevirksomhet. Selskapet har nettoverdier på ca. 300-325 millioner kroner.

A eier 40 % av aksjene i selskapet, mens selskapet Y AS eier 60 % av aksjene. Y AS er et holdingselskap som ble etablert i 2005. Y AS eies av As tre barn. As aksjer er aksjeklasse A og hadde frem til 2009 100 % av stemmene i selskapet. Fra 2009 har A hatt 95 % av stemmene, mens Y AS har hatt 5 % av stemmene. A har i tillegg til eierandelen i X en betydelig privat formue, hovedsakelig bestående av fast eiendom.

A har vært styreleder i X siden 1996. As far, B, og C har vært styremedlemmer siden 1999. Advokat D kom inn som styremedlem i 2000. I 2009 ble E styremedlem i selskapet. E er tilknyttet X' forretningsfører, Procurator AS (heretter Procurator). E var daglig leder i X frem til A tok over som daglig leder 23. desember 2009.

Siden 1996 har det eksistert en mellomregningskonto mellom A og X. Mellomregningskontoen var i favør av A frem til 2007, som følge av at utdelt utbytte ikke ble tatt ut av selskapet. Mellomregningskontoen har hatt følgende utvikling og saldo per 31.12 i perioden 2005-2010:

Saldo pr.	Beløp inkludert renter	Herav renter	Kommentar
31.12.2005	-31 2221 832		I favør A
31.12.2006	-20 316 084		I favør A
31.12.2007	15 284 688	262 217	I favør X
31.12.2008	47 858 340	889 652	I favør X
31.12.2009	42 231 214	1 817 442	I favør X
31.12.2010	46 976 531	1 018 291	I favør X

Saldoen på mellomregningskontoen ble i favør av X i august 2007. Uttak fra selskapet, i form av utbetalinger til A eller belastninger av mellomregningskontoen, er foretatt på bakgrunn av henvendelser fra A til Procurator. Retten kommer tilbake til bruken av og utviklingen på mellomregningskontoen under rettens vurdering.

I 2007 og 2008 ble det ikke utdelt utbytte fra X. A hadde for disse årene en lønnsinntekt på i størrelsesorden 300-350 000 kroner. For 2009 mottok A 11 millioner i utbytte fra X, samtidig som han hadde ca. 400 000 kroner i lønnsinntekter. I 2010 ble det utbetalt utbytte fra X på 10 millioner kroner, mens As lønnsinntekter var på 1,3 millioner. I 2011 ble det utbetalt utbyttet fra X med 35 millioner kroner.

Det ble inngått skriftlig låneavtale mellom X og A 30. juni 2008. Det ble inngått nye låneavtaler 31. desember 2008 og 1. desember 2009. Retten kommer tilbake til disse avtalene under rettens vurdering.

Ligningsbehandlingen

I brev av 25. oktober 2011 varslet skattekontoret X om bokettersyn for inntektsårene 2005-2010. Bokettersynet var begrenset til kontroll av selskapets mellomværende med A. Det ble avholdt åpningsmøte i lokalene til Procurator 9. november 2011.

X mottok utkast til bokettersynsrapport hva gjaldt faktumdelen 24. januar 2012. X fremsatte supplerende bemerkninger til faktumdelen i brev av 2. februar 2012. Ved brev av 13. februar 2012 ble det på vegne av X gitt ytterligere kommentarer til utkastet til bokettersynsrapport. X mottok endelig bokettersynsrapport 13. mars 2013.

X og A ble varslet om mulig endring av ligningen for inntektsårene 2007-2010 ved skattekontorets brev av 25. april 2013.

Advokat Leikvang besvarte varslene på vegne av A og X i brev av 21. mai 2013. Skattekontoret fattet 11. oktober 2013 vedtak for inntektsårene 2007-2010. Skattekontoret konkluderte med at lånene måtte anses som skattepliktig utbytte for A, og at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende utbetalingene. A ble også ilagt tilleggsskatt på 30 %.

Vedtakene ble påklaget ved klager datert 29. november 2013. Skatt Øst utarbeidet utkast til nemndsvedtak og sendte det til A og X for bemerkninger 6. mai 2014. Det ble inngitt merknader til utkastene ved brev av 28. mai 2014 og 6. juni 2014. Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontorets vedtak ved nemndas to vedtak av 2. juli 2014.

Saksgang for tingretten

A og X brakte vedtakene fra Skatteklagenemnda inn for tingretten ved stevning innkommet til Oslo tingrett 27. november 2014.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tingrett 29. og 30. juni 2015. A avga partsforklaring, og det ble for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremkommer av rettsboken.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Dette skyldes øvrige gjøremål og avvikling av sommerferie. Det ble varslet om dette ved avslutningen av hovedforhandlingen og per e-post til prosessfullmektigene i juli 2015.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Omklassifisering

Saksøkerne har anført at det var tale om et reelt lån og har gjort gjeldende følgende:

Det forelå en muntlig avtale på tidspunktet da det første lånet ble utbetalt, og denne er kommet til uttrykk gjennom partenes opptreden i flere år. Det historiske forholdet mellom partene er relevant. A har latt utbytte som var besluttet utdelt, stå i selskapet og betalt skatt av dette. Selskapet har betalt renter på beløpene, og lånet er ført opp i både X og A sine selvangivelser. Det har formodningen mot seg at lånet er reelt når A er kreditor, men ikke når han er debitor. Skattereformen er ikke vektlagt i Skatteklagenemndas vedtak, og er også uten betydning. Det tas ut utbytte også etter 2006, men det er et opphold på et par år.

Det ble inngått skriftlig låneavtale straks partene ble klar over at A var debitor ved avslutningen av årsregnskapet for 2007. Det forelå skriftlig låneavtale tre år og fire måneder før skattemyndighetene iverksatte kontrolltiltak.

Lånerammen ble økt to ganger, og dette er reflektert skriftlig i to nye låneavtaler. Låneavtalene i saken har spesifikasjon av långiver og låntaker og lånets størrelse. Avtalene regulerer lånets størrelse, rentebetingelser og sikkerhetsstillelse. Det er avtalt er lånet er løpende, og frister for oppsigelse er avtalt. Den siste låneavtalen er også vedlagt en nedbetalingsplan.

Det fremgår av alle tre låneavtalene at lånet skal renteberegnes. Renter er blitt beregnet årlig, bokført og tillagt hovedstolen. Nedbetalingene foretatt 2008-2010 dekker både renter og avdrag, og renter er således også delvis betalt.

A har stilt sikkerhet i alle tre låneavtalene. Når lånet økte, er det inngått nye låneavtaler med ny sikkerhet. Det er ikke rettskildemessig dekning for at sikkerheten skal være i henhold til de selskapsrettslige reglene. A har stilt sikkerhet i fast eiendom, som er godt egnede objekter. Også Skatteklagenemnda har lagt til grunn at det er stilt betryggende sikkerhet i 2009/2010.

A har klart betjeningsevne. Det er ikke rettskildemessig dekning for å se bort fra skatteyers betjeningsevne fordi skatteyer ville måtte realisert formuesgjenstander for å dekke lånet.

Behovet for lån oppsto som følge av oppussing av flere eiendommer. Det vesentligste av låneopptakene er benyttet til oppussing, som ga en varig verdiøkning på disse eiendommene. I 2007 gikk 23 133 124 til bygge- og oppussingskostnader, i 2008 23 045 321 kroner og i 2010 1 706 077 kroner. Disse endrede tallene utgjør ikke nye bevis, og retten kan bygge på disse.

Privat forbruk er den minste delen av låneopptaket og skal ikke tillegges særlig vekt ved vurderingen. Ikke støtte i rettspraksis for at det kan tillegges negativ vekt at lånet er gått til forbruk.

A lånte penger av X, og ikke i bank, fordi X hadde tilstrekkelig likviditet. At det ble ytet lån, og ikke utdelt utbytte, var forretningsmessig begrunnet i X sin lånefasilitet med Handelsbanken.

X og A har ført lånet i selvangivelser, og X har ført lånet i næringsoppgaver for årene 2007-2010. Renter er både inntektsført av X og fradragsført av A. Mellomværendet er behandlet som lån i note til regnskapet for X de aktuelle år. Regnskapene er styrebehandlet og godkjent av revisor.

Før bokettersyn ble varslet, tilbakebetalte A 66 596 441, 19 kroner, inkludert 35 millioner i ekstraordinært utbytte i 2011. Det er ikke grunnlag for å se bort fra nedbetalingene fordi det er utbytte som er benyttet til nedbetaling. Det kan heller ikke ses bort fra nedbetalingene fordi det trekkes ytterligere på mellomregningskontoen.

Det er ikke av avgjørende betydning at den opprinnelige låneavtalen ikke inneholder informasjon om nedbetaling. Gjeldsbrevloven § 5 første ledd vil regulere rettsstillingen mellom partene. Det er uansett slik at den siste låneavtalen inneholder en nedbetalingsplan, og at denne foreligger i god tid før myndighetenes kontroll. Det er ikke grunnlag for å se bort fra fordringen mot Z AS som en reell nedbetaling av mellomværendet.

Det kan ikke legges vekt på om et lån er i strid med aksjelovens bestemmelser. I denne saken har det også vært full åpenhet om lånet til og fra selskapet, og forretningsfører har vært involvert. Styremedlemmene var kjent med lånet gjennom regnskapene. Styret tok også grep for å bringe lånet i orden selskapsrettslig.

Låneutbetalingene har ikke medført ytterligere opplåning i selskapet. Lånet lå også innenfor selskapets utbyttekapasitet.

Gjennomskjæring

Domstolene skal ikke opptre som ligningsorganer i første instans. Det er en forutsetning at domstolene behandler den samme faktiske disposisjon som ligningsmyndighetene behandler. Anførsel om gjennomskjæring er basert på en post som er av en annen karakter enn den ligningsvedtaket bygger på, og retten har da ikke adgang til å ta stilling til anførselen.

Hvis retten kommer til at det foreligger prosessuell adgang til å behandle anførselen, er grunnvilkåret – at disposisjonen er hovedsakelig skattemessig motivert – ikke oppfylt. Det var

forretningsmessig begrunnet og hensiktsmessig at A fikk låne penger, og at det ikke ble utdelt utbytte, på grunn av X sin lånefasilitet i Handelsbanken. Det har ikke vært låneavtalens formål å forskyve utbyttebeskatningen.

Etter en helhetsvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig fremstår det ikke som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonene til grunn for beskatningen. Det foreligger store ikke-skattemessige virkninger for A, blant annet gjennom tilbakebetalingsplikt og sikkerhetsstillelse. Lån i eget selskap strider ikke mot skattereglenes formål.

Endringsfrist

Det er ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og fristen for endring etter ligningsloven § 9-6 er utløpt.

Det kreves kun at det gis tilstrekkelig opplysninger til at ligningsmyndighetene kan ta opp spørsmålet eller etterspørre ytterligere opplysninger. Ved å opplyse om lånet og dets størrelse i selvangivelser, næringsoppgave og årsregnskap, har skattyterne gitt tilstrekkelige opplysninger. As øvrige økonomiske stilling fremgår også av selvangivelsen. Det er også opplyst om interessefellesskapet. Det er heller ikke gitt uriktige opplysninger.

Tilleggsskatt

Dersom det er grunnlag for omklassifisering fra lån til utbytte og det foreligger endringsadgang, er det ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Skatteklagenemnda har ikke bevist med klar sannsynlighetsovervekt at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Det er ikke en fullt ut objektiv vurdering. Skatteyter må ha forstått at opplysningene kunne ført til lavere skatt.

Saksøkerens påstand

1. Ligningen av A og X AS for inntektsårene 2007-2010 oppheves for så vidt gjelder:
 - a. Omklassifiseringen av mellomværendet i X AS fra lån til skattepliktig utbytte.
 - b. Ileggelse av tilleggsskatt med 30 % av skatt på mellomværendet og renter.
2. A og X AS tilkjennes sakskostnader for tingretten.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Omklassifisering

Staten har anført at mellomværende ikke var et reelt lån og har gjort gjeldende følgende:

Historikken knyttet til mellomregningskontoen viser at det forut for 2006 ble fylt på med utbytte først, før penger ble tatt ut, men at dette snur i 2006 i forbindelse med skattereformen. Da tas det først ut penger, før det fylles på med utbytte.

De inngåtte låneavtalene regulerer ikke det forhold som er praktisert. Etter ordlyden i avtalene er det snakk om lån av bestemte beløp, mens As bruk av mellomregningskontoen tilsier en annen ordning. Beløpene i to av tre låneavtaler var overskredet allerede idet avtalene ble inngått. Det er kun låneavtalen av 31. desember 2008 som lyder på beløp som tilsvarer saldo på mellomværende

da de ble inngått. Avtalte beløp i avtalen av 1. desember 2009 var overholdt per 31. desember 2009, men ble overskredet med flere millioner i løpet av 2010, uten at det ble inngått ny avtale.

Den først låneavtalen inneholder ikke vilkår eller plan om tilbakebetaling. De to siste avtalene forutsetter at det skal nedbetales med fremtidig utbytte. Den tredje avtalen inneholder konkrete vilkår om tilbakebetaling, men disse ble ikke fulgt.

Ingen av de tre avtalene er fulgt for så vidt gjelder vilkår om rentebetaling.

Låneavtalen av 30. juni 2008 og avtalen av 31. desember 2008 er ikke etterlevd for så vidt gjelder sikkerhetsstillelse.

Ingen avtalebrudd er fulgt opp med misligholdsbeføyelser fra selskapets side.

As uttak er behandlet som fordring/lån i X' regnskaper. Det er vanskelig å se fordringene i balansen, men lånene er identifisert i noter. Notene i regnskapet oppfylte ikke kravene i regnskapsloven.

Lånet er aldri behandlet av styret i X, i strid med aksjelovens krav.

Lånet er aldri styrebehandlet, til tross for at i hvert fall ett styremedlem og daglig leder ble kjent med størrelsen på mellomværendet 1. desember 2009. Det ble heller ikke foretatt noen tiltak da det i årsregnskapet for 2009 ble lagt til grunn at det ikke var stilt betryggende sikkerhet for lånet.

Når det gjelder saksøkernes korrigerende av utgiftene til rehabilitering og oppussing, gjøres det gjeldende at retten ikke kan bygge på disse, ettersom skattyter hadde oppfordring og anledning til å gi dem under ligningsbehandlingen. Det er ikke fremlagt bevis for at beløpene som er lagt til grunn ved ligningsbehandlingen, ikke er riktige. Ved vurderingen av om det skal ilegges tilleggsskatt, kan retten bygge på alle tilgjengelige opplysninger.

I 2007 medgikk ca. 10 millioner kroner til oppussing etter at saldoen på mellomregningskontoen ble i favør av X. I 2008 medgikk ca. 18 millioner til oppussingen, mens beløpet er 1 million for 2009. I 2010 er det ingen oppussingskostnader. A har i tillegg til oppussingskostnadene tatt ut betydelige beløp til dekning av løpende forbruk.

As lønnsinntekter er relativt lave. A har ikke på noe tidspunkt hatt muligheten til å betjene lån på det aktuelle nivå uten utbytter eller realisasjon av eiendeler. Mellomværendet er rent faktisk "nedbetalt" med utbytte fra X, med unntak av innbetaling i januar 2010. Ved innskuddet i januar 2010 trakk A på sin egen boligkreditt i Handelsbanken.

Det har ikke på noe tidspunkt, med mulig unntak for en kort periode ved årsskiftet 2009/2010, vært stilt betryggende sikkerhet.

Etter ordlyden i avtalen av 30. juni 2008 var det kun stilt sikkerhet for 17 millioner kroner, mens mellomværendet var på 35 millioner kroner. Denne sikkerheten var heller ikke tinglyst.

Når det gjelder avtalen inngått 31. desember 2008, er opplysningene om tinglyst sikkerhet i fast eiendom uriktig. Det var på tidspunktet for avtaleinngåelsen ikke stilt noen sikkerhet, og sikkerheten i leiligheten i Sveits etter avtalen av 30. juni 2008 var frafalt. Da det ble stilt sikkerhet i fast eiendom sommeren 2009, som var verdsatt til 47 millioner, var mellomværendet på 53 millioner. Mellomværendet økte videre til rundt 60 millioner høsten 2009.

I desember 2009 ble saldoen redusert med 9 millioner kroner som følge av at X fikk overdratt til seg en fordring på Z AS, som gjaldt leiligheten på Kvittfjell. Det ble da gitt pant i festerett til ubebygde tomt på Kvittfjell som hadde en langt lavere verdi.

Det ble ikke foretatt innbetalinger/krediteringer i 2007, 2008 og frem til november 2009. Saldoen var på sitt høyeste i oktober 2009, med over 60 millioner kroner i X' favør.

Mellomværendet ble kreditert med 7,5 millioner kroner i ekstraordinært utbytte i november 2009 og med 3,5 millioner i ordinært utbytte i desember 2009.

Nedskrivningen med 9 millioner kroner i desember 2009 som følge av at en fordring på Z AS overdras, er en konstruksjon som ikke kan legges til grunn som en nedbetaling. Det er et interessefellesskap mellom A og X/Z AS. X har pådratt seg et inntektstap ved at As fordring på Z AS ble overdratt til selskapet. Transaksjonen var ikke forretningsmessig begrunnet fra X' side. As private interesser har vært motiverende ved transaksjonen.

I 2010 ble mellomværendet kreditert med utbytte på 10 millioner kroner og en innbetaling på ca. 1,4 millioner fra A. Det ble samtidig tatt ut totalt 16 millioner kroner og saldoen på mellomværende økte.

I 2011 ble mellomværendet kreditert med utbytte på 35 millioner kroner. På dette tidspunktet var 39,5 millioner kroner av mellomværendet skilt ut til behandling på egen lånekonto i regnskapet. Utbyttet ble kreditert øvrig mellomværende, slik at A fikk penger til gode på den aktuelle mellomregningskontoen. Det er derfor uklart hvor mye av beløpet på 35 millioner som egentlig har gått til nedbetaling av påstått lån.

Gjennomskjæring

Gjennomskjæring er en annen rettslig innfallsvinkel til bedømming av samme faktum og de samme privatrettslige disposisjon som omklassifiseringsspørsmålet omhandler. Retten har adgang til å behandle anførselen om gjennomskjæring.

Lånekonstruksjonen var utelukkende skattemessig motivert. Skattereformen 2006 innførte skatteplikt på utbytte til personlige aksjonærer for å oppnå lik beskatning på utbytte og lønn. A tilpasset seg skattereformen. Han sluttet å ta ut utbytte fra X, og han etablerte et holdingsselskap for barnas aksjer i X. Da A ikke lenger hadde penger til gode i X, handlet han som før og fortsatte å ta gjøre uttak, men endret formalitet, fra utbytte til lån. Det er betydelig beløp i utbytteskatt som er spart. Disposisjonen må ha hatt som formål å spare skatt. Det forelå i realiteten en forskuttering av utbytte. Transaksjonen var motivert av As private interesser, til skade for selskapet.

Lånekonstruksjonen hadde ingen forretningsmessig egenverdi for X og heller ingen forretningsmessig egenverdi for A. As formål var å få penger ut av selskapet, men omgå reglene om skatt på utbytte.

Endringsadgang

Hvis retten kommer til at det er grunnlag for omklassifisering eller gjennomskjæring, har A og X gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningsplikten slår gjennom overfor ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Når den skatterettslige løsningen er uklar, er det åpenbart plikt til å fremlegge mer enn bare tall.

Tilleggsskatt

Vilkårene for å ilegge ordinær tilleggsskatt er objektive. Vurderingen av om vilkårene er oppfylt samsvarer med vurderingen under endringsadgangen. Det er bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningene har ført til fastsetting av for lav skatt.

Saksøktes påstand

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

Rettens vurdering

1. Innledning

Saken gjelder skattemyndighetenes omklassifisering av mellomværendet mellom A og X AS fra lån til utbytte for inntektsårene 2007-2010 og ilagt tilleggsskatt for A.

Retten kan prøve bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen i ligningsmyndighetenes vedtak fullt ut, jf. blant annet uttalelse i Rt. 1998 side 383 på side 391.

Det rettslige utgangspunktet er at den underliggende privatrettslige disposisjonen også skal legges til grunn for beskatningen. Dette har blant annet kommet til uttrykk i Rt. 2009 side 813 avsnitt 54:

"Ved den skatterettslige bedømmelsen tar jeg utgangspunkt i den normen som annenvoterende, dommer Bugge, formulerte i Rt. 1994 side 1064 på side 1071:

«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

Etter skatteloven § 10-11 annet ledd første punktum regnes utbytte som:

"[...] enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær."

Det finnes ingen rettslig definisjon av lån i norsk lovgivning. Den sentrale rettslige forskjellen på utbytte og lån er om det følger en tilbakebetalingsplikt med utbetalingen. Dersom det foreligger en tilbakebetalingsplikt, foreligger det ikke en "vederlagsfri overføring av verdier" som omfattes av skattelovens utbyttedefinisjon. Det følger av retts- og ligningspraksis at tilbakebetalingsplikten må være reell for at disposisjonen skal anses som et lån skatterettslig. Om låneavtalen var reell beror på en konkret helhetsvurdering av en rekke momenter.

Det følger av ligningsloven § 8-1 at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger skattyter har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig ut fra en fri bevisbedømmelse, jf. uttalelsene i Rt. 2005 side 1461 avsnitt 54.

2. Klassifiseringen av mellomværendet mellom A og X

Saken gjelder As uttak fra X i årene 2007–2010. Per 1. januar 2007 var saldo på mellomregningskontoen 20 316 084 kroner i As favør. Per 31. desember 2007 var saldo 15 284 688 kroner i X' favør, som innebærer at A i løpet av 2007 tok ut 35,6 millioner kroner fra selskapet. Saldoen kom i favør av X i august 2007. I 2008 tok A ut 32,5 millioner kroner fra selskapet. I 2009 ble mellomregningskontoen kreditert med 20 millioner kroner, samtidig som A tok ut 14,5 millioner kroner fra selskapet. I løpet av 2010 tok A ut 16 millioner kroner fra kontoen, og kontoen ble kreditert med til sammen 11 421 441 kroner. Det er tale om henholdsvis rundt 220 transaksjoner i 2007, hvorav store deler av transaksjonene skjer før kontoen kommer i favør av X. Det er videre tale om 260 transaksjoner i 2008, 180 transaksjoner i 2009 og rundt 200 transaksjoner i 2010.

A har forklart at partene hadde en muntlig avtale om at mellomværendet utgjorde et lån, og at dette ble formalisert skriftlig ved årsavslutningen for 2007 i juni 2008. Det er inngått tre låneavtaler mellom partene henholdsvis 30. juni 2008, 31. desember 2008 og 31. desember 2008.

Som nevnt ovenfor må det foretas en konkret vurdering av om mellomværendet mellom A og X var et reelt lån. Det skal foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfelle, og retts- og ligningspraksis får derfor begrenset vekt ut over å gi en anvisning på hvilke momenter som er relevante. Når det gjelder hvilke momenter som er relevante ved vurderingen, vises det til opplistingen i lignings-ABC, eksempelvis i årgangen 2014-15, uten at retten finner grunn til å gjengi denne. Det er situasjonen da ordningen ble etablert og beløpene utbetalt som er utgangspunktet ved vurderingen, jf. Rt. 1998 side 383 på side 392.

2.1. Mellomregningskontoen og historikken knyttet til denne

Det har vært et mellomregningsforhold mellom X og A siden selskapet ble etablert i 1996.

Etter rettspraksis er det relevant å se hen til historikken knyttet til mellomregningskontoen, jf. Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 1998 side 383:

"Den ankende part har blant annet med støtte i den ankende parts, hans fars og regnskapsførerens forklaringer for Høyesterett gjort gjeldende at det allerede fra 1989 har foreligget en muntlig avtale mellom den ankende part og hans far om at mellomregningskontoens saldo i favør av selskapet var et lån som senere skulle betales tilbake gjennom økt lønn og/eller farens utbytte, som tildeles den ankende part som arveforskudd. Selv om etterlikningen gjelder årene 1991-1993, finner jeg det ut fra dette nødvendig å gå tilbake til årene 1989 og 1990 for å se om bruken av mellomregningskontoen, selskapets regnskaper og likningsoppgavene til selskapet og den ankende part for årene 1989 og 1990 gir tilstrekkelig klare holdepunkter for at partene har avtalt et lån."

Saldoen på mellomregningskontoen var fra 1996 til 2007 i favør av A. A lot utdelt utbytte stå i selskapet, og uttak eller belastninger av private utlegg ble belastet mellomregningskontoen. Det er på det rene at kontoen ble godskrevet med renter i den tiden kontoen var i favør av A, og at selskapets lån ble ført i partenes selvangivelser.

Bruken og praksisen rundt mellomregningskontoen frem til 2007, når kontoen var i favør av A, tilsier isolert sett at partene har ansett mellomværendet som et lån, og at dette også gjelder når kontoen er i favør av X. Den historiske bruken av mellomregningskontoen underbygger slik sett at det på tidspunktet mellomregningskontoen kom i favør av X, forelå en muntlig låneavtale. Retten finner imidlertid ikke grunn til å legge stor vekt på dette momentet ved vurderingen av mellomværendet mellom A og X, ettersom debitorskifte på mellomregningskontoen er sammenfallende med at aksjeutbytte ble skattbart på aksjonærens hånd fra og med inntektsåret 2006. Dette må videre ses i sammenheng med at det ikke ble utdelt utbytte fra X i 2007 og 2008.

2.2. Skriftlig dokumentasjon før klassifiserings spørsmålet ble tatt opp av skattemyndighetene

Ved vurderingen av mellomværendet er det av sentral betydning om det foreligger skriftlig dokumentasjon som skaper notoritet rundt et eventuelt låneforhold, og at slik dokumentasjon foreligger før skattemyndighetene reiser spørsmål om klassifiseringen av disposisjonen. Dette er av særlig betydning gitt As rolle som styreleder og kontrollerende aksjonær. Det vises til uttalelser i Rt. 1998 side 383 på side 392:

"Ved den skatterettslige bedømmelse av dette forhold legger jeg til grunn at utbetalinger til styret eller daglig leder i et aksjeselskap, må anses som skattepliktig inntekt vunnet ved arbeid etter skatteloven § 42 første ledd, eller som skattepliktige ytelser utenom ordinært utbytte etter dagjeldende aksjeskattelov § 3 og någjeldende selskapsskattelov § 3-2. Utgangspunktet er situasjonen da den påberopte muntlige avtale om uttak over mellomregningskontoen ble inngått og ordningen iverksatt, jf Rt. 1994 side 326 på side 330. Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de

nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet."

Saksøkerne har gjort gjeldende at det forelå en muntlig låneavtale mellom partene da mellomregningskontoen kom i favør av X i august 2007, og at avtalen ble formalisert ved årsavslutningen for 2007 i juni 2008. Det er senere inngått to nye låneavtaler 31. desember 2008 og 1. desember 2009. Den første avtalen inngås ti måneder etter at X ble kreditor, og den siste avtalen inngås tre år og fire måneder før skattemyndighetene varslet bokettersyn.

Mellomværendet mellom partene er ført i X sitt regnskap for årene 2007-2010, og det er i note oppgitt at det gjelder lån til aksjonær og hva rentene for det enkelte år utgjør. For 2007 er det skjedd en feil, ved at rentebeløpet oppgitt i regnskapsnoten, er rentene som var belastet kontoen i favør A. Denne samme feilen fremgår av X sin selvangivelse for 2007. Disse feilene er uten betydning for rettens vurdering.

Mellomværendet er også oppgitt som lån i X og As selvangivelser i årene 2007-2010. Det er fra statens side påpekt at enkelte av de oppgitte beløpene og hvor beløpet er postert, ikke er riktig, uten at retten kan se at dette er av nevneverdig betydning for rettens vurdering.

Den skriftlige dokumentasjonen som foreligger i saken, og som forelå før skattemyndighetene varslet bokettersyn, underbygger at det var tale om et reelt låneforhold. I denne saken foreligger det imidlertid forhold som viser at låneavtalene ikke ble etterlevd. Den skriftlige dokumentasjonen som foreligger, får derfor ikke samme vekt som i en sak hvor avtalene er etterlevd.

2.3. Avtalte lånebeløp – størrelsen på uttak

Det ble ikke inngått noen skriftlig avtale da mellomregningskontoen kom i favør av X i august 2007. Det er gjort gjeldende at det forelå en muntlig avtale mellom X og A om at utbetalingene var lån, som A skulle tilbakebetale. Den historiske bruken av mellomregningskontoen, slik retten har gjennomgått denne ovenfor, tilsier for så vidt at det forelå en avtale om at utbetalingene var et lån. Da kontoen var i favør av A, berodde dette imidlertid på utbetalte utbytter. På tidspunktet kontoen ble i favør av X, er det ikke sannsynliggjort at partene hadde noen avtale om hvor mye A kunne låne av X, når det skulle tilbakebetales eller øvrige vilkår som renter og sikkerhet. At de inngåtte låneavtalene i liten grad samsvarer med den ordningen som ble praktisert mellom partene, underbygger dette.

Av den første skriftlige låneavtalen, inngått 30. juni 2008 i forbindelse med avslutningen av regnskapet for 2007, fremgår det at A erkjenner å skyldes selskapet 15 766 868 kroner. Beløpet reflekterer saldoen i favør av X per 31. desember 2007. På tidspunktet avtalen ble underskrevet, var beløpet i favør av X 35 186 828 kroner. Tilbakebetalingsplikten, slik denne fremkommer av avtalen, var derfor langt lavere enn hva mellomværendet faktisk var på avtaletidspunktet.

Den andre låneavtalen ble inngått 31. desember 2008. Av avtalen fremgår det at A erkjenner å skyldes X 47 858 340 kroner, som tilsvarte saldo på mellomværendet per 31. desember 2008 og dateringen av avtalen.

Den tredje låneavtalen ble inngått 1. desember 2009. Av denne avtalen fremgår det at A erkjenner å skyldte X 48,5 millioner kroner. Saldoen på mellomværendet var på tidspunktet for avtaleinngåelsen 53,7 millioner. Det er i avtalen oppgitt at det allerede i 2009 var tilbakebetalt 11 millioner kroner med utdelt utbytte, og at det innen 31. desember 2009 skulle nedbetales ytterligere 9 millioner kroner. Det ble også utarbeidet en nedbetalingsplan som var vedlagt avtalen. Retten kommer tilbake til tilbakebetalingene nedenfor.

Etter inngåelsen av hver av låneavtalene har A videre fortsatt å trekke på mellomregningskontoen ut over det avtalte beløp. Saldoen på mellomregningskontoen var på det høyeste 31. oktober 2010, hvor den var på 60 343 050 kroner i favør av X, uten at en tilbakebetalingsforpliktelse av en slik størrelsesorden var reflektert i noen avtale mellom partene.

Slik retten ser det, er det fra As side praktisert en ordning som har klare likhetstrekk med et rammelån, men hvor partenes avtale ikke reflekterer en tilsvarende ordning. Dette og den manglende overholdelsen av de avtalte lånebeløpene trekker etter rettens syn klart i retning av at det ikke var tale om et reelt lån.

2.4. Renter

Det følger av alle tre låneavtalene at lånet skal renteberegnes. Med unntak av låneavtalen av 31. desember 2008, hvor en rentesats på 3,5 % ble benyttet, er det normrenten for rimelige lån i arbeidsforhold som er benyttet. Renter er også beregnet årlig og lagt til lånesaldoen. At det er avtalt og beregnet renter, tilsier i seg selv at det er tale om et reelt låneforhold. Den ordningen som ble praktisert, har medført at As utestående til X har økt, og at han gjennom nedbetaling av mellomværendet også har betalt og vil betale renter.

Det følger imidlertid av avtalene at rentene "*forfaller til betaling årlig*", og at rentene skal "*betales etterskuddsvis*". Når rentene kun er tillagt saldoen, er ikke avtalene etterlevd på dette punktet. At A ikke har betalt rentene i tråd med avtalene, underbygger at det ikke var tale om en reell tilbakebetalingsplikt for A. Dette må også ses i sammenheng med As økonomiske stilling, som retten kommer tilbake til nedenfor.

2.5. Sikkerhet

Om det er stilt sikkerhet og i hvilken grad det er stilt sikkerhet, inngår som moment i helhetsvurderingen.

I låneavtale av 30. juni 2008 er det stilt sikkerhet i As leilighet i Verbeier i Sveits. Lånebeløpet etter avtalen var på ca. 15,7 millioner kroner. I låneavtalen er det bekreftet at leiligheten har en verdi som minst tilsvarer lånebeløpet, og at antatt markedsverdi var omtrent 25 millioner kroner. På tidspunktet avtalen ble inngått og sikkerheten stilt, var imidlertid saldoen på mellomværendet rundt 35 millioner kroner, slik at sikkerheten ikke dekket X sitt utestående. Leiligheten det var gitt sikkerhet i, hadde heller ikke en verdi som dekket det reelle forholdet mellom partene på dette tidspunktet. Når det er stilt sikkerhet for under halvparten av et mellomværende på rundt 35 millioner kroner, trekker dette i retning av at det ikke forelå et reelt låneforhold mellom partene.

I låneavtalen av 31. desember 2008 er det oppgitt at "Sikkerhet er gitt ved tinglyst pantsettelse av fast eiendom". Per 31. desember 2008 var det ikke tinglyst pant til fordel for X i fast eiendom, og avtalen ble ikke etterlevd på dette punktet. Det ble tinglyst sikkerhet til fordel for X 7. juli 2009 i

As fritidseiendom på Nøtterøy og i en fritidseiendom på Kvittfjell. Det er denne fritidseiendommen som senere selges til Z AS, og hvor fordringen for vederlaget overdras fra A til X for videre nedskrivning av mellomregningskontoen. Det ble innhentet verdivurderinger av de to eiendommene henholdsvis 24. juni 2009 og 10. desember 2009. Eiendommene ble vurdert til å ha en verdi på til sammen 47 millioner kroner. Etter låneavtalen av 31. desember 2008 skulle det stilles sikkerhet for 47 858 340 kroner, slik at en mindre del av lånebeløpet etter avtalen var uten sikkerhet og slik i strid med avtalen, uten at dette er av betydning ved vurderingen. På tidspunktet det ble stilt sikkerhet, i juli 2009, var imidlertid mellomværendet mellom A og X økt til 56 millioner kroner i X sitt favør, uten at det ble inngått ny låneavtale eller stilt ytterligere sikkerhet. Mellomværendet økte videre til høyeste nivå 31. oktober 2009 på 60 343 050 kroner, uten at det ble inngått ny avtale mellom partene eller stilt ytterligere sikkerhet.

I låneavtale av 1. desember 2009 ble det stilt ny sikkerhet, ettersom leiligheten i Kvittfjell var solgt til Z AS. Det ble gitt sikkerhet i en ubebygde tomt i Kvittfjell, som ble verdivurdert til 8 millioner kroner. Tomten ble solgt for 4 millioner kroner i 2011. Ut fra den verdifastsettelsen som er fremlagt, finner retten det sannsynliggjort at det var stilt en betryggende sikkerhet for X sitt krav mot A ved årsskiftet 2009/2010 med en sikkerhet på 46 millioner kroner. Det ble gjort ytterligere uttak og krediteringer i 2010. Mellomværendet var på 46 976 531 kroner ved årsskiftet 2010/2011, og sikkerheten var tilfredsstillende.

Oppsummert er låneavtalenes punkt om sikkerhet kun delvis etterlevd, og det har tidvis vært en lav grad av sikkerhet i forhold til X sitt utestående. Men A har også stilt sikkerhet for betydelig beløp. Ved årsskiftet 2009/2010 var sikkerheten også betryggende.

2.6. Forfall og tilbakebetaling

I låneavtalen av 30. juni 2008 var det ikke avtalt noe om tilbakebetaling av lånet, mens det i avtalen av 31. desember 2008 var avtalt at lånet fortrinnsvis skulle tilbakebetales med fremtidig utbytte. Retten er enig med saksøkerne i at långiver kan bringe fordringen til forfall ved påkrav etter bestemmelsen i gjeldsbrevloven § 5, slik at manglende bestemmelser om forfall i seg selv ikke kan være avgjørende. Slik forholdene er i denne saken, hvor mellomværendet har vært betydelig høyere enn avtalenes lånebeløp, er dette poenget av mindre betydning ved helhetsvurderingen. Retten kommer tilbake til den nedbetalingsplanen som ble avtalt i låneavtalen av 1. desember 2009.

Partene er uenige om hvor mye A har tilbakebetalt og hvilken vekt det skal legges på dette. Saksøkerne har gjort gjeldende at det er nedbetalt 66 596 441,19 kroner, inkludert 35 millioner i ekstraordinært utbytte for 2011, før bokettersynet ble varslet. Staten har lagt til grunn at det ble nedbetalt 30 millioner, inkludert overdragelsen av fordringen på Z AS.

I låneavtalen av 30. juni 2008 er det ikke avtalt noe om tilbakebetaling. For 2007 er saldoen kreditert renter X skyldte A for 2006 og januar til august 2007. Det er for øvrig ikke foretatt noen tilbakebetaling av lånet i 2007. Det fant heller ikke sted noen tilbakebetaling av lånet i 2008.

I 2009 ble saldoen kreditert med ca. 20 millioner kroner. Saldoen ble nedbetalt med 7 675 000 kroner 10. november 2009, hvorav 175 000 kroner ble tilbakeført til 1. januar 2010. Saldoen ble videre kreditert med 3,5 millioner kroner 31. desember 2009. I henhold til avtalen av 1. desember 2009 skulle dette beløpet allerede være nedbetalt, jf. "Det er hittil i 2009 nedbetalt kr 11.000.000

med utdelt utbytte." På dette punktet stemte ikke avtalens ordlyd med det reelle forholdet mellom partene. Det fremgår videre av avtalen at A innen 31. desember 2009 skulle nedbetale ytterligere 9 millioner kroner.

11. desember 2009 overdro A til X AS en fordring på 9 millioner kroner på Z AS. Z AS er et datterselskap av X. A hadde overdratt en leilighet på Kvittfjell til Z AS. Denne var verdivurdert til 9 millioner kroner. Grunnbokshjemmelen for leiligheten ble ikke overført til Z AS, og denne var fortsatt registrert på A. Det er fordringen for dette salget som ble overdratt til X og vederlaget for fordringen – 9 millioner kroner – ble kreditert mellomværendet mellom X og A. Z AS har hatt beskjedne leieinntekter fra utleie av eiendommen, som er selskapets virksomhet. Fordringen har – med As kontroll over både X, Z AS og grunnbokshjemmelen til leiligheten – liten reell økonomisk verdi for X. Slik retten ser det, er ikke låneavtalen etterlevd når det er avtalt at mellomværendet skulle nedbetales ytterligere med 9 millioner kroner innen 31. desember 2009.

Ved låneavtalen av 1. desember 2009 ble det avtalt en nedbetalingsplan. Av denne følger det at saldoen skulle være 39,5 millioner kroner per 1. januar 2010. Ved årsskiftet 2009/2010 ble dette lånebeløpet skilt ut til en egen konto, som kom i tillegg til mellomregningskontoen. Nedbetalingsplanen etter avtalen av 1. desember 2009 er fulgt. I tillegg ble mellomregningskontoen kreditert med en betaling fra A 6. januar 2010 på 1 421 441,19 kroner. A forklarte i retten at han fikk beskjed om å betale dette beløpet, og beløpet ble betalt ved å trekke på hans egen boligkreditt. 15. juni 2010 ble mellomværendet kreditert med utbytte fra selskapet på 10 millioner kroner, hvorav 5 millioner er kreditert den separate lånekontoen. I 2010 gjorde A imidlertid uttak med til sammen ca. 16 millioner kroner, slik at saldoen på det totale mellomværendet (lånekontoen og mellomregningskontoen) økte med 4,7 millioner kroner i 2010. Selv om beløpet på mellomregningskontoen er innenfor lånebeløpet som følge av låneavtalen av 1. desember 2009, er det i realiteten ikke funnet sted noen nedbetaling i tråd med det partene hadde avtalt.

I 2010 ble det satt av 35 millioner kroner i utbytte. Fra styrets side var det forutsatt at 15 millioner kroner av dette skulle gå til nedbetaling av mellomværendet. Lånekontoen krediteres i henhold til nedbetalingsplanen. Ved at lånet var skilt ut i egen konto, kom mellomregningskontoen i favør av A ved utbetalingen av utbytte for 2010 i 2011, og retten er enig med staten i at det er uklart hvor stor del av utbyttet på 35 millioner kroner som gikk til nedbetaling av mellomværendet.

Det har utvilsomt funnet sted tilbakebetaling fra As side med betydelige beløp, selv med de reserverasjoner retten har tatt ovenfor. Dette har også skjedd før ligningsmyndighetene varslet bokettersyn. Dette underbygger isolert sett at A hadde en reell tilbakebetalingsplikt. Sett hen til As uttak fra selskapet ut over avtalte lånebeløp, hans økonomiske situasjon, og at det i stor grad er utbytte fra X som brukes til å tilbakebetale mellomværendet, finner retten at tilbakebetalingene må tillegges mindre vekt ved vurderingen av om det var tale om et reelt lån.

2.7. As økonomiske situasjon

Ved vurderingen av om det var etablert et reelt låneforhold, er det også relevant å vurdere As mulighet til å tilbakebetale mellomværendet. Saksøkerne har anført at det ikke er rettskildemessig dekning for å se bort fra As betalingsevne fordi han ville måtte realisere formuesgoder for å tilbakebetale lånet. Slik retten ser det, skal det foretas en konkret vurdering av om

mellomværendet reelt sett var et lån. Ved denne vurderingen er det relevant å vurdere As muligheter til å tilbakebetale mellomværendet, herunder en vurderingen av hvilke midler A kunne benyttet til nedbetaling av mellomværendet.

Det er ikke tvilsomt at A kunne tilbakebetalt mellomværendet ved å realisere formuesgjenstander. A hadde imidlertid beskjedne lønnsinntekter i forhold til gjeldsgrad. A kunne ikke nedbetalt lånet med de lønnsinntektene han hadde, slik disse fremkommer av selvangivelsene, men var avhengig av utbytte fra X. I den forbindelse vises det også til at innbetalingen fra A på ca. 1,4 millioner kroner i januar 2010 ble gjort ved at han trakk på sin egen boligkreditt. Det påpekes videre at A for årene 2008 og 2009 heller ikke hadde lønnsinntekter som ga ham mulighet til å betale renter i henhold til det avtalte. Samlet sett finner retten at As økonomiske situasjon tilsier at uttakene ikke var reelle lån, men utbytte, og at dette forsterkes av at midlene også i betydelig grad har gått til dekning av As løpende forbruk.

2.8. Bruken av midlene

Det er noe uenighet mellom partene når det gjelder hvilken andel av transaksjonene som har gått til oppussing og rehabilitering av As eiendommer. Saksøkerne la under hovedforhandlingen frem hjelpedokumenter som viste at rehabiliterings- og oppussingskostnadene for årene 2007-2009 har vært høyere enn hva Skatteklagenemnda har lagt til grunn. Det er bestridt fra statens side at retten kan legge disse oversiktene til grunn ved rettens vurdering.

A og X fikk seg forelagt utkast til nemndsvedtak, hvor det også fremgikk hvilke summer ligningsmyndighetene anså hadde medgått til rehabilitering/oppussing. Saksøkerne hadde da en særskilt oppfordring til å fremlegge bevis som viste at ligningsmyndighetenes fordeling av postene på mellomregningskontoen var feil, jf. Rt. 2002 side 509. Retten skal derfor legge til grunn de tallene som fremgår av Skatteklagenemndas vedtak. For rettens vurdering er det uansett ikke av betydning om det er tallene fremlagt av saksøkerne under hovedforhandlingen som legges til grunn eller tallene lagt til grunn i Skatteklagenemndas vedtak.

Staten har lagt til grunn at ca. 10 millioner kroner gikk til oppussing i 2007, og at dette gjelder perioden etter at mellomregningskontoen kom i favør av X. For 2008 har staten lagt til grunn at rundt 18 millioner kroner gikk til oppussingskostnader, mens uttaket fra selskapet var på 32,5 millioner kroner. Staten har videre lagt til grunn at det for 2009 var ca. 1 million kroner som gikk til oppussing, og at uttakene var på ca. 14,5 millioner. I 2010 ble det tatt ut 16 millioner kroner, og det var ingen utgifter til oppussing dette året.

En stor del av midlene har gått til oppussing, samtidig som en betydelig del av uttakene også er gått til privat forbruk. Bruken av midlene må vurderes sammen med As relativt lave lønnsinntekter, og at de avtalte lånebeløpene ble overskredet ved ytterligere uttak fra selskapet. I lys av disse forholdene tilsier de betydelige uttakene til privat forbruk at det reelt sett ikke var tale om et lån, men forskuttering av utbytte.

2.9. Styrebehandling og selskapsrettslige forhold

X sitt styre har i tillegg til A selv bestått av hans far og to, og fra desember 2009 tre, eksterne styremedlemmer. Styret har aldri behandlet eller godkjent et lån fra selskapet til A, heller ikke etter at ett av styremedlemmene underskrev låneavtalen av 1. desember 2009. Styret har heller

ikke blitt forelagt låneavtalene, med unntak av at låneavtalen av 1. desember 2009 er signert av As far, B, og E, som på dette tidspunktet var daglig leder i X.

Styret har imidlertid godkjent regnskapene, hvor mellomværendet er oppgitt. Regnskapene er også godkjent av revisor. Ved vurderingen må det imidlertid tillegges vekt at opplysningene i regnskapet ikke har gitt uttrykk for det reelle mellomværendet mellom partene eller hvordan A har benyttet mellomregningskontoen.

Ved behandlingen av årsberetningen for 2010 i mai 2011 stilte styret også krav om at minimum 15 millioner av utbytte på 35 millioner kroner skulle benyttes til nedbetaling av lånet for å tilfredsstille vilkårene om betryggende sikkerhet i aksjeloven § 8-7 første ledd. Den styrebehandlingen som har vært, tilsier at styret forutsatte at A hadde en reell tilbakebetalingsplikt. At lånet har vært gitt i strid med aksjeloven § 8-7 kan ikke tillegges vekt av betydningen ved vurderingen.

2.10. Selskapets økonomiske stilling

Det er ikke bestridt at uttakene lå innenfor selskapets utbyttekapasitet. Saksøkerne har vist til at det var forretningsmessig begrunnet at A lånte penger fra X i stedet for at selskapet utdelte utbytte. Det er vist til at X fra 2007 har hatt en lånefasilitet hos Handelsbanken som forutsatte en egenkapital på minst 100 millioner kroner. X sin bokførte egenkapital var i perioden 2007-2009 213 millioner, 177 millioner og 140 millioner kroner. Sett i lys av selskapets egenkapital, og at selskapet etter innføringen av utbytteskatt ikke delte ut utbytte i 2007 og 2008, kan retten vanskelig se at lånefasiliteten i Handelsbanken var den reelle begrunnelse for at det ble ytet et lån til A i stedet for å dele ut utbytte.

2.12 Rettens helhetsvurdering

Som det fremgår av rettens vurderinger ovenfor, er det forhold som underbygger at det forelå en reell låneavtale, samtidig som er forhold som trekker i motsatt retning.

Den skriftlige dokumentasjonen i seg selv – låneavtaler, selvangivelser og regnskap – underbygger at mellomværendet var et lån. At avtalene delvis er etterlevd hva gjelder punktet om sikkerhetsstillelse, trekker i samme retning. Det samme gjør det forhold at det er tilbakebetalt betydelig beløp til selskapet.

Som retten har vært innom ovenfor, må de ovennevnte forholdene tillegges mindre vekt ut fra de øvrige forholdene i saken. Etter rettens syn må det legges betydelig vekt på at de avtalene som ble inngått, ikke ga uttrykk for det reelle mellomværendet på avtaletidspunktet, og at avtalene ikke ble etterlevd. Til tross for at lånebeløpets størrelse var avtalt, fortsatte A å gjøre uttak fra selskapet ut over lånebeløpene, uten at det samtidig ble sørget for en oppdatert låneavtale. Dette skjedde også etter at partene 1. desember 2009 ble enige om en nedbetalingsplan. Avtalene ble heller ikke etterlevd hva gjelder punktet om renter, og kun delvis etterlevd hva gjelder bestemmelsene om sikkerhetsstillelse. Store deler av mellomværendet har i perioder vært usikret. Når disse forholdene ses i sammenheng med As økonomi, hva slags midler mellomværendet er nedbetalt med, og at betydelige deler av uttakene er gått til løpende forbruk, finner retten etter en samlet vurdering at det mest sannsynlig ikke forelå en reell tilbakebetalingsplikt for A og en reell låneavtale mellom partene.

Retten er etter dette kommet til at ligningene ikke skal oppheves. Det er da ikke nødvendig for retten å gå inn på statens anførsler om gjennomskjæring.

3. Endringsadgang

Det følger av ligningsloven § 9-6 nr. 3 a) at fristen for endring til ugunst for skattyteren er to år etter inntektsåret når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I denne saken er toårsfristen utløpt for samtlige år. Spørsmålet om endring av ligningene må derfor avgjøres etter bestemmelsen i ligningsloven § 9-6 nr. 1, hvoretter fristen for endring er ti år hvis skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Grensen mellom uriktige og ufullstendige opplysninger er flytende, og det nærmere innholdet i bestemmelsen er behandlet i Rt. 1992 side 1588 på side 1592 og 1593:

"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 side 813 avsnitt 84 er dette nærmere utdypet:

"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."

A og X har begge gitt opplysninger om at det er ytet et lån og lånets størrelse i sine selvangivelser, næringsoppgaver og årsregnskap. Av selvangivelsene fulgte også opplysninger om A, As økonomi og forholdet mellom A og X.

Etter rettens syn ga A og X ufullstendige opplysninger. Gitt de avtaler som ble inngått, hvordan disse ble etterlevd og hvordan A gjorde uttak fra selskapet, var det uklart om mellomværendet

skatterettslig skulle karakteriseres som et lån eller utbytte. Mot denne bakgrunn burde låneavtalene vært fremlagt sammen med en redegjørelse for hvordan avtalene ble praktisert mellom partene. Det er derfor gitt ufullstendige opplysninger, slik at fristen for endring følger av ligningsloven § 9-6 nr. 1, og endringsfristen er ti år.

4. Tilleggsskatt

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyteren ilegges tilleggsskatt dersom ligningsmyndighetene finner at skattyter i oppgave eller forklaring til ligningsmyndighetene har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Ordinær tilleggsskatt regnes som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, jf. Rt. 2002 side 509. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd er oppfylt for å ilegge tilleggsskatt. Det innebærer også at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet var utbytte, og ikke et lån. Det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden.

Som retten er kommet til ovenfor, trekker forholdene i saken i begge retninger hva gjelder klassifiseringen av mellomværendet. Etter rettens syn er det mest sannsynlig at mellomværendet ikke var et reelt lån med en reell tilbakebetalingsplikt for A, slik retten har redegjort for ovenfor.

De forholdene som underbygger at låneforholdet var reelt, er imidlertid av en slik karakter at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet ikke var et reelt lån. Retten viser i den forbindelse til den skriftlige dokumentasjonen, inkludert låneavtalene, As og selskapets selvangivelser og selskapets næringsoppgaver og regnskap. Denne dokumentasjonen forelå i god tid før ligningsmyndighetene varslet bokettersyn. Det vises også til styrets forutsetninger ved behandlingen av årsberetningen for 2010 i 2011 vedrørende bruken av utbytte for 2010. Det ble også tilbakebetalt betydelige summer før bokettersyn ble varslet, og det var også avtalt en tilbakebetalingsplan før bokettersynet. Det vises også til rettens vurdering av sikkerhetsstillelsen ovenfor, og at den sikkerhetsstillelsen som ble gitt, underbygger at det var tale om et reelt lån. Samlet sett foreligger det derfor ikke klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet ikke var et reelt lån.

Vedtaket om å ilegge A tilleggsskatt skal derfor oppheves.

5. Sakskostnader

Sakskostnader skal vurderes særskilt for den enkelte part, jf. tvisteloven § 20-6.

A har tapt saken hva gjelder kravet om opphevelse av ligningen for 2007-2010, men han har fått medhold i at vedtaket om tilleggsskatt skal oppheves. Tilsvarende har staten vunnet frem med at ligningene skal endres, men tapt saken hva gjelder ilagt tilleggsskatt. Slik retten ser det, har verken A eller staten vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd, men begge har fått medhold av betydning uten å vinne saken, jf. tvisteloven § 20-3. I utgangspunktet skal hver av partene da bære hver sine kostnader. En part kan imidlertid tilkjennes sakskostnader hvis tungtveiende grunner tilsier det.

For statens del foreligger det ikke tungtveiende grunner som tilsier at staten helt eller delvis skal tilkjennes sakskostnader fra A.

A har fått medhold i at vedtaket om å ilegge ham 30 % tilleggsskatt skal oppheves. Det er tale om opphevelse av et vedtak fattet av offentlige myndigheter, som er av stor økonomisk betydning for A. Dette taler for å tilkjenne A delvise sakskostnader. Det er imidlertid beviskravet og bevisbyrden som skiller spørsmålet om tilleggsskatt fra omklassifiseringsspørsmålet, slik at det vanskelig lar seg gjøre å angi hvor store kostnader som har medgått til spørsmålet om tilleggsskatt. Kostnadene er derfor de samme for begge spørsmålene. Den bevistvilen som har vært i saken, har gitt seg utslag i rettens konklusjoner og har medført at ingen av partene har vunnet saken fullt ut. Når dette er tilfellet, kan bevistvilen ikke tillegges vekt av betydning ved sakskostnadsspørsmålet. Retten har etter dette kommet til at det heller ikke foreligger tungtveiende grunner for at A skal tilkjennes sakskostnader helt eller delvis.

Overfor X har staten vunnet saken, og staten har i utgangspunktet krav på fulle sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Staten har ikke skilt mellom saksøkerne i sin sakskostnadsoppgave. Ligningen av A og X er nødvendigvis nært forbundet, og kostnadene ville vært de samme for begge parter om X ikke var trukket inn i saken. Ved vurderingen av selskapets sakskostnadsansvar, er det derfor naturlig også å vektlegge resultatet mellom staten og A. Mot denne bakgrunn finner retten at det foreligger tungtveiende grunner for å fritta X for sakskostnadsansvar, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Partene bærer etter dette hver sine sakskostnader.

Domsslutning

- 1. Ligningen av A for inntektsårene 2007-2010 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt med 30 %.*
- 2. For øvrig frifinnes staten ved Skatt Øst.*
- 3. Partene bærer hver sine sakskostnader.*

SKN 15-095 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2

Oslo tingrett: Dom av 13. mai 2015, **sak nr.:** 14-147769TVI-OTIR/05 15-033251TVI-OTIR/05

Dommer: Dommerfullmektig Øystein Vartdal Riise

Parter: Schibsted Finans AS (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Øst (advokat Tore Skar).

Sammendrag: Fra 6. oktober 2011 er hovedregelen at det ikke er fradragrett for tap på fordring på nærstående selskap. Schibsted ASAs datterselskap Schibsted Finans hadde fordring på sitt søsterselskap 20 Min Holding, og spørsmålet i saken var om fordringen var endelig konstatert tapt før 6. oktober 2011, slik at Schibsted Finans hadde fradragrett. Tingretten la til grunn at fordringen var endelig konstatert tapt 30. juni 2011. Det var på dette tidspunktet helt på det rene

at 20 Min Holding ikke ville vært i stand til å betale fordringen. Avgjørende for retten var at når 20 Min Holding solgte aksjene sine i RIN, var selskapet helt uten aktiva og verdiskapende aktivitet. Selskapets eneste virksomhet, var dermed opphørt og selskapet var reelt sett avviklet. Schibsted vant således frem med kravet om fradrag for tapet på fordringen. Schibsted ASA vant ikke frem med kravet om fradrag for renter på fordringen, da tingretten la til grunn at rentene var å anse som betalt.

Saken gjelder krav om fradrag for tap av fordring og fradrag for rentekostnader.

1 Fremstilling av saken

Skatteklagenemnda ved Skatt Øst (saksøkte) fattet 11. mars 2014 vedtak hvor de stadfestet skattekontorets endringsvedtak av 30. april 2013 for Schibsted Finans AS («Schibsted Finans»). Deretter fattet Skatteklagenemnda den 16. november 2014 vedtak hvor de stadfestet skattekontorets vedtak av 19. mai 2014 for Schibsted Finans. I begge vedtakene ble Schibsted Finans nektet fradrag for tap av fordring og fradrag for påløpte ikke betalte renter mot sitt konsernsøsterselskap 20 Min Holding («20 Min»). Schibsted Finans har gått til sak for å få overprøvd de nevnte vedtakene fra Skatteklagenemnda.

Fusjon mellom Schibsted Finans og Schibsted ASA ble registrert gjennomført i Foretaksregisteret 5. desember 2014, slik at det er Schibsted ASA som er saksøker i saken.

Schibsted Finans og 20 Min var begge 100 % eid av morselskapet Schibsted ASA. 20 Min ble likvidert 17. juni 2013 som følge av at selskapet ble innfusjonert i Schibsted Print Media AS. Schibsted Finans har ansvaret for Schibstedgruppens eksterne innlån, plasseringer, valuta- og renteposisjoner og er gruppens internbank.

Selskapet 20 Min var et rent holdingselskap som eide det russiske datterselskapet RIN N-W ("RIN"). 20 Min hadde 79,413 % av aksjene i RIN, resterende av aksjene tilhørte Gregory Kunis. 20 Min ble etablert i 2005 med det utgangspunktet at det skulle være eierselskap for investeringer innen gratisaviser eller annen virksomhet i Tyskland. Denne etableringen ble ikke gjennomført. Selskapet ble også vurdert til å være holdingselskap for konsernets gratisavisaktiviteter i Spania og Frankrike, men heller ikke dette ble gjennomført. Selskapet ble derimot benyttet som holdingselskap for virksomheten i Russland da denne ble ervervet i 2006. Etter finanskrisen i 2008 og etterfølgende år har gratisavisvirksomheten vært preget av lavkonjunktur med fallende annonsemarkeder for trykte medier og utfordringer knyttet til å oppnå akseptabel lønnsomhet.

Schibsted Finans hadde per 30. juni 2011 en fordring mot konsernsøsterselskapet 20 Min på totalt kr 81 792 107 (inkludert påløpte ikke betalte renter). Midlene var vidererutet fra 20 Min til RIN som lån og egenkapital. 20 Min solgte aksjene i RIN 30. juni til en uavhengig kjøper for en symbolsk sum. I denne forbindelse etterga 20 Min hele fordringen selskapet hadde på RIN på kr 23 082 780. Etter salget av RIN hadde ikke 20 Min andre eiendeler enn merkenavnet "20 Min", som ikke var balanseført da verdien var svært begrenset.

Schibsted Finans krevde opprinnelig fradrag for kr 23 082 780 av den totale fordringen på kr 81 792 107 som tap på fordringen mot 20 Min i selvangivelsen for inntektsåret 2011. For den videre

saksfremstillingen finner retten det hensiktsmessig å referere fra Skatteklagenemndas vedtak av 16. november 2014 side 3-4:

"Ved ordinær ligning for inntektsåret 2011 hadde skattyter alminnelig inntekt på kr 0 etter ytet konsernbidrag på kr 248 246 743. I selvangivelsen for inntektsåret 2011 krevde skattyter fradrag for tap på fordring med kr 23 082 780. Debitor for fordringen var konsernsøster 20 Min. I vedlegg til selvangivelsen opplyste skattyter at fordringen var vidererutet direkte fra debitor 20 Min til debitorselskapets russiske datterselskap RIN N-W ("RIN"). 20 Min solgte det russiske datterselskapet 30.06.2011, og fordringen på RIN ble ettergitt i forbindelse med salget. Videre ble det opplyst om at 20 Min var et tomt holdingselskap uten aktivitet eller virksomhet. Skattyter la derfor til grunn at fordringen på RIN var realisert og endelig tapt. I tillegg hevdet skattyter at tapet var lidit i Schibsteds Finans' egen virksomhet, siden utlån er skattyters kjernevirksomhet. Fordringen var regnskapsmessig nedskrevet hos skattyter i 2011. Det ble også opplyst at det ikke var krevd fradrag for tap på fordring i 20 Min.

Skattekontorets vedtak

I skattekontorets vedtak av 30.04.2013 nektet skattekontoret skattyter fradrag for tapet. Etter skattekontorets oppfatning var ikke tapet endelig konstatert 30.06.2011, eller på et annet tidspunkt før 06.10.2011, da skatteloven (sktl.) § 6-2 nytt tredje ledd trådte i kraft. Det ble bl.a. lagt vekt på at fordringen på 20 Min formelt sett var i behold og at selskapet ikke var besluttet avviklet.

Skattekontorets avgjørelse ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak datert 11.03.2014.

Skattyters anmodning om endring av ligningen

Skattyter har i brev av 27.05.2013 anmodet om endring av skattyters ligning for inntektsåret 2011 ved at det innrømmes fradrag for tap på fordring med kr 57 201 740. I brev av 18.12.2013 er beløpet endret til kr 60 724 229, inkludert påløpte ikke-betalte renter med kr 2 014 902 som er inntektsført i skattyter i perioden 01.07.2011 – 31.12.2011.

Skattyter opplyste i endringsanmodningen at det per 30.06.2011 hadde en fordring på 20 Min på kr 81 792 107 (lån inkludert påløpte ikke-betalte renter). I tillegg hadde det påløpt renter i perioden 01.07.2011 – 31.12.2011 med kr 2 014 902. Endringsanmodningen gjelder den del av fordringen som det ikke tidligere er krevd fradrag for, jf. redegjørelsen over, totalt kr 60 724 229. Det er opplyst at denne delen dels er knyttet til utlån til 20 Min som ble lånt videre til RIN og ettergitt i 2009, dvs. reelt sett et egenkapitaltilskudd i RIN. Dels er lånet fra Schibsted Finans til 20 Min blitt brukt til å kjøpe aksjer i RIN.

Av selvangivelsen til 20 Min fremkommer det at selskapet ikke hadde driftsinntekter i 2011. Det hadde finanskostnader på kr 7 478 689, herunder kr 3 789 321 i rentekostnader og renteinntekter på kr 533 477. 20 Min hadde videre en fordring på kr 865 821 som stammer fra mottatt konsernbidrag og en gjeld på kr 84 150 360. I tillegg er det opplyst at 20 Min hadde rettigheter til merkenavnet "20 Min", som ikke er balanseført.

I brevet av 18.12.2013 opplyste skattyter at konsernbidragsfordringen ikke eksisterte i 20 Mins balanse per 30.06.2011.

I årsberetningen til 20 Min for 2011, datert 15.05.2012, fremkom bl.a. følgende:

"I henhold til kravet i Regnskapslovens § 3-3 bekrefter styret at forutsetningen for fortsatt drift er til stede, og at årsregnskapet er utarbeidet under denne forutsetningen. Selskapets egenkapital er tapt og styrets handlingsplikt etter aksjeloven § 3-5 er inntrådt. Siden gjeldsfinansieringen er gitt fra Schibsted-konsernet og långiver Schibsted Finans AS har avgitt en tilbakeståelseserklæring mener styret at forutsetningen for fortsatt drift er til stede og årsregnskapet er derfor satt opp under denne forutsetningen."

I note 5 til 20 Mins årsregnskap for 2011 fremkommer det at 20 Min inngår i Schibsteds konsernkontosystem og at 20 Min per 30.12.2011 har trukket kr 84 100 000 på underkonto i konsernkontosystemet som administreres og disponeres av Schibsted Finans. Trekket er klassifisert i balansen under posten langsiktig gjeld. 20 Min er også per 31.12.2011 innvilget en kredittramme på kr 125 000 000.

I 2012 hadde 20 Min rentekostnader på kr 3 278 943. I tillegg hadde 20 Min mottatt konsernbidrag fra Schibsted ASA på kr 3 387 416. I protokoll fra ekstraordinær generalforsamling datert 19.11.2012 fremkommer det at det er gjennomført en kapitalforhøyelse der morselskapet Schibsted ASA har konvertert en fordring på kr 83 020 438 til aksjekapital. Det fremkommer videre at kapitalforhøyelsen ble gjennomført for å tilrettelegge for en fusjon med søsterselskapet Schibsted Print Media AS og at fusjonen var betinget av at selskapet hadde positiv bokført egenkapital. Schibsted Finans har opplyst at fordringen på 20 Min ble overført til Schibsted ASA i forkant av konverteringen.

Fusjonen mellom Schibsted Print Media AS og 20 Min er registrert 17.06.2013.

Skattekontorets vedtak

I skattekontorets vedtak av 19.05.14 ble anmodningen om fradrag for tap på kr 58 709 327 ikke tatt til følge. Videre ble det heller ikke innrømmet fradrag for påløpte, ikke betalte renter med kr 2 014 902."

Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontoret vedtak 16. november 2014.

Det foreligger således to vedtak fra Skatteklagenemnda ved Skatt Øst, henholdsvis 11. mars 2014 og 16. november 2014. Schibsted ASA krever at Schibsted Finans samlet sett har rett til fradrag med kr 87 085 984. Det er anlagt to separate søksmål fra Schibsted ASA mot Skatt Øst, henholdsvis ved stevning datert 15. september 2014 (sak nr. 14-147769TVI-OTIR/05) og stevning datert 24. februar 2015 (sak nr. 15-033251TVI-OTIR/05). Søksmålsfristen er overholdt for begge sakene. Sakene ble forent til felles behandling og hovedforhandling i saken ble holdt i Oslo tingrett 18-19. mai 2015.

2 Partenes påstandsgrunnlag og påstander

Schibsted ASA har i det vesentligste anført:

Schibsted Finans hadde pr 30. juni 2011 en utestående fordring på selskapets konsernsøsterselskap 20 Min på totalt kr 81 792 107. Midlene var ført videre som lån og egenkapital til 20 Mins eneste datterselskap RIN, som også var 20 Mins eneste eiendel utover merkenavnet "20 Min".

Som følge av at RIN gikk dårlig uten at det forelå utsikter til bedring på kort eller lang sikt, var 20 Mins eneste mulighet å selge eller gi bort aksjene i RIN, alternativt å nedlegge virksomheten i selskapet dersom salg ikke var mulig. RIN ble solgt til en utenforstående tredjepart 30. juni 2011 for en symbolsk sum på RUB 100. Som en nødvendig betingelse for salget, etterga 20 Min hele sin fordring mot RIN på kr 23 082 780.

Schibsted Finans krevde i selvangivelsen for 2011 fradrag for tap på fordring med kr 23 082 780 av den totale fordringen på kr 81 792 102 inklusive påløpte renter pr 30. juni 2011 mot 20 Min. Den resterende del av fordringen på kr 58 709 327, ble det krevd fradrag for i selskapets klage til skatteklagenemnda av 27. mai 2013, etter at skattekontoret hadde nektet selskapet fradrag for tap av fordring med kr 23 082 780 i vedtaket av 30. april 2013. I tillegg ble det krevd fradrag for påløpte renter i perioden fra 1. juli 2011 og frem til fordringen ble konvertert til egenkapital i 2012. Frem til 30. juni 2011 utgjorde påløpte renter på fordringen kr 16 526 850, fra 1. juli til 31. desember 2011 utgjorde påløpte renter kr 2 014 902, og i 2012 utgjorde påløpte renter kr 3 278 945. Totalt påløpte renter på fordringen utgjorde kr 21 820 697. Fradrag for både tap på fordring og fradrag for påløpte renter har blitt nektet av skatteklagenemnda.

Schibsted Finans har fradragsrett for tap på fordring jf. skatteloven ("sktl") § 6-2 annet ledd. Schibsted Finans utøvde næringsvirksomhet og det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom næringsvirksomheten og fordringen. Fordringen var også å anse som "endelig konstatert tapt" pr. 30. juni 2011. Fordringen var å anse som klart uerholdelig, jf. Finansdepartementets forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 ("fsfin") § 6-2-1. 20 Min var klart insolvent. Selskapets eneste virksomhet var å eie datterselskapet RIN. Da RIN ble solgt, var 20 Min, et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å erverve fremtidige inntekter. Det var ikke aktuelt å etablere ny virksomhet i selskapet.

Schibsted Finans har videre fradragsrett for renter, jf. fsfin § 6-2-2 annet ledd bokstav b, jf. sktl § 6-2. Partene er enig om at Schibsted Finans har inntektsført rentene etter sktl § 5-1 jf. § 5-30 og at vilkåret om at rentene må ha inngått i skattyters skattepliktige inntekt er oppfylt. Vilkåret om at rentene må være endelig konstatert tapt er oppfylt pr. 30. juni 2011, da 20 Min var et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å genere inntekter i Fremtiden. Rentene var uansett endelig konstatert tapt da fordringen vederlagsfritt ble overført til Schibsted ASA og deretter konvertert til egenkapital i 20 Min i 2012. Avgjørende for Schibsted Finans sin fradragsrett for påløpte renter er om rentene er å anse som betalt. Rentene ble trukket fra innestående fra konsernkontoen, men ikke tillagt det eksisterende lånet. Rentene er hele tiden blitt behandlet separat og er ikke blitt betalt.

Det foreligger ingen avtale om motregning av påløpte renter. De ulovfestede vilkårene for motregning er ei heller oppfylt da motregning ikke er erklært og 20 Min ikke har et krav mot Schibsted Finans.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak datert 16. november 2014 på side 16 eksplisitt tatt stilling til at Schibsted Finans ikke får fradragsføre påløpte renter i 2012 da rentene er å anse som betalt. Ligningsåret 2012 er blitt behandlet av skatteklagenemnda og er følgelig til behandling da stevning ble sendt innen seks måneder etter skatteklagenemndas vedtak.

Schibsted ASA' påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans AS vedrørende inntektsåret 2011 og 2012 oppheves.
2. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for kr 65 265 257 for tap på fordring i 2011. Ved ny ligning skal det legges til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for påløpte, ikke betalte renter med totalt kr 21 820 697, hvorav kr 18 541 752 i 2011 og kr 3 278 945 i 2012.
3. Staten v/Skatt Øst pålegges å erstatte Schibsted ASA' saksomkostninger.

Staten v/Skatt Øst har i det vesentligste anført:

Det springende punkt i nærværende sak er om tapet er endelig konstatert før 6. oktober 2011. I forhold til dette spørsmål er sakene tilnærmet like. Sak nr. 14-147769TVI-OTIR/05 gjelder krav om tapsfradrag for kr. 23 082 780,- for et lån fra Schibsted Finans til 20 Min som sistnevnte igjen lånte videre til sitt russiske datterselskap RIN og senere etterga i forbindelse med salg av aksjene i RIN 30. juni 2011.

Sak nr. 15-033251TVI-OTIR/05 gjelder krav om tapsfradrag for resterende del av fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min, inkludert påløpte ikke betalte renter. De lånte midlene ble dels lånt videre til RIN og ettergitt i 2009, dels ble midlene benyttet til å kjøpe aksjer i RIN.

Sktl § 6-2 bestemmer at det må foreligge et endelig konstatert tap og det følger av fsfin § 6-2-1 første ledd at fordringen etter en samlet vurdering må anses klart uerholdelig", jf. fsfin § 6-2-1 første ledd bokstav d.

Skatt Øst vil anføre at tapet ikke er endelig konstatert selv om 20 Min pr. 31. juni 2011 opplyses å være insolvent og ute av stand til å dekke sin gjeld til Schibsted. I tillegg til dette må det ha skjedd noe mer med fordringen, typisk at en kreditor ettergir den, eller noe med debitor, for eksempel at selskapet blir begjært konkurs eller i det minste besluttes oppløst eller reelt avvirket. I det sistnevntes tilfellet må det også være avklart at debitorselskapet ikke har eiendeler som kan gå til dekning av hele eller deler av fordringen. I nærværende sak ble ikke fordringen realisert før i oktober/november 2012 da den ble overdratt til Schibsted ASA.

Saksøker kan heller ikke gis medhold i sitt krav om fradrag for påløpte ikke betalte renter ut over lånets løpetid med kr 21 820 697,-, Saksøker aksepterte at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme, og det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. I samsvar med ligningspraksis vil Skatt Øst anføre at saksøker fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av inntektsåret.

Subsidiært vil Skatt Øst anføre at dersom rentene ikke skulle bli ansett for å være betalt, vil det bli anført at fordringen ikke anses å være endelig konstatert tapt i 2011.

Saksøker har for øvrig i den siste stevningen trukket inn fradrag for renter for inntektsåret 2012. Dette kan klart ikke føre frem, og denne del av søksmålet må avvises. De vedtakene som ønskes overprøvd gjelder kun inntektsåret 2011.

Saksøktets påstand:

I sak 14-147769TVI-OTIR/06 nedlegges slik påstand:

1. Staten ved Skatt-Øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt-Øst tilkjennes sakskostnader.

I sak nr. 15-033251TVI-OTIRV05 nedlegges slik påstand:

1. Den del av søksmålet som gjelder ligningen for inntektsåret 2012 avvises. For øvrig frifinnes Staten ved Skatt øst.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader

3 Rettens vurdering

Problemstillingen i saken er om Schibsted Finans har fradragsrett for tap på fordring, inklusive renter, totalt kr 87 085 952 etter skatteloven § 6-2 annet ledd og fsfin § 6-2-1. I skatteklagenemndas vedtak 11. mars 2014 ble Schibsted Finans nektet fradrag for tap av fordring med kr 23 082 780. Schibsted Finans ble deretter nektet fradrag for den resterende del av fordringen inkludert påløpte renter for årene 2011 og 2012, i skatteklagenemndas vedtak 16. november 2014. Det er uenighet mellom partene om påløpte renter for inntektsåret 2012 kan gjøres til del av tvisten.

Sakens hovedspørsmål er om fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min var å anse som "endelig konstatert tapt" pr. 30. juni 2011 (eller i det minste senest før 6. oktober 2011), og om påløpte renter på fordringen er å anse som betalt slik at fradragsrett bortfaller. Retten tar først stilling til om fordringen var å anse som endelig konstatert tapt pr. 30. juni 2011. Den delen av fordringen som knytter seg til renter vil bli behandlet til slutt. For oversiktens skyld nevnes det at fordringen pr. 30. juni 2011 var på kr 65 265 257, renter pr. 30. juni 2011 var på kr 16 526 850, renter fra 1. juli 2011 – 31. desember 2012 var på kr 2 014 902 og renter for 2012 var på kr 3 278 945.

3.1 Fradrag for fordring som anses endelig konstatert tapt

Det rettslige grunnlaget for fradrag for tap på fordringer er sktl. § 6-2 annet ledd, slik bestemmelsen var utformet i 2011:

"§ 6-2 (2). Tap

2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring."

Ved lovendring 9. desember 2011, i kraft fra 6. oktober 2011, ble det innført en avskjæringsbestemmelse i sktl § 6-2 tredje ledd, hvoretter tap på fordring som et aksjeselskap har mot et nærstående selskap, ble avskåret. Avgjørende for Schibsted Finans' fradragsrett er således at fordringen anses som endelig konstatert tapt før dette tidspunktet.

Høyesterett har presisert ordlyden sktl. § 6-2 annet ledd i flere dommer. I Rt- 2005-1157 uttalte førstvoterende:

"Fradrag forutsetter at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet."

Det er således tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at skattyter har krav på fradrag for tapet. Partene er enige om at Schibsted Finans utøvde næringsvirksomhet og at det forelå særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten. Partene er derimot uenig om fordringen var å anse som endelig konstatert tapt.

Schibsted Finans hadde pr 30. juni 2011 som nevnt en utestående fordring på selskapets konsernsøsterselskap 20 Min på totalt kr 81 792 107 (lån+renter). Midlene var hovedsakelig ført videre som lån og egenkapital til 20 Mins eneste datterselskap RIN. Schibsted ASA har anført at fordringen må anses å være endelig konstatert tapt 30. juni 2011. Dette fordi at 20 Min var klart insolvent pr 30. juni 2011. Selskapets eneste virksomhet var å eie datterselskapet RIN. Da RIN ble solgt 30. juni 2011, var 20 Min, et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å erverve fremtidige inntekter. Det var ikke aktuelt å etablere ny virksomhet i selskapet.

"Endelig konstatert tap" er presisert i fsfin § 6-2-1 første ledd:

"§ 6-2-1. Endelig konstatert tap

(1) Tap på utestående fordring som nevnt i skatteloven § 6-2 annet ledd anses endelig konstatert i den utstrekning

(...)

d. fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig."

Fordringen må anses "klart uerholdelig" for å være et endelig konstatert tap. Etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden er kravet strengt jf. uttrykket "klart". Det foreligger rettspraksis om spørsmålet både før og etter skattereformen i 1992. "Endelig konstatert" ble tilføyd i bestemmelsens forgjenger i forbindelse med reformen. Det fremgår imidlertid at lovendringen ikke skulle innebære noen realitetsendring, men bare bidra til at rettstilstanden ble bedre reflektert i lovteksten. Dette fremgår av Ot. prp. 35 (1990–1991) s. 107 og 353.

Fordringen mellom Schibsted Finans og 20 Min bestod formelt frem til fordringen vederlagsfritt ble overdratt til Schibsted ASA i oktober/november 2012. Fradragsrett for Schibsted Finans fordrer derfor at fordringen er å anse som klart uerholdelig til tross for at fordringen formelt fortsatt bestod. Det fremkommer av forarbeidene (Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 169) til fradragsbestemmelsen i skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav d, at vurderingen beror på en "ren bevisvurdering, nemlig om og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet". Skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav d er forløperen til dagens fradragsbestemmelse.

At fradrag for tap på fordring i virksomhet ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert, at fordringen må være klart uerholdelig, tilsier en streng fortolkning, noe som også gjenspeiler seg i rettspraksis. Hvilken vurderingsnorm som skal legges til grunn for å avgjøre om det foreligger et endelig konstatert tap, har vært behandlet i Høyesterett en rekke ganger. Den siste i rekken er Rt-2015-203 (Scancem), hvor et norsk selskap eide 75 % av et afrikansk selskap. Selskapet etterga en betydelig del av sine fordringer på det afrikanske selskapet og krevde fradrag for det ettergitte beløpet ved ligningen. Høyesterett uttalte at fradrag ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert. I utgangspunktet vil dette være situasjonen når en fordring er endelig og irreversibelt ettergitt. Interesfefellesskap mellom kreditor og debitor kan imidlertid føre til et annet resultat. For å få medhold må det i så fall være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt. Det må også tas med i vurderingen om kreditor i egenskap av aksjonær reelt kan få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Her forelå det ikke planer om å avvikle datterselskapet, og ettergivelsen skjedde for å muliggjøre fortsatt drift. Fradrag ble ikke gitt. Høyesterett foretok samtidig en oppsummering av høyesterettspraksis, og det fremkommer i dommens avsnitt 45 -52:

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

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

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

(48) I Rt-1990-1143 «Norsedommen» krevde morselskapet fradrag for avsetning til dekning av tap på fordringer på selskapets heleide datterselskap. Virksomheten i datterselskapet var i hovedsak finansiert ved lån fra morselskapet. Rentene ble hvert år tatt til inntekt i morselskapet, men aldri betalt. På et tidspunkt ble deler av gjelden konvertert til egenkapital, og deler av rentefordringene ettergitt. Høyesterett kom, under dissens 4-1, til at selskapets krav på fradrag for tap på de ettergitte rentefordringene på dette tidspunktet ikke kunne tas til følge.

Førstvoterende - og her var hele retten enig - uttalte blant annet:

«At et krav er ettergitt, kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til at det må konstateres at tap er inntrådt. Det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig.»

(49) Men førstvoterende, som var i mindretall, fant at midlene måtte anses som endelig tapt, og mente det ikke kunne legges vekt på at selskapet etter refinansieringen og ettergivelsen av rentene sto i en sterkere stilling enn tidligere. Flertallet på fire dommere så annerledes på dette. Det la til grunn at rentefordringene ikke var endelig tapt før de ble ettergitt, kun at det forelå beregninger som viste at datterselskapets aktiva ikke var tilstrekkelige til å dekke gjelden. Det kunne da ikke ha betydning at morselskapet valgte å ettergi rentene, mente flertallet, og fortsatte: «At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon for at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»

(50) Spørsmålet kom neste gang opp for Høyesterett i Rt-1993-700 «Selmerdommen». Her var debitor et kenyansk datterselskap stiftet av to norske entreprenørfirmaer som eide en halvdel

hver. Det oppsto betydelige tap, og datterselskapet ble i 1983 besluttet avvirket. Det ene morselskapet krevde avskrevet tap på driftslån og kundefordringer, og fikk medhold. For Høyesterett var det dels spørsmål om dette var tap i næring, hvilket ble besvart bekreftende. Dermed forelå rett til tapsfradrag etter skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Spørsmålet var så hvilket år tapet kunne føres til fradrag - det vil si når det var helt på det rene at fordringen ikke ville bli oppfylt. Høyesterett fant spørsmålet tvilsomt, men kom til at fradrag som krevd i 1984 burde aksepteres. Det ble lagt vekt på at virksomheten i datterselskapet var opphørt, og at selskapet var insolvent da virksomheten opphørte. I motsetning til i Norsedommen, hvor datterselskapet stod ved begynnelsen av den periode som skulle bringe inntekter til å dekke investeringene, gjaldt Selmersaken krav mot et selskap som hadde avvirket sin virksomhet og ikke ville få flere inntekter. Likevel fant altså Høyesterett avgjørelsen «noe tvilsom».

(51) Den tredje saken er Rt-1999-1663 «Hydro Fertilizerdommen». Her var debitorselskapet en britisk datterdatter av Norsk Hydro. Renter på kassakredittlån og ansvarlig lån ble bokført løpende i Hydro, men ble etter hvert ettergitt på grunn av dårlig økonomi i det britiske selskapet. Hydro krevde tapsfradrag, men kravet førte ikke fram. Det var ikke tilstrekkelig at ettergivelsen ble ansett for reell. Høyesterett understreket at tapsfradrag etter § 44 første ledd bokstav d først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt, og at det stilles strenge krav til bevis for betalingsudyktighet. Når Høyesterett ikke fant kravet oppfylt her, la retten blant annet vekt på at det britiske selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.

(52) Dommene etablerer en streng norm. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt - og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko"

Av rettspraksis kan man utlede at det stilles strenge krav til fradragets rett for tap av fordring, jf. Høyesteretts uttalelser i Rt-2015-203 (Scancem) avsnitt 52. Valget av begrepet "klart" i fsfin § 6-2-1 viser som nevnt også at beviskravet er strengt, men at det ikke nødvendigvis kan kreves fullstendig sikkerhet for at fordringen aldri blir oppfylt. Det vil bero på en skjønsmessig helhetsvurdering når fradragsvilkåret er oppfylt.

Fordringen mellom Schibsted Finans og 20 Min var formelt ikke tapt i 2011. Dette fremgår av årsregnskapet til 20 Min for 2011:

"20 Min Holding AS har pr. 31.12.2011 trukket kr 84,1 mill. på underkonto i konsernkontosystemet, som administreres og disponeres av Schibsted Finans AS. Trekket er klassifisert i balansen under posten langsiktig gjeld konsernselskap."

Årsregnskapene for inntektsåret 2012 viser at det er bokført renteinntekter for Schibsted Finans og renteutgifter for 20 Min på lånet. Fordringen ble konvertert til aksjekapital gjennom en ekstraordinær generalforsamling den 19. november 2011. Fordringen ble formelt stående i regnskapene til denne datoen. Dette momentet trekker i retning av at fordringen ikke var endelig tapt den 30. juni 2011.

Det fremgår videre av note 5 i årsregnskapet til 20 Min i 2011 at:

"20 Min Holding AS er pr. 31.12.2011 innvilget en kredittramme på konsernkonto på kr 125 mill."

20 Min hadde således en mulighet til å trekke ytterligere kroner, i størrelsesorden 40 millioner, fra konsernkontoen. Det fremgår også av "Styrets årsberetning" for 2011 av 15. mai 2012 at styret bekrefter at forutsetningen om fortsatt drift er til stede. Dette bekreftes i "Revisors beretning" av 5. juli 2012.

Det forelå ingen formell beslutning om å avvikle selskapet, verken den 30. juni eller før 6. oktober 2011. Hvorvidt et selskap er besluttet avviklet eller ikke er i midlertid kun et moment og ikke et vilkår i helhetsvurderingen om hvorvidt en fordring er å anse som definitivt tapt.

Spørsmålet er om dette tilsier at 20 Min hadde en mulighet for videre inntjening. Dette er sentralt fordi dersom debitor (20 Min) har muligheter for inntjening, selv om den er liten, kan ikke fordringen anses som "klart uerholdelig" for Schibsted Finans' vedkommende, jf. blant annet Rt-1990-1143 (Norse).

Etter bevisførselen legger retten til grunn at 20 Min pr. 30. juni 2011 var insolvent og ute av stand til å dekke sin gjeld til Schibsted Finans. Dette er heller ikke bestridt fra saksøktens side. For at dette skal kunne tilsi fradrag, må det etter rettens oppfatning i tillegg skje noe med fordringen, enten at en kreditor ettergir den, eller noe med debitor, for eksempel av selskapet blir begjært konkurs eller formelt eller reelt blir avviklet. I det sistnevnte tilfellet må det også være klart at debitorselskapet ikke har eiendeler som kan gå til dekning av hele eller deler av fordringen.

Etter rettens oppfatning opphørte virksomheten i 20 Min da selskapet solgte aksjene i RIN 30. juni 2011. Selskapet hadde da ingen eiendeler, foruten varemerket "20 Min". 20 Min var uten aktiva eller verdiskapende aktiviteter. Selskapet hadde negativ egenkapital og gjeld på ca. kr 84 000 000 på dette tidspunktet.

20 Min hadde forsøkt å etablere seg innen gratisavissegmentet i Russland, men etter finanskrisen i 2008 og etterfølgende år med lavkonjunktur og fallende annonsemarkeder, slet de med lønnsomheten og besluttet derfor å gi opp denne satsningen i Russland. Det var ikke aktuelt å etablere ny gratisvirksomhet i landet etter salget av Rin. Dette ble blant annet forklart for retten av Sverre Munck, tidligere konserndirektør strategi og international, som var engasjert i Schibsteds satsning i Russland. 20 Min var således ikke på begynnelsen av en innvinningsperiode, til forskjell til det som var tilfellet i Rt-1990-1143 (Norse). 20 Min genererte ikke inntekter hverken i 2011, eller frem til selskapet senere ble fusjonert og likvidert. Uten oppstart av ny virksomhet ville gjelden til Schibsted Finans alene kunne dekkes av tilskudd fra Schibsted ASA, selskapets eneste aksjonær.

20 Min ble avviklet halvannet år etter at det ble krevd fradrag for tap av fordring. Dette er en lignende, men ikke helt tilsvarende situasjon som i Rt-1993-700 (Selmerdommen). I selmerdommen ble debitorselskapet avviklet 2 år etter at kreditor krevde fradrag for tap av fordring på grunn av definitiv insolvens. Kreditor ble likevel innvilget et tapsfradrag to år før debitor ble likvidert. Avgjørende var at debitor var insolvent, at debitors eneste virksomhet var opphørt og at både styret og generalforsamlingen hadde fattet beslutning om opphør. Disse

momentene gjorde at Høyesterett, under tvil, kom til fordringen etter den aktuelle regelen var tapt for kreditor.

I 20 Min sitt tilfelle forelå det ingen beslutning, verken fra styret eller generalforsamlingen, om opphør av virksomheten. Men etter rettens oppfatning er ikke dette avgjørende for at fradrag ikke kan gis. Fordringen kan fortsatt anses som "uerholdelig", dette gjelder også for det tilfellet at styret i 20 Min i årsberetningen for 2011 bekreftet at forutsetningen om fortsatt drift var tilstede.

Det følger av regnskapsloven § 4-5, forutsetningen om fortsatt drift:

"Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling".

Slik retten forstår anvendelsen av dette prinsippet, blant annet under henvisning til uttalelse i saken av statsautorisert revisor Jan Egil Haga, er ikke forutsetningen om fortsatt drift knyttet til om det er faktisk virksomhet i selskapet eller ikke. Så lenge det ikke formelt er besluttet avvikling av selskapet, eller det ikke foreligger noen realistisk alternativ til slik formell avvikling, vil regnskapet prinsipielt bli avlagt "under forutsetning om fortsatt drift". Det er likevel ingen bekreftelse av at det er noen faktisk virksomhet i selskapet. Et "hvilende" selskap uten aktivitet vil følgelig bli avlagt under prinsippet "under forutsetning om fortsatt drift", så lenge selskapet ikke er formelt besluttet avviklet. Selskapets evne til "fortsatt drift" er derfor primært et spørsmål om finansiell stilling, ikke om det er virksomhet i selskapet".

Etter en helhetsvurdering er retten kommet til at det var helt på det rene at 20 Min ikke ville vært i stand til å betale fordringen til Schibsted Finans etter 30. juni 2011. Avgjørende for retten er at når 20 Min solgte aksjene sine i RIN, var selskapet helt uten aktiva og verdiskapende aktivitet. Selskapets eneste virksomhet, var dermed opphørt og selskapet var reelt sett avviklet. Det var ikke aktuelt å starte opp ny virksomhet i Russland, og det var dermed ikke mulig å genere fremtidige inntekter. Fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min var på dette tidspunkt å anse som endelig konstatert tapt (jf. sktl § 6-2 annet ledd), etter at den ut fra en samlet vurdering måtte anses som klart uerholdelig (jf. fsfin § 6-2-1).

Schibsted ASA har etter dette vunnet frem med sitt krav om at Schibsted Finans har rett til fradrag for tap av fordring mot 20 Min, stor kr 65 265 257 pr. 30. juni 2011.

3.2 Krav om fradrag for påløpte ikke betalte renter

Schibsted ASA krever fradrag for kr 21 820 697, som er påløpte ikke betalte renter i lånets løpetid, inklusive renter i perioden 1. juli 2011 – 31. desember 2012. Det fremgår som nevnt av sktl. § 6-2 tredje ledd at det ikke gis fradrag for tap på fordringer mellom nærstående.

Fsfin. § 6-2-2 annet ledd bokstav b gir likevel hjemmel for å kunne kreve fradrag for renter dersom vilkårene er oppfylt:

"Avskjæring av tap på utestående fordring etter sktl. § 6-2 tredje ledd gjelder ikke for:

b) utestående fordringer hvor verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet eller selskap som etter første ledd er nærstående til kreditorselskapet."

Det er tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at fradrag kan innrømmes: Verdien av fordringen må tidligere ha vært regnet som skattepliktig inntekt, rentene må ikke anses betalt og rentene må anses å være endelig tapt. Partene er enige om at rentene har vært inntektsført, jf. sktl § 5-1 jf. § 5-30. Rentene må også anses som endelig tapt, ref. punkt 3.1. Avgjørende for fradragsrett er således om rentene anses betalt eller ikke. Dersom rentene må anses for å være betalt av 20 Min (debitor), kan det ikke kreves fradrag for dette.

Schibsted Finans fungerte som nevnt som Schibstedgruppens internbank, og hadde ansvaret for eksterne innlån, plasseringer, valuta- og renteposisjoner. Mellom Schibsted Finans og de enkelte øvrige konsernselskap var det et mellomværende, hvor Schibsted Finans var långiver og blant annet 20 Min var låntaker.

Når det gjelder behandlingen av renter følger det av "General Terms for Credit line Agreements Between Companies Group" punkt 3 at:

"Interest shall accrue on the outstanding principal balance of a Drawdown at the rate equal to Danske BOR plus the Margin and shall be calculated on the basis of the actual number of days elapsed in a 365 day year. Interest are calculated by the bank on a daily basis based in the current interest and will be debited directly from the Borrowers bank account at the end of each quarter.

The Margin may be altered based on the principles set out in the Pricing Document with 10 business days prior written notice.

If the Borrower fails to pay any amount payable under a Credit Line Note on its due date, interest shall accrue on the overdue amount from the due date upon the date of actual payment at a rate of Interest plus 3 per cent. Default interest (if unpaid) arising on an overdue amount will be added to the outstanding amount annually as of 31 Desember each year."

Schibsted ASA har anført at rentene ble trukket fra innestående fra konsernkontoen, men ikke tillagt det eksisterende lånet. Rentene er hele tiden blitt behandlet separat og er ikke blitt betalt. Det foreligger heller ingen avtale om motregning av påløpte renter. Staten v/skatt Øst har anført at renten er betalt ved motregning.

I skatteklagenemdas vedtak 16. november 2014 kom nemda til at rentene måtte anses å være betalt. Følgende fremkommer på vedtakets side 16:

"Skattyter har inntektsført rentene jf. sktl. § 5-1 jf. 5-30. Det første vilkåret er oppfylt. Videre må rentene ikke anses betalt. Det fremgår av Lignings-ABC 2013/2014 s. 1060 pkt. 6.1.1 at:

"Renter anses betalt selv om skattyter tar opp nye lån for å betale rentene. Dette vil gjelde også i de tilfellene der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. der rentene etter avtalen skal tillegges hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning."

I Trygve Bergsåker, Pengekravsrett, 2. utgave 2011 side 291–297 er det uttalt at ved oppgjør av pengeforpliktelse kan partene avtale at oppgjøret skal skje på annen måte enn ved oppgjør i sedler og mynter.

Det fremgår av note 5 i årsregnskapet for 20 Min for 2011 at selskapet har trukket 84 100 000 på underkonto i konsernkontosystemet. Utgangspunktet for drøftelsen blir således låneavtalen mellom skattyter og 20 Min, sammenholdt med de reelle rentetransaksjonene i lånets løpetid. Renter er regulert i punkt 3 i låneavtalen. Det følger av første ledd at rentene blir utregnet hver dag og trekkes direkte fra lånekontoen (20 Min) ved utgangen av hvert kvartal. Av tredje ledd fremgår det at ved mislighold av skyldig beløp skal renter bli lagt til det eksisterende lånet.

Skattyter anfører at selv om rentene i praksis trekkes fra innestående på konsernkontoen, innebærer ikke dette at rentene også anses betalt. De mener tredje ledd gir støtte for dette. I sistnevnte tilfelle skal ubetalte renter bli lagt til det eksisterende lånet. Skattyter anfører at forskjellen i ordlyden mellom første og tredje ledd indikerer at det er tilsiktet med en materiell forskjell mellom de to formene for rentebetalinger.

Oversikten over mellomværende (juni 2005 – desember 2012) mellom skattyter og 20 Min viser at rentene ikke har blitt trukket direkte fra lånekontoen (20 Min). Skattyters fordringer på ubetalte renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Det medførte en økning av utestående hovedstol for 20 Mins lån.

Skattekontoret forstår det slik at dette ble gjort fordi skattyter aksepterte at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme. Det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. Dette medførte at skattyters fordringer på renteinntekter fra 20 Min falt bort, og skattekontoret legger derfor til grunn at de må anses som innfridd. I samsvar med ovennevnte rettskilder legger derfor skattekontoret til grunn at skattyter fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av hvert inntektsår.

Skattekontorets oppfatning er etter dette at rentene må anses betalt, og vilkåret er ikke oppfylt. Skattyter har således ikke krav på fradrag for påløpte ikke betalte renter."

Etter rettens oppfatning har skatteklagenemda foretatt en korrekt bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Det er fremlagt en liste (bilag 15 i sak 15-033251TVI) som viser bevegelsene i mellomværende mellom Schibsted Finans og 20 Min. Tore Sundtjønn, regnskapssjef i Schibsted, forklarte seg i retten vedrørende låneavtalen mellom Schibsted Finans og 20 Min. Slik retten forstod Sundtjønn, så forklarte han at rentene ble tillagt lånesaldoen, slik at det økte kravet som Schibsted Finans hadde mot 20 Min. Det ble også bekreftet at innbetalingene kun reduserte lånesaldoen, og at innbetalingene fra 20 Min ikke knyttet seg til noen spesiell del av fordringen, enten hovedstol eller renter. Etter ligningspraksis skal renter anses dekket før hovedstol. Innbetalingene oversteg rente, slik at rente for så vidt kan anses betalt også på denne måte.

Skatteklagenemdas vedtak er også i samsvar med Finansdepartementets prinsipputtalelse fra 1986 (Utv. 1986 s. 51) og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 28. november 2014 vedrørende tap av fordring og renter.

Det følger av Utv. 1986 s. 51 at:

"Finansdepartementet antar at renteutgifter er fradragsberettiget etter skatteloven § 44, første ledd uavhengig av om rentene er betalt direkte, ved låneopptak hos "tredjemann", ved utbetaling av lån redusert ved forskuddsrente eller ved utvidelse av lån. I sistnevnte tilfelle anses rentene for utredet ved utvidelsen av lånet for skattytere som ligned etter kontantprinsippet, jfr. Skattelovens § 44, niende ledd. Låntakers krav på lånebeløpet (utvidelsen) motregnes i disse tilfellene mot långivers krav på rentene. Forutsetningen er som i Deres eksempel at det beregnes renter også av det utvidede lånebeløp i motsetning til en ren betalingsutsettelse for påløpte renter".

I Skattedirektoratets uttalelse 28. november 2014 uttales det under punkt 3.2:

"Når renter ikke betales kontant eller ved overføring til kreditor på forfall, må det vurderes hvilke disposisjoner som kan anses som betaling av renter. I de tilfellene der rentene legges til hovedstolen eller på annen måte regnskapsføres som et mellomværende, blir spørsmålet om dette er en disposisjon som skal anses som en betaling av rentene.

Hvis det er gitt et nytt lån for å dekke rentene, er det ikke tvilsomt at rentene anses betalt.

Etter Skattedirektoratets syn vil det at påløpte renter tillegges hovedstolen medføre at rentene anses både forfalt og betalt (gjort opp ved motregning). Den del av fordringen som har oppstått ved utvidelsen, er dermed ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 eller FSFIN § 6-2-2."

Slik retten forstår låneavtalen og måten lånet ble behandlet på mellom partene, aksepterte Schibsted Finans at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme, og det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. Retten forstår dette slik at Schibsted Finans fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av inntektsåret. Dette fordi at Schibsted Finans hadde et krav på at 20 Min betalte renter etter hovedstolen. Ved avtale om at rentene skulle tillegges hovedstolen ble det i realiteten inngått en avtale som gav 20 Min rett til et nytt lån eller økt lån for å finansiere rentebetalingen. De to fordringene ble ved avtale om økning av hovedstolen å anse som motregnet.

Retten er således kommet til at rentene må anses betalt, og vilkåret er ikke oppfylt. Schibsted Finans har således ikke krav på fradrag for påløpte ikke betalte renter.

Partene har vært uenige om hvorvidt påløpte ikke betalte renter for året 2012 kan gjøres til gjenstand for søksmålet. Etersom retten har kommet til at rentene uansett må anses som betalt, blir det i utgangspunktet ikke nødvendig for retten å ta stilling til hvorvidt renter for ligningsåret 2012 kan tas med i søksmålet, herunder om ligningsåret 2012 er blitt behandlet av skatteklagenemda. Retten vil likevel bemerke at Skatteklagenemnda har i sitt vedtak datert 16. november 2014 på side 16 eksplisitt tatt stilling til at Schibsted Finans ikke får fradragsføre påløpte renter i 2012 da rentene er å anse som betalt. Slik retten tolker dette har rentene for ligningsåret 2012 blitt behandlet av skatteklagenemda og er følgelig

til behandling da stevning fra Schibsted ASA ble sendt innen seks måneder etter skatteklagenemdas vedtak. Dette får likevel ingen betydning, da rentene anses som betalt.

3.3 Oppsummering

Schibsted ASA har vunnet frem med sitt krav om at fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min, var endelig konstatert tapt 30. juni 2011. Schibsted ASA har ikke vunnet frem med kravet om fradragsrett for renter på fordringen, da rentene er å anse som betalt. Som følge av dette må Skatteklagenemdas vedtak av 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans vedørende inntektsåret 2011 oppheves. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans har fradragsrett for kr 65 265 257 for tap av fordring i 2011.

4 Sakskostnader

Schibsted ASA har etter rettens oppfatning fått medhold i det vesentligste, jf. tvisteloven § 20-2. Schibsted ASA har vunnet frem med kravet om fradragsrett for Schibsted Finans med kr 65 265 257 for tap av fordring i 2011. Schibsted ASA har således nådd frem på det vesentligste punktet og hovedtyngden i sakens tvistepunkter har konsentrert seg om dette spørsmålet, jf. Rt-2010-727. Schibsted ASA har derfor etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis fritak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det er samtidig klart at heller ikke tvisteloven § 20-4 kan komme til anvendelse.

Advokat Matre har satt frem krav om sakskostnader ved rettsmøtets avslutning og inngitt spesifisert oppgave i overensstemmelse med tvisteloven § 20-5 tredje ledd, jf. sjette ledd. Advokat Matre krevde sakskostnader med kr 595 808, i tillegg kommer rettens gebyr. Advokat Matre krevde videre dekket reiseutgifter med kr 5567. Motparten fikk anledning til å kommentere kostnadsoppgaven, og var av den oppfatning at salærkravet var høyt. Advokat Matre fikk anledning til å imøtegå motpartens innsigelser.

Etter rettens oppfatning fremstår salærkravet til advokat Matre som noe høyt tatt i betraktning at saken ble gjennomført på to rettsdager. Hensett sakens kompleksitet og store tvistesum finner likevel retten ikke salærkravet som uforholdsmessig. Dokumentmengden i saken har vært betydelig, og kostnadene til forberedelse pr rettsmøtetime trolig noe høyere enn normalt. Sakskostnader tilkjennes med kr 604 375, i tillegg kommer rettens gebyr.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sak 14-147769TVI-OTIR/05 hvor hovedforhandling opprinnelig var berammet til 16. mars 2014, ble forent til felles behandling med sak 15-033251TVI-OTIR/05. Det ble da behov for utvidelse av hovedforhandling, og hovedforhandling i sakene ble da berammet til 18-19. mai 2015.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemdas vedtak 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans AS vedrørende inntektsåret 2011 oppheves.*
- 2. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for kr 65 265 257 for tap på fordring i 2011.*

3. Staten v/Skatt Øst pålegges å erstatte Schibsted ASA' saksomkostninger med kr 604 375 – sekshundreogfiretusentrehundreogsyttifemkroner – .

SKN 15-096 Inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter.

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, § 5-30 og § 9-2.

Oslo tingrett: Dom av 6. august 2015, **sak nr.:** 14-161030TVI-OTIR/01

Dommer: Tingrettsdommer Elisabeth Jordan Ramstad.

Parter: Ericsson Television AS (advokat Andreas Bullen, advokat Morten Goller) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Morten Søvik, advokat Jon Vinje).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om beskatning av inntekter fra lisensiering av teknologirettigheter. Tandberg Television AS (TAT AS) hadde et britisk datterselskap, Tandberg Television LTD (TAT Ltd). I 2007 ble teknologirettigheter solgt til Ericsson AB, og det første spørsmålet i saken var om hvordan eierskapet til rettighetene var fordelt mellom TAT AS og TAT Ltd. Ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel, og skattla en større del av inntektene ved salget i TAT AS. Det andre spørsmålet i saken var om TAT Ltd betalte en markedsmessig royalty til TAT AS for lisensiering av teknologirettighetene i inntektsårene 2004 til 2007. Fordi ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel av rettighetene, mente de at royaltybetalingene ikke var markedsmessige. Videre var det spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt på økt salgsverderlag og økte royaltyinntekter. Tingretten la til grunn at ligningen måtte oppheves, da TAT AS eide en større del av teknologirettighetene enn lagt til grunn av ligningsmyndighetene. Retten hadde ikke tilstrekkelige holdepunkter for å gjøre en nærmere fordeling av eierforholdet, men overlot dette til ny vurdering fra ligningsmyndighetenes side. Vedtaket vedrørende tilleggsskatten ble opphevet. Den nærmere vurdering og beregning ville avhenge av hvordan eierskapet rent faktisk ble fordelt.

I SAKEN GJELDER

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007, som fastlagt i skatteklagenemnda ved Skatt østs vedtak av 9. april 2014.

Saken reiser tre hovedspørsmål:

- 1) Var det TAT AS eller TAT Ltd som eide alle eller det meste av teknologirettighetene da Ericsson kjøpte selskapet i 2007? Hvem skal beskattes av vederlaget.
- 2) Betalte TAT Ltd til TAT AS en markedsmessig royalty for lisensiering av teknologirettigheter i perioden 2004-2007.

3) Er vilkårene for å ilegge tilleggsatt oppfylt og med hvilken sats.

I.I NÆRMERE OM SAKSFORHOLDET

Saken gjelder rettslig prøving av vedtak fattet 9. april 2014 av skatteklagenemnda ved Skatt øst vedrørende selskapet Ericsson Television AS.

Selskapet het "Tandberg Television AS" ("TAT AS") i de inntektsårene saken gjelder (2004-2007). Det skiftet navn til "Ericsson Television AS" i januar 2010 som følge av at Tandberg Television AS ble kjøpt opp av Ericsson-konsernet i mai 2007. Selskapet er omtalt med forkortelsen "TAT AS" i dommen. TAT AS og dets datterselskaper vil i dommen omtales som "TAT-konsernet". Ericsson Television AS vil bli omtalt som "Ericsson".

I vedtaket tok skatteklagenemnda stilling til tre hovedspørsmål. Det første spørsmålet var om TAT AS eller selskapets britiske datterselskap, Tandberg Television Ltd, i dommen omtalt som "TAT Ltd", var eier av alle, eller bare mindre deler av teknologirettighetene som ble overdratt til Ericsson-konsernet (Ericsson AB) i mai 2007. I vedtaket la nemnda til grunn at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene og at selskapet derfor skulle skattlegges for gevinst ved overdragelse av hele teknologien. TAT AS hadde i selvangivelsen for 2007 oppgitt at de kun var eier av mindre deler av rettighetene og skattbar inntekt etter salg av teknologirettigheter til Ericsson AB i 2007 ble derfor økt med NOK 1 167 667 745 ved nemndas vedtak.

Det andre spørsmålet var om TAT Ltd betalte en markedsmessig royalty til TAT AS for lisensiering av teknologirettigheter i inntektsårene 2004-2007. I vedtaket la nemnda til grunn at den avtalte royalty ikke var markedsmessig og oppjusterte derfor royalty- vederlagene skjønnsmessig til et estimert markedsmessig nivå. Justeringen medførte at TAT AS' royaltyinntekter ble økt med følgende beløp:

- For 2004 med NOK 45 mill.
- For 2005 med NOK 122 mill.
- For 2006 med NOK 112 mill.
- For 2007 med NOK 48 mill.

Det tredje spørsmålet nemnda tok stilling til, var om TAT AS kunne ilegges tilleggsatt på skatten på det økte salgsvederlaget i 2007 og de økte royaltyinntektene i 2004-2007. I vedtaket konkluderte nemnda med at vilkårene for å ilegge tilleggsatt var oppfylt, både i forhold til salgsvederlaget og royaltyinntektene. Videre konkluderte nemnda med at vilkårene for å ilegge tilleggsatt med forhøyet sats på 60 % var oppfylt.

Skatteklagenemndas vedtak var i samsvar med det forutgående kontorvedtaket fattet av skattekontoret 20. oktober 2010.

1.2 TAT -KONSERNET

TAT AS ble etablert i 1995, opprinnelig som en divisjon i selskapet Tandberg ASA. I 1997 ble divisjonen utfisjonert i et eget selskap som deretter ble børsnotert.

I 1999 hadde TAT AS et norsk datterselskap med navnet Tandberg Television System AS og et datterselskap i USA med navnet Tandberg Television Inc. Samlet antall ansatte var ca. 125. Konsernets virksomhet bestod i utvikling og salg av utstyr til digital TV for det profesjonelle markedet. I følge årsberetningen for 1998 ble virksomheten hovedsakelig drevet i Norge og da av datterselskapet Tandberg Television System AS. I tillegg var det salgskontorer i Storbritannia og USA. Av årsberetningen for 1998 fremgår også at konsernet satset stort på forskning og utvikling av nye digital-TV produkter.

I oktober 1999 kjøpte TAT AS virksomheten til det britiske selskapet NDS Limited som var en del av The News Corporation Group. Oppkjøpet har også blitt kalt "Ordinto-kjøpet" eller "Ordinto-avtalen". Kjøpet var et "innmatskjøp", dvs. kjøp av selve virksomheten med ansatte, eiendeler og rettigheter. Samlet vederlag var GBP 170 000 000 som etter dagjeldende kurs tilsvarte NOK 2 176 510 000. Den kjøpte virksomheten bestod i utvikling, produksjon og salg av digitalt utstyr og inneholdt betydelige teknologirettigheter.

Tandberg Television gjennomførte oppkjøpet ved å etablere det britiske selskapet Tandberg Television Ltd (TAT Ltd). Det nystiftede selskapet ervervet alle eiendelene i den britiske virksomheten med unntak av teknologirettighetene. Teknologirettighetene ble overført direkte til TAT AS for 1 035 760 000 NOK.

Den delen av kjøpesummen som gjaldt teknologirettighetene i NDS Limited, utgjorde GBP 80 900 000 som tilsvarte NOK 1 035 763 000. Alle disse teknologirettighetene ble overdratt til TAT AS' norske datterselskap Tandberg Television System AS i umiddelbart etter kjøpet. Dette har selskapet begrunnet utfra skattemessige hensyn, fordi slike rettigheter kunne avskrives skattemessig i Norge, mens Storbritannia ikke ga mulighet for dette.

Den kjøpte virksomheten for øvrig ble, som nevnt, overført til TAT AS' nystiftede datterselskap TAT Ltd. i Storbritannia. Dets andel av kjøpesummen utgjorde NOK 1 140 747 000 og gjaldt goodwill, skattefordeler, maskiner og inventar og arbeidskapital.

Kjøpesummen på NOK 2 176 510 000 ble altså fordelt slik mellom de to selskapene:

(1.000 NOK)	TAT Ltd	TAT AS	Sum kjøpesum
Goodwill	516 780		516 780
Patenter, knowhow, teknologi rettigheter, etc		1 035 763	1 035 763
Skattefordeler	9 423		9 423
Maskiner og inventar	205 206		205 206
Netto arbeidskapital	409 338		409 338
Sum kostpris	1 140 747	1 035 763	2 176 510

Fra 2001 ble Tandberg Television Systems innfusjonert i TAT AS og teknologirettighetene ble fra dette tidspunkt samlet i TAT AS. Det gjaldt både de teknologirettighetene som konsernet hadde utviklet og eide før kjøpet i 1999, og de som var ervervet ved oppkjøpet i 1999 og som dannet grunnlaget for produktene i den oppkjøpte britiske virksomheten.

Oppkjøpet førte til en økning av samlet omsetning fra ca. NOK 284,6 mill. i 1998 til ca. NOK 483,5 mill. bare i 1999 som følge av omsetningen i den oppkjøpte virksomhet fra oktober 1999. Antall ansatte i TAT konsernet økte fra ca. 127 til 847. Oppkjøpet innebar således en betydelig utvidelse av selskapet.

1.3 VIRKSOMHETEN I TAT AS OG TAT LTD ETTER OPPKJØPET I 1999

TAT Ltd. drev produksjon og salg av produkter basert på teknologien TAT AS eide og de utførte også forskning for TAT AS. I april 2002 fikk TAT konsernet utarbeidet en internpris rapport med tittelen "Transfer Pricing Review R&D Services and Intangibles" ("TP rapporten").

Internprisrapporten var utarbeidet av revisjons- og konsultentselskapet Arthur Andersen (Andersen). Rapporten ble utarbeidet for å fastsette prisingen av royalty for TAT Ltds bruk av det norske selskapets teknologi, og vederlag for forsknings- og utviklingstjenester (FoU) utført av TAT Ltd for TAT AS. På bakgrunn av TP rapporten inngikk partene en skriftlig avtale i april 2002 om at TAT Ltd skulle betale til TAT AS en royalty på 6 % av omsetningen i TAT Ltd for bruk av teknologien. I årene som fulgte, frem til 2007 betalte TAT Ltd royalty av all omsetning i TAT Ltd, også på omsetning av produkter bygget på den del av teknologien som TAT AS anfører er eid av TAT Ltd. TAT Ltd. Selskapet har hevdet at dette siste beror på en feil hos selskapet selv, og at det bare skulle vært betalt royalty av en mindre del av teknologirettighetene.

Det er uenighet mellom partene om den avtalte royaltysatsen var markedsmessig. Dette er et av sakens hovedspørsmål.

I skatteklagenemndas vedtak fremgår de beløp som ble betalt i royalty i årene fra 2002-2006:

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152	83 644 030	316 793 825
Betalt royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %

I TAT Ltd. ble det fra år 2000 foretatt en betydelig nedbemanning jf tabellen:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Produksjon	262	220	141	108	81	90	106	92
Engineering	175	159	158	140	130	138	150	172
Sales & Marketing	65	58	52	36	50	41	51	51
Administrasjon	70	54	60	37	32	32	35	44
Totalt	572	491	411	321	293	301	342	359

Nedbemanningen gjaldt alle avdelinger, men var størst innen produksjon. Dette skyldes bl.a. at ble en betydelig del av produksjonen satt ut til det eksterne selskapet AWC Technologies fra

2001. Innen forskning og utvikling (Engineering/FoU) var det nedbemanning fram til og med 2003. Fra 2004 økte bemanningen igjen. Det hadde sammenheng med at fra 2004 ble FoU-avdelingen i Norge nedlagt og aktivitetene ble overført til TAT Ltd. Nedbemanningen skyldes også innsparingsbehov.

Resultatene i TAT Ltd. endret seg fra underskudd de første årene etter 1999 til etter hvert overskudd fra og med 2004. Resultatutviklingen i TAT Ltd fremgår av tabellen:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Omsetning	810 433	949 369	660 270	745 955	1 122 767	1 446 560	1 533 065
Driftskostnader	1 020 531	969 646	798 320	749 793	1 010 905	1 148 329	1 250 656
Driftsresultat	-210 098	-20 277	-138 050	-3 838	111 862	298 230	282 410
Resultat før skatt	-269 874	-39 299	-157 930	-15 294	83 258	263 276	199 680

TAT AS fortsatte etter oppkjøpet med en egen operativ virksomhet og en egen FoU-avdeling.

I TAT AS ble de kjøpte teknologirettighetene og goodwill nedskrevet i sin helhet allerede i år 2000. Selskapet har begrunnet nedskrivningen slik:

Som følge av negativ kontantstrøm i 2000 og forventede kontantstrømmer i overskuelig fremtid relatert til den oppkjøpte virksomheten fra Ordinto Investements Ltd [NDS] 14. oktober 1999 har styret besluttet å nedskrive immaterielle eiendeler og goodwill med virkning fra andre kvartal 2000. Det har blitt foretatt analyser ved årets utgang for å beregne verdien av de immaterielle eiendelene. Vurderingen ga ikke grunnlag for å reversere nedskrivningen. Det var knyttet goodwill, patenter og lignende rettigheter til dette kjøpet.

FoU virksomheten ble etter oppkjøpet i stor grad drevet fra Storbritannia og prosessen endte til slutt med at selskapets norske FoU avdeling i 2004 ble nedlagt og aktiviteten overført til TAT Ltd.

Etter nedleggelsen av den operative virksomheten i Norge bestod det norske selskapets inntekter stort sett av royaltyinntekter fra TAT Ltd, samtidig som selskapet fortsatte å betale vederlag til det britiske selskapet for oppdragsforskning knyttet til videreutvikling av selskapets teknologi.

I årene etter 2002 utførte TAT Ltd videreutvikling av teknologien for TAT AS på oppdrag fra TAT AS. TAT AS betalte kostnadene ved dette, tillagt en fortjeneste på 3,4 % (betegnet som "markup"). TAT Ltd utviklet også ny teknologi i disse årene. Det er uenighet mellom partene, og et av sakens hovedspørsmål er om det var TAT Ltd eller TAT AS som ble eier av den nyutviklede teknologien TAT Ltd utførte i tiden etter 2002.

1.4 ERICSSONS OPPKJØP

Ericsson AB er et konsern med konsernspiss og hovedkontor i Sverige. I 2007, med virkning fra mai 2007 kjøpte konsernspissen Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, TAS AS med datterselskaper for ca 8 milliarder NOK.

I årsrapporten for 2014 beskrives Ericsson konsernet som bl.a. verdensledende innen kommunikasjonsteknikk og tjenester. Kjernevirksomheten er mobilinfrastruktur og telekomtjenester. Andre virksomhetsområdet er TV og media. Konsernet har datterselskaper i over 180 land med totalt 115 000 medarbeidere. I 2014 hadde konsernet en omsetning på 228 milliarder SEK.

Ved avtale 20 desember 2007 ble TAT konsernets teknologirettigheter overdratt til Ericsson AB for samlet NOK 1 325 533 831. Avtale av samme dag mellom TAT AS og Ericsson AB angir at TAT AS solgte teknologi for USD 29 000 000 til Ericsson AB. Avtale mellom TAT Ltd og Ericsson AB samme dato angir at TAT Ltd solgte teknologi for USD 214 500 000 til Ericsson AB.

2 LIGNINGSBEHANDLINGEN

Akershus fylkesskattekontor ba i brev av 10. oktober 2007 om at TAT AS redegjorde for prisingen av royalty fra nærstående selskaper som benyttet selskapets teknologi for årene 2004-2006. Ernst & Young svarte på vegne av TAT AS i brev 30. november 2007.

I brev 13. desember 2007 sendte Akershus fylkesskattekontor varsel om endring av ligningene for inntektsåret 2004 og 2005. Ernst & Young besvarte varselet i brev av 18. februar 2008. Her anførte selskapet at det var et eiermessig skille mellom produkter i kategori A og kategori B og det ble anført at TAT AS bare eide teknologi av kategori A. Ericsson hadde da fått utarbeidet rapporter fra selskapet Duff & Phelps som gjaldt allokeringen av eiendelene i selskapet.

Den 21. juli 2008 ble TAT AS også varslet om endring av ligningen for 2007. TAT AS besvarte varselet i brev av 5. september 2008. I brev fra skattekontoret 6. oktober 2008 ble varselet opprettholdt og i tillegg ble det varslet om tilleggsskatt. TAT AS besvarte dette i brev av 17. november 2008.

Deretter var det ytterligere korrespondanse, herunder ble innstilling til vedtak sendt selskapet og selskapet innga merknader. I vedtak av 20.10.2010 besluttet skattekontoret å endre selskapets ligninger.

Vederlaget ved salg av teknologirettighetene til Ericsson AB ble endret med kr 1 167 667 745 fra kr 157 866 086 til kr 1 325 533 831. Endringene innebar at selskapets tap ved salg av rettighetene i 2007 på kr 396 783 366 kroner bortfalt og selskapet i stedet ble tilordnet en gevinst på rettighetene på kr 770 884 380 kroner.

Videre ble selskapets royalty inntekter økt for inntektsårene 2004 til 2007 med følgende:

- For 2004 med NOK 45 mill.
- For 2005 med NOK 122 mill.

- For 2006 med NOK 112 mill.
- For 2007 med NOK 48 mill.

Tilleggsskatt ble ilagt med 60 % av skatt på hele inntektsøkningen. Grunnlaget for tilleggsskatten ble som følger:

- Endring vederlag ved salg av teknologirettighetene med NOK 1 167 667 745
- Endring royalty 2004-2007 med NOK 329 286 000
- Sum grunnlag tilleggsskatt NOK 1 496 953 745

TAT AS påklaget vedtaket den 31. januar 2011. Innstilling til vedtak i skatteklagenemnda ble sendt saksøker 7. mars 2013 og selskapet innga merknader den 10. mai 2013.

Skatteklagenemnda traff vedtak i saken den 9. april 2014. Skatteklagenemnda fastholdt skattekontorets vedtak.

Ericsson Television AS tok ut stevning for Oslo tingrett 8. oktober 2014 med påstand om at nemndas vedtak ble kjent ugyldig. Staten innga rettidig tilsvar. Det ble avholdt hovedforhandling i tiden 26. mai til 11. juni 2015 i tinghuset i Oslo. Det ble ført fem vitner og ett sakkyndig vitne og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

3 SAKSØKER, ERICSSON TELEVISION AS, HAR I HOVEDSAK ANFØRT:

3.1 EIERSKAPET

Prinsipalt: Man må skille mellom salget av kategori A-teknologien og kategori B-teknologien.

Det var TAT Ltd som eide kategori B-teknologien da denne teknologien ble overdratt til Ericsson AB. TAT AS eide kategori A-teknologien og skal ikke beskattes for annet enn inntekten fra salget av disse.

Teknologien er utvilsomt utviklet av TAT Ltd for egen regning og risiko og dette må være det mest tungtveiende moment i eierskapsvurderingen. Dette gir et klart utgangspunkt for at TAT Ltd var eier.

Avtalen fra 2002 mellom partene kan ikke begrunne at TAT AS var eier av kategori B teknologien. Avtalen viser tvert i mot at TAT Ltd skal eie kategori B teknologien. Avtalen sier at TAT Ltd skal være eier av alle IP rettigheter som kommer av forskning og utvikling "*independent of and unrelated to*" the R&D Services. De forskningsaktivitetene som ledet til kategori B teknologien er ikke *Research & Development services* i avtalens forstand men har blitt gjort uavhengig av og urelatert til teknologien som ble kjøpt av TAT AS i 1999. Kategori B teknologien er ikke en videreutvikling av denne teknologien. Teknologien i de to kategoriene er ulike og har ikke samme "plattform" slik som nemnda legger til grunn. At partene har avgrenset rettighetene så presist viser at det ikke har vært meningen at TAT AS skulle eie all teknologien.

Forutsetningen var at TP rapporten kun skulle prise TAT Ltds bruk av den eksisterende teknologien og det TAT AS skulle betale for TAT Ltds videreutvikling av teknologien og er i strid med partenes etterfølgende avtale og praksis.. Den regulerer ikke eierskapet og har blitt

tillagt for stor vekt i skatteklagenemndas vurdering. Partenes forutsetninger da avtalen ble inngått og hvordan de har praktisert den er av langt større betydning enn TP rapporten for fastsettelsen av eierskapet. TAT Ltd har båret kostnadene ved utviklingen av kategori B teknologien selv og de har også tatt kostnadsrisikoen. Disse kostnadene er ikke videreført til TAT AS. Det er kun kostnader til å videreutvikle den opprinnelige teknologien som har blitt belastet TAT AS. Dette fremgår klart av selskapets kostnadsfordeling. Man betaler bare for det man selv skal eie, og dette viser hvordan selskapene selv har forstått eierskapet.

Notatet ("memoet") som ble utarbeidet i sammenheng med TP rapporten er uklart og lite relevant.

Kjøpesummen i 1999 var ikke inkludert fremtidig teknologi. Det at kjøpesummen var høy skyldes først og fremst høye forventninger i et positivt marked i 1999. IT boblen sprakk imidlertid kort tid etter kjøpet. Synergiene man så for seg ved kjøpet ble ikke realisert og verdien på den oppkjøpte virksomheten ble kraftig redusert. Dette viser seg bl.a. ved at de immaterielle eiendelene ble nedskrevet til null allerede i regnskapsåret for 2000. Kjøpesummen i 1999 sier altså ingenting om eierskapet til teknologirettighetene i 2007.

TAT Ltd har betalt royalty til TAT AS også på omsetning av produkter basert på kategori B-teknologien frem til 2007 da skattesaken kom opp. Selskapet skulle bare ha betalt royalty knyttet til omsetning av kategori-A produkter. At det ble betalt royalty basert på omsetning av begge kategoriene skyldes en ren feil fra selskapenes side. Det var kun marginal omsetning av kategori B produkter i 2003, slik at 2004 var det første året det skulle foretas et skille. Royalty ble beregnet årlig, 90 dager etter årets slutt. Det var skifte i ledelsen i tillegg til at selskapets controller sluttet samtidig. Dette skjedde vinter/vår 2005 da royalty for 2004 skulle gjøres opp. Dette førte til at historikken i økonomiavdelingen forsvant, uten overlapp av kunnskap om dette.

Skattemyndighetene har satt likhetstegn mellom teknologien og patentene. Dette er feil. TAT AS har registrert patenter for sin teknologi på det norske selskapet men dette har liten betydning. Patentregistrering har hatt lite fokus i selskapet og det er bare et fåtall oppfinnelser som har blitt patentert. De reelle verdiene kan stort sett ikke patenteres. Selskapet hadde også en policy på å ikke registrere patenter da dette ga økt risiko for etterligninger. Patentene gir rettssikkerhet for enkelte begrensede oppfinnelser, men sier lite om eierskapet. Verdien av patentene i seg selv var uansett lav.

Ericsson har ikke hatt noen skattemessig motivasjon med hensyn til fordelingen av teknologien mellom TAT AS og TAT Ltd. Den ble gjort på bakgrunn av vurderinger fra Duff & Phelps som har vurdert eierskapet slik. Duff & Phelps rapport av 11. januar 2008 hvor eiendelene i TAT konsernet ble allokert, er ikke blitt til i anledning saken og er også relevant i vurderingen av eierskapet.

Det skal foretas en helhetsvurdering av eierskapet. Skatteklagenemndas vurdering er på flere punkter basert på et uriktig faktum, og det legges for stor vekt på mindre viktige momenter samtidig som viktige momenter får for lite vekt.

Subsidiært: Dersom TAT Ltd har bekostet utviklingen av teknologien men allikevel ikke var eier, anføres at dette skulle vært hensyntatt ved beregningen av TAT AS' gevinst ved å legges til inngangsverdien og trekkes fra utgangsverdien ved gevinstberegningen.

3.2 ROYALTY – ÅRENE 2004-2007

Prinsipalt anføres det at vilkårene for å oppjustere TAT AS' royaltyinntekter ikke oppfylt. TAT AS royaltyinntekt er ikke redusert på grunn av interessefellesskap. Selskapet har fått en markedsmessig andel av TAT Ltds overskudd. Den avtalte royaltysatsen var "armlengdes" og basert på en korrekt anvendelse av armlengdeprinsippet og prinsippene i OECDs retningslinjer for internprising. "Rule of thumb" regelen for fordeling av residualoverskuddet baserer seg på empiri og er i samsvar med OECDs retningslinjer. Det er uansett enighet om at det var akseptabelt å bruke en 50/50 fordelingsnøkkel i forhold til residualoverskuddet.

TAT-konsernet hadde ikke noen skattemessig motivasjon til å sette royaltysatsen for lavt. Skattesatsen var høyere i England enn i Norge. Skatteklagenemnda hadde ingen innvendinger mot TP rapporten og metodevalget. Mange valg slo ut til fordel for TAT AS da royalty skulle beregnes. TAT AS har ikke kommet skjært ut av beregningen i forhold til sitt bidrag i transaksjonen.

Nemnda har i sin vurdering forutsatt at TAT AS eide både kategori A og B teknologien. Dette er, som det fremgår av anførselene knyttet til eierskapet, en feil faktisk forutsetning. Nemndas avgjørelse i royaltyspørsmålet må oppheves dersom retten kommer til at TAT Ltd var eier av kategori B teknologien.

Det er heller ikke riktig når nemnda fant at en uavhengig lisenstaker ville vært villig til å dekke teknologieiers kjøpskostnader ved å avskrive ervervskostnader og derved har trukket fra for avskrivninger på disse på TAT AS' side. Anskaffelseskostnadene avspeiler ikke teknologiens verdi, fordi kjøpesummen var altfor høy i forhold til verdien for TAT Ltd da avtalen om royalty ble inngått. En uavhengig lisenstaker ville ikke akseptert at avskrivninger for kjøpesummen gikk inn i beregningen av residualoverskuddet. Det er også flere andre svakheter ved å trekke fra historisk kostpris. Dette vil ikke ta høyde for den mulighet at teknologieier kan bruke rettighetene selv. Det er også uklart hvordan man skal beregne det dersom det er flere lisenstakere. Videre reiser det spørsmål ved beregningen når teknologien er ferdig avskrevet. Nemnda har således brukt "Profit split"metoden feil. Paradoksalt nok vil nemndas bruk av metoden, hvor goodwill og anskaffelseskostnad for teknologien avskrives i beregningen, føre til en lavere royaltysats.

Det ville heller ikke vært grunnlag for å reforhandle royaltysatsen underveis i perioden. 2002 avtalen er oppsigelig, men TAT AS kunne ikke ensidig ha krevet en endring av vilkårene for royalty utfra selskapenes resultat. TAT Ltd hadde svake resultater i 1999-2003 og royaltysatsen fremstod derfor ikke som for lav i perioden, heller ikke i 2004-2007. Oppsigelse av avtalen var lite aktuelt for TAT AS fordi selskapet ikke kunne klart å bruke teknologien selv eller finne nye lisenstakere, og de trengte også TAT Ltd som oppdragsforsker. TAT Ltd på sin side kunne lett utviklet ny teknologi selv siden de eide kompetansen og utstyret. Overskuddet i TAT Ltd skyldes kostnadsreduksjoner i selskapet som det ikke er rimelig at TAT AS skal nyte fruktene av.

Det er heller ikke riktig når nemnda har lagt til grunn at bedringen i TAT Ltds overskudd skulle ført til en endring av satsen for royalty. Det er omsetning og ikke overskudd som bør danne grunnlag for betaling av royalty. Teknologier bør generelt ikke bære risikoen ved lisenstakers kostnadsnivå. TAT AS har tatt del i TAT Ltds økte omsetning fordi royalty var basert på

omsetningen. Det var heller ikke holdepunkter for å tro at TAT AS ville lykkes i å fremforhandle en bedre royaltysats underveis i lisensperioden.

Nemndas prismodell baserer seg på selskapenes faktiske resultater og resultatet av et slikt beregningsgrunnlag vil i realiteten innebære at partene driver felles virksomhet for felles regning og risiko og deler faktisk residualoverskudd. Dette kan ikke være riktig. Partene har inngått en lisensavtale og har aldri drevet felles virksomhet. En royaltysats mellom uavhengige parter vil måtte baseres på estimer og det er partenes egen risiko om faktisk resultat avviker fra estimatet. Slik har TAT AS og TAT Ltd også gjort det seg i mellom. Royaltysatsen blir ikke uriktig bare fordi de faktiske resultatene avviker fra estimatet. Det er også anvendt et for snevert tidsperspektiv når nemnda bare har sett på TAT Lts overskudd fra 2004 flg. Hvis man først skal vektlegge resultatene må det være riktig å se hele perioden helhetlig, slik at også underskuddet i de tidligere årene 1999-2003 blir hensyntatt.

Når nemnda ikke fastsetter en royaltysats men deler faktisk overskuddet mellom partene blir resultatet at royaltysatsen varierer fra år til år og får en uvanlig form og størrelse som ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.

Den royalty som ble betalt utgjorde 59% av TAT Lts faktiske overskudd. Resultatet av nemndas beregning gir en royalty som var svært høy i forhold til TAT Lts overskudd. En slik beregning for årene 1999-2007 viser en royaltyprosent som tilsvarer at TAT Ltd betalte 101% av overskuddet i royalty.

Subsidiært: dersom retten kommer til at det var grunnlag for inntektsjustering har nemnda ikke foretatt denne i samsvar med skjønnsdirektivet. Nemndas skjønn lider av vesentlige feil og er ikke forsvarlig, og har ledet til et urimelig resultat.

Det faktiske grunnlag for skjønnen er ikke korrekt. Tingretten har full prøvelsesrett for om det er hjemmel for skjønnslingning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnen er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnen skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnen som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf Rt. 2012/1025. Skjønnen må også ligge innenfor skatteavtalens grenser. Formålet med skatteavtalen er å unngå dobbeltbeskatning. I dette tilfellet har nemndas konklusjon medført at TAT konsernet har beskattet inntekt i både Storbritannia og Norge, og formålet med skatteavtalen er ikke oppfylt. Skatteavtalen gir heller ikke fritt skjønn til skattemyndighetene. Retten kan derfor fullt ut prøve om skjønnen ligger innenfor skatteavtalens grenser.

Anførslene under vurderingen av om royalty var markedsmessig vil i stor utstrekning også gjelde her. Dersom retten skulle komme til at det var grunnlag for å trekke ut avskrivningskostnadene for den ervervede teknologien er det bare TAT AS' kostnad ved kjøp av kategori A teknologien som skal trekkes fra.

Skjønnsresultatet er åpenbart urimelig. Skjønnsresultatet gir en royalty som var urimelig høy i forhold til TAT Lts overskudd. En uavhengig lisenstaker ville ikke gått med på å betale hele sitt overskudd som royalty. Skjønnsresultatet gir også en fluktuerende royaltysats, noe uavhengige parter ikke ville avtalt.

Skatteklagenemnda priset heller ikke den faktiske transaksjonen men innebærer en ren fordeling av det faktiske residualoverskuddet for TAT AS og TAT Ltd. Partene har hatt en risikofordeling og forretningsmodell som nemnda setter til side. Nemndas modell er i samsvar med at partene driver et ansvarlig selskap for felles regning og risiko. Det gjorde de ikke, og det fremgår klart av 2002 avtalen at selskapene ikke skulle inngå i partnerskap. Det var også feil av nemnda å bruke faktiske resultater og ikke estimer. Nemndas modell er i strid med OECDs retningslinjer på disse punktene.

Nemnda har i tillegg gjort flere åpenbare feil i selve utregningen. De har ikke trukket ut overskudd som kommer fra kategori B-teknologien. De har heller ikke trukket ut salg av tjenester i 2006, og det er også feil når nemnda har lagt til grunn at TAT Ltds resultat i perioden januar – april 2007 utgjorde 4/12 av årets overskudd. Det riktige ville vært 18,82 % av årets omsetning. Dette er åpenbare feil som til sammen utgjør 29, 2 millioner kroner i inntekt og 8,2 millioner kroner i skatt. De må uansett korrigeres selv om det dreier seg om et skjønn.

Feilene innebærer både hver for seg og samlet at klagevedtaket er ugyldig.

3.3 TILLEGGSSKATT

Prinsipalt anføres det at vilkårene for å ilegge tilleggs�katt ikke var oppfylt fordi TAT Ltd var eier av kategori B-teknologien og fordi royalty var markedsmessig slik at de opplysninger som ble gitt i forbindelse med ligningen var korrekte og fullstendige.

Subsidiært, dersom retten kommer til at TAT AS var eier av hele teknologien og/eller at royalty ikke var markedsmessig, anføres at selskapet har gitt fullstendige og korrekte opplysninger som ga ligningsmyndighetene tilstrekkelig informasjon til å vurdere skattespørsmålene både for eierskapet og royaltyfastsettelsen. Vilkaere for å ilegge tilleggs�katt er derfor ikke oppfylt.

3.3.1 Eierskapet

På tidspunktet for selvangivelsen i 2007 hadde TAT AS gitt skattemyndighetene de aller fleste av de opplysningene som etter nemndas syn var relevante i eierskapsvurderingen.

I selskapets anmodning om endring av ligning 1999–2000, den 25. april 2002 opplyste selskapet om oppkjøpet av det engelske selskapet i 1999 og om allokeringen av eiendelene i selskapet. Også i TAT AS' klage av 06. juni 2003 på avvisningsvedtaket ble dette opplyst.

TP rapporten, som inneholdt uttalelser om eierskap, ble sendt inn så snart den var ferdig, den 24. april 2002 og det er senere vist til den en rekke ganger. Høsten 2007 og vinter 2008, bl.a. i brev av 18. februar 2008 ga selskapet så å si alle opplysningene som har blitt vektlagt av skattemyndighetene i eierskapsvurderingen, herunder forklarte selskapet sitt syn på tolkingen av bestemmelsene om eierskap i 2002-avtalen, det ble opplyst at TAT AS hadde mottatt royalty også for kategori B teknologien, samt at TAT konsernet hadde registrert patenter. Hovedtema i brevet av 18. februar 2008 var eierskapet til den solgte teknologien.. Dette var før endringssaken ble tatt opp. I skattemyndighetenes første brev i endringssaken viste de at de var kjent med TP rapporten og TAT AS hadde derfor god grunn til å tro at skattemyndighetene allerede var kjent med den.

2002-avtalen, som også inneholder informasjon som er vurdert som relevant for eierskapet, ble oversendt som vedlegg 3 til anmodning om endring av ligning 1999–2000, datert 25. april 2002,

så snart den var inngått. Det ble også vist til denne avtalen i brev fra TAT AS v/advokat Hovland 18. februar 2008 og det var etter dette også god grunn til å regne med at ligningsmyndighetene kjente til avtalen

I vedlegg til selskapets selvangivelse ble det opplyst om Ericssons oppkjøp av TAT-konsernet i 2007.

I e-post fra TAT AS v/advokat Hovland av 17.01.2008 og i brev fra TAT AS v/advokat Hovland av 18.02.2008 ble det opplyst om avtalene om salg av IP rettigheter fra TAT AS og TAT Ltd til Ericsson AB i 2007. I førstnevnte e-post fulgte også avtalen som vedlegg. Salgssummene fremgår av avtalen og ble også særskilt nevnt i e-posten. Salgssummene viser hvordan TAT konsernet så på eierskapet. Av samme e-post fulgte også rapportene fra Duff & Phelps med alle opplysninger om hvordan eiendelene var verdsatt og allokert.

Ved dette har TAT AS gitt ligningsmyndigheten en grundig forklaring på hvordan teknologirettigheten var allokert mellom TAT AS og TAT Ltd.

De opplysningene som ble gitt 2007/2008 ("vinterkorrespondansen") er relevante i vurderingen av om det er gitt uriktige opplysninger, selv om de ikke fulgte selvangivelsen i 2007. De var sendt høsten 2007 eller vinteren 2008, altså i samme år. Det kan ikke forventes at skattyter flere ganger sender inn de samme dokumentene til ligningsmyndighetene, i hvert fall ikke flere ganger samme år. I vedlegget til selvangivelsen for 2007 har selskapet dessuten vist til korrespondansen som var mellom skattemyndighetene og selskapet vinteren 2007/2008 og hadde grunn til å tro at skattemyndighetene ved dette kunne og ville se hen til korrespondansen. Korrespondansen var høyst relevant og gjaldt i hovedsak eierskapet. Saksbehandler som mottok opplysningene vinter 2008 var også med på å behandle TAT AS' selvangivelse for 2008. Korrespondansen med ligningsmyndighetene omhandlet teknologisalgene og eierskapsspørsmålet direkte. Det var også åpen uenighet om eierskapet mellom TAT AS og skattemyndighetene forut for innleveringen av selvangivelsen i 2007, allerede vinteren 2008, og eierskapsspørsmålet var da allerede identifisert. Det var således ingen risiko for at Staten ikke skulle kunne identifisere eierskapsspørsmålet ved selvangivelsen i 2007.

Skattemyndighetenes varsel om fravikelse av eierskap var utelukkende basert på opplysninger TAT AS gav i januar og februar 2008. Denne ble sendt allerede 21. juli, bare to uker etter at skattemyndighetene mottok TAT AS' selvangivelse. Forhåndsvarselet inneholder en grundig analyse av eierskapet og det er grunn til å tro at skattemyndighetene begynte å jobbe med dette brevet allerede før selvangivelsen kom inn, og det er derfor all grunn til å tro at det baserer seg på de opplysningene TAT hadde gitt tidligere. Skatteklagenemndas endelige vurdering av eierskapsspørsmålet i 2014 avviker i liten grad fra analysen i varselet i juli 2008, altså de samme opplysningene som TAT AS sendte inn til skattemyndighetene før selvangivelsen i 2007.

TAT AS gav også skattemyndighetene korrekte opplysninger. TAT AS' anførsel om at TAT Ltd eide kategori B-teknologien er ikke en "uriktig opplysning". Det er en rettslig anførsel som ble ledsaget av relevante faktaopplysninger som var nødvendige for å identifisere spørsmålet. Skattyter har plikt til å fremme sine påstander i selvangivelsen. Det skatterettslige eierbegrepet er en rettslig standard som er vanskelig og ulovfestet. TAT AS kan ikke ilegges tilleggs-skatt fordi selskapet fremsetter en rettslig anførsel som ligningsmyndighetene er uenig i

3.3.1.1 Sats for tilleggsskatt

Subsidiært anføres at satsen for tilleggsskatt må reduseres fordi saksbehandlingstiden hos skattemyndighetene innebærer brudd på EMK art 6 nr. 1 første pkt. Saksbehandlingen har vært lang sett under ett, og det er også perioder uten fremdrift ("dødperioder") i saksbehandlingen som tilsier at man har brutt med EMK art. 6. Dette gjelder først og fremst tiden fra varsel om tilleggsskatt 6. oktober 2008 til skattekontorets vedtak 20. oktober 2010, og tiden fra klagen den 31. mars 2011 til vedtaket i skatteklagenemnda den 9. april 2014.

Alle sentrale dokumenter ble fremlagt på et tidlig stadium slik at faktum ble avklart på et tidlig tidspunkt i saken. Forsinkelsene i saken skyldes ikke TAT AS' egne forhold. De har besvart ligningsmyndighetenes henvendelser raskt. Selskapet kan ikke bebreides for å ha fremmet sine rettslige anførsler.

Det er riktig at saken er kompleks, men dette rettfærdiggjør ikke hele den lange tidsbruken i saken.

TAT AS har derfor krav på et effektivt rettsmiddel. Dette må medføre at tilleggsskatten må bortfalle i sin helhet, alternativt nedsettes til 30 %.

Det anføres også at satsen for tilleggsskatt må reduseres fordi opplysningene TAT AS ga skattemyndighetene vinteren 2008 var lett kontrollerbare, jf ligningsloven § 10-4 nr. 1 siste pkt. Når opplysninger gitt i selvangivelsen for det foregående år anses som lett kontrollerbare – må dette desto mer gjelde de opplysningene TAT AS gav skattemyndighetene vinteren 2008 som har direkte relevans til eierskapsspørsmålet.

Videre anføres at skyldkravet for skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt. TAT AS har ikke handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. De ga skattemyndighetene omfattende opplysninger forut for selvangivelsen i 2007. De søkte også bistand fra profesjonelle rådgivere med henblikk på allokering av eierskapet. Det var ikke uaktsomt å basere seg på de råd de mottok fra Duff & Phelps.

Det er heller ikke proporsjonalt å ilegge tilleggsskatt med 60 % i forhold til den handlingen som begrunner reaksjonen jf EMK art. 6 nr. 1. Tilleggsskatt på 60 % innebærer 196,1 millioner kroner. Dette står ikke i forhold til de handlinger som eventuelt begrunner tilleggsskatt. Det vises til argumentasjonen knyttet til tilleggsskatt generelt og de opplysninger selskapet faktisk hadde gitt skattemyndighetene før selvangivelsen 2007. Gevinsten ble ikke feil periodisert men innrapportert i det skattemyndighetene mener er feil land. Selskapet har ikke hatt til hensikt å unndra skatt men å skatte til et annet land. Det er en annen situasjon enn om man selger og ikke innrapporterer gevinsten i det hele tatt. Dette må medføre at tilleggsskatten må nedsettes til i hvert fall 30 %.

3.3.2 Royalty

Selskapet har gitt fullstendige opplysninger, den avtalte royalty var markedsmessig, og det er ikke grunnlag for tilleggsskatt.

Subsidiært har selskapet gitt fullstendige og korrekte opplysninger. Et eventuelt avvik fra armlengdeprinsippet kan ikke utgjøre en uriktig opplysning, fordi opplysningen om royaltyinntekten var ledsaget av en detaljert analyse TP rapporten som forklarte hvordan satsen var fastsatt. TP rapporten var sendt inn i april 2002, umiddelbart etter ferdigstillingen, selv om selskapet ikke hadde plikt til å utarbeide dette. Det fremgikk av TP rapporten hvordan residualoverskuddet var blitt beregnet. Senere har selskapet overfor skattemyndighetene opplyst om og vist til rapporten i årene 2001, 2002, 2003 og 2004. I årene 2005 og 2006 viste selskapet ikke til TP rapportene. De hadde da vist til den i de fire foregående årene og forutsatte da at skattemyndighetene kjente til denne. I brev fra skattemyndighetene 10. oktober 2007 viser skattemyndighetene at de kjente til TP rapporten.

Det fremgår av TP rapporten at avskrivningskostandene for teknologien ikke var blitt fratrukket ved beregningen av residualoverskuddet. Royaltyinntekten inngår i selskapets skattepliktige inntekt. Ved at selskapet har henvist til TP rapporten, fremgår det også forutsetningsvis at selskapet mottok royalty fra TAT Ltd.

Det ble i selvangivelsen i årene 2000-2003 opplyst om TAT Ltds svake økonomiske resultater. I 2004 – 2006 ble det tilsvarende vist til at selskapets økonomiske situasjon hadde forbedret seg og gikk med overskudd.

Ligningskontoret signaliserte i 2002 at de ville foreta en nærmere vurdering av TAT konsernets internpriser. Etter dette var det rimelig foranledning for TAT AS for å legge til grunn at kontoret hadde lest TP rapporten og vurdert royaltysatsen uten at de hadde innvendinger mot denne. TAT AS hadde ingen foranledning til å ta opp dette spørsmålet på nytt.

Nemnda har også lagt til grunn at TAT AS' anførsel om at TAT Ltd eide kategori B teknologien ga grunnlag for tilleggsskatt på royaltyvederlaget. TAT AS har imidlertid hele tiden opplyst om sitt eierskap til kategori A teknologien og eventuelt gale opplysninger om eierskap til B teknologien kan ikke gi grunnlag for tilleggsskatt knyttet til royalty på kategori A teknologien.

TAT Ltd har i ethvert tilfelle betalt (feilaktig) royalty av kat B-teknologien og TAT AS anførsel i selvangivelsen 2007 om at TAT Ltd eide kategori B-teknologien kan ikke ha ført til fastsettelse av for lav skatt.

Når det gjelder statens nye anførsel om at avviket fra armlengdes royaltyinntekt er så betydelig at prisen i seg selv er en uriktig opplysning, anføres at prisen var ledsaget av en detaljert analyse av hvordan satsen for royalty var beregnet. Det følger av rettspraksis at man må utvise stor tilbakeholdenhet med å anvende prinsippet i Rt. 1999/1087 (Baker Hughes). Baker Hughes dommen gjaldt fristreglene i ligningsloven § 9-6 og således noe annet enn i vår sak. Der hadde heller ikke skattyter ledsaget opplysningen om internprisen med en detaljert forklaring på hvordan prisen var fastsatt slik TAT AS har gjort ved å oversende TP rapporten. Det kan ikke konstateres objektivt at en internpris ikke er markedsmessig. TAT AS engasjerte en profesjonell konsulent til å analysere internprisen og kan ikke formodes å ha forstått at prisen ikke var markedsmessig.

Atter subsidiært anføres det også for tilleggsskatten knyttet til royalty at satsen for tilleggsskatt må settes ned som følge av at saksbehandlingstiden innebærer brudd på kravet til rettergang

innen rimelig tid etter EMK art. 6 nr. 1. En konsekvens må bli at tilleggsskatten må oppheves, subsidiært nedsettes. Videre anføres også for royalty at opplysningene var lett kontrollerbare og at ligningsloven § 10-4 nr. 1 siste pkt. bør anvendes for årene 2005 og 2006. Selskapet henviste til TP rapporten i vedlegget til selvangivelsen i 2004 og dette må anses som en lett kontrollerbar opplysning i forhold til selvangivelsen i 2005 og 2006.

3.4 PÅSTAND

Ericsson Television AS har nedlagt slik påstand:

- 1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:
 - a. Tilordning til Ericsson Television AS av vederlag for teknologi overdratt i avtale inngått mellom Ericsson Television Ltd og Ericsson AB den 20. desember 2007.*
 - b. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Ericsson Television Ltd betalte til Ericsson Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007 i henhold til teknologiavtale inngått den 22. april 2002.*
 - c. Ileggelse av tilleggsskatt med 60 % av skatten på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt a og b.**
- 2. Ericsson Television AS tilkjennes sakskostnader for tingretten.*

4 SAKSØKTE, STATEN V/SKATT ØST, HAR I HOVEDSAK ANFØRT:

Skatteklagenemndas vedtak er korrekt med de endringer som følger av statens påstand og det er ikke grunnlag for å oppheve vedtaket.

4.1 EIERSKAPET

Det var korrekt å øke TAT AS' inntekt i 2007 fra salget av teknologirettighetene med NOK 1 167 667 745. TAT AS var eier av alle de solgte teknologirettigheten og skal tilordnes hele gevinsten. Det er ikke grunnlag for å redusere gevinsten.

Det følger av avtalen mellom partene av 22. april 2002 at TAT AS eide teknologirettighetene fra før oppkjøpet i 1999, de rettighetene som ble ervervet ved oppkjøpet, teknologi som var utviklet til støtte for eksisterende teknologi og ny teknologi ("Blue Sky"). Blue Sky teknologi tilsvarer det som selskapet kaller kategori B teknologi. Denne omfatter all teknologi til bruk i de produktkategorier som var omfattet av oppkjøpet i 1999 og er ikke utviklet "independent and unrelated" til den teknologien TAT kjøpte i 1999. TAT AS eide således både MPEG 2 og MPEG 4 tilknyttet teknologi, altså all teknologi ved salget i 2007.

TP rapporten er et viktig tolkningsmoment for avtalen av 2002. Det er riktig at formålet med rapporten var å fastsette internprisene mellom TAT AS og TAT Ltd, men den er viktig i tolkningen av avtalen fordi den gir uttrykk for partenes felles forståelse og hva som var avtalt og var praktisert mellom partene fra oktober 1999 til april 2002. Den er derved et tidsnært bevis om forståelsen av avtalen. Den var basert på informasjon bl.a. fra ledelsen i TAT AS og et utkast var forelagt TAT slik at de hadde en mulighet til å korrigere eventuelle feil. Den er inntatt som vedlegg til avtalen og er derved også en del av avtalen. Rapporten redegjør for hva som har gjeldt

mellom partene frem til 2002 men også for hva som er avtalt fremover med hensyn til eierskap, royalty, FoU som TAT Ltd skal gjøre for TAT AS og betalingen fra TAT AS til TAT Ltd for FoU. Det følger av rapporten at TAT AS skulle betale for FoU til og eie Blue Sky teknologi som er det kategori B teknologien springer ut av.

I april 2002 var TAT kjent med og hadde arbeidet med utvikling av MPEG 4 teknologi (kategori B teknologi). Under utarbeidelsen av TP rapporten var det et tema hvem som skulle eie ny teknologi utviklet av TAT Ltd. Når det er bestemt i TP rapporten at TAT AS skulle dekke og eie Blue Sky teknologi viser det at partene har tatt dette standpunkt.

Memo av 11. desember 2001 er også et viktig tolkningsmoment for avtalen. Dette knytter begrepet "*research and development*" til produktkategorier. Det oppstiller ikke noe krav om at den nyutviklede teknologien må bygge på samme teknologi eller samme standard for å "*maintain the originally purchased IPR*" og "*all newly developed products*".

TAT Ltd betalte også royalty på grunnlag av omsetning av produkter basert på kategori B teknologi. Dette tilsier at TAT AS ble ansett som eier av Kategori B teknologien og er et tidsnært bevis på at partene oppfattet TAT AS som eier av kategori B teknologien. Det er vanskelig å se at det kan ha berodd på en feil på grunn av lederskifter. TAT Ltd var et stort selskap med 342 ansatte, herunder 35 i administrasjonen. Det er vanskelig å tro at korrekt beregning av royalty var avhengig av 1-2 personer. For øvrig ble beregningsgrunnlaget for royalty endret både i 2003 og 2006. Dette ble gjort henholdsvis vinteren 2004 og vinteren 2007. Vinteren 2004 var ett år før lederskiftet i 2005 og kategori B produkter var da solgt i ett år. Vinteren 2007 var to år etter skiftet i ledelsen og selskapet hadde da i flere år solgt kategori B produkter. Begge gangene opprettholdt selskapet at royalty skulle beregnes av omsetning av kategori B produkter. Dette tilsier at dette var et bevisst valg og ikke en feil.

Videre var TAT AS eier av konsernets patentrettigheter. Pr juni 2009 var det registrert ca 100 patenter på TAT AS. Ca 20 av disse var registrert fra 2004 og fremover og gjelder også kategori B teknologi. Det var ikke registrert noen patenter på TAT Ltd. Verdien av patentene var betydelig mindre enn verdien av de øvrige teknologirettighetene, men var allikevel ikke av ubetydelig verdi. Det er ingen grunn til at eierskapet til patentene skulle være annerledes enn eierskapet for andre teknologirettigheter. At alle selskapets patentsøknader ble gjort i TAT AS' navn viser at TAT konsernet anså at det var TAT AS som skulle eie teknologien.

Det var også avtalt at TAT AS skulle dekke kostnadene til utvikling av Blue Sky teknologi. Avtalen må leses slik at TAT AS skulle betale TAT Ltd for FoU for å opprettholde produktkategorien enkodere, uten begrensning til om det er ny eller gammel teknologi.

Selskapets tabell over fordelingen av kostnader mellom kategori A, B og C, synes ikke å være korrekt og det er ikke mulig å se hva som er kategori B og kategori C og om skjemaene er brukt på riktig måte. Staten er imidlertid enig i at bevisene under hovedforhandlingen underbygger og sannsynliggjør at det er betydelige kategori B kostnader som ikke er dekket av TAT AS fra 2003. Det er uklart hva som er årsaken til dette men det er uansett ikke holdepunkter for å legge til grunn at selskapene avtalte en omlegging av eierskapet til teknologien. Dette ville vært en betydelig omlegging som ville endret helt på hvilket selskap som skulle eie konsernets teknologi. Det må forventes at en slik avgjørelse er forankret i et skriftlig beslutningsgrunnlag, f.eks. en

beslutning fra styret. En slik omlegging er ikke i samsvar med at TAT AS eide alle patentene i selskapet, også de som var basert på kategori B teknologi, og heller ikke med at TAT Ltd betalte royalty for bruken av kategori B teknologi.

Dersom TAT Ltd selv eller økonomiavdelingen der har valgt å betale kostnadene for kategori B teknologien er dette i strid med det som fulgte av avtalen og TP rapporten. TAT Ltd kunne ikke på denne måten ensidig endre eierskapet til teknologirettighetene i strid med avtalen. Dette ville ikke blitt akseptert mellom uavhengige parter. Dette bestyrker at en slik omlegging faktisk ikke fant sted eller ble besluttet. Det må kreves klare, tidsnære bevis for at noe slikt kan legges til grunn.

Også vederlaget som TAT AS betalte for teknologirettighetene ved oppkjøpet i 1999 tilsier at TAT AS ikke bare ble eier av kategori A teknologien men også kategori B teknologien. Selskapet forventet i 1999 en betydelig vekst og det var klart at levetiden for produktene og teknologien var begrenset. Det må ha vært en klar forutsetning at det ville være nødvendig med forskning og utvikling for å opprettholde verdiene. Selv uten verdifallet i 2000 kunne kjøpsprisen forsvares med mindre TAT AS også ble eier av Blue Sky teknologi.

Konklusjonen må bli at TAT AS er å anse som eier av samtlige teknologirettigheter i konsernet og skal tilordnes hele salgsvederlaget. Inntektstillegget og ligningen er korrekt.

Selskapet har subsidiært krevet at inntektstillegget skal reduseres dersom det legges til grunn at TAT Ltd har båret kostnadene til utvikling av kategori B teknologi. Dette kan ikke føre frem. Under denne forutsetning har TAT AS ikke hatt disse kostnadene og kan da ikke få fradrag for dem.

4.2 ROYALTY

Det er hjemmel for å fastsette saksøkers inntekt ved skjønn. Inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet. Royalty var ikke markedsmessig da avtalen ble inngått i 2002 også basert på de prognoser man da hadde.

Vurderingen av om inntekten er redusert i henhold til skatteloven § 13-1 faller i stor grad sammen med vurderingen av hva som er riktig markedspris – skjønnet.

Staten har ikke innvendinger til selskapets bruk av residual overskuddsdelings modellen (Profit Split metoden). TP rapporten tar imidlertid ikke med alle utgiftene i den samlede virksomheten og staten er uenig i fastsettelsen når ikke TAT AS' kostnader knyttet til teknologirettighetene, herunder avskrivninger og vedlikeholdskostnader skal komme til fradrag. På samme måte skal utgifter til goodwill hos TAT Ltd tas med i beregningen av residualoverskuddet. Den verdiskapningen selskapene driver har utgangspunkt i IP rettighetene og det er dette som er TAT AS' aktivum og rutinebidrag. Selv om det ikke er en automatisk sammenheng mellom kostpris og verdi, ble de kjøpt for en drøy milliard kroner like før samarbeidet mellom partene startet i 1999 og TP rapporten beskrev i 2002 at de hadde en gjenanskaffelsesverdi på 880 millioner kroner og utgjør "the core behind the business". Teknologien har åpenbart betydelig verdi. Alle kostnadene i TAT Ltd er tatt med unntatt avskrivning på IP rettighetene mens alle TAT AS' kostnader ligger utenfor beregningen. TP rapporten og partenes fordeling bygger derfor på en feil beregning av det overskuddet som skal fordeles. Det har blitt et uriktig residualoverskudd, og resultatet gir en

royalty som ikke er markedsmessig. Det er etter statens syn helt klart at man må ta hensyn til verdien av IP rettighetene, enten ved beregningen av residualoverskuddet, eller i alle fall ved forhandlingene i TP rapportens modell. Partenes modell ga ikke utsikt til at TAT AS kunne få dekket inn sine kostnader knyttet til IP-rettighetene. Uavhengige parter ville i et slikt tilfelle avtalt reguleringsmekanismer for å dekke usikkerhet med hensyn til fremtidig omsetning.

I fordelingen av residualoverskuddet har TAT fraveket Profit split metoden og gått over til bruk av "*rule of thumb*" regelen, som ikke har støtte i OECDs retningslinjer til modellen.

På grunn av at avtalen mellom partene inneholdt en oppsigelsesadgang med 90 dager, må man også vurdere markedsmessigheten av prisen løpende gjennom avtaleforholdet. Det måtte foretas en ny vurdering i 2004. Da var markedet snudd og inntektene hos TAT Ltd var begynt å øke. En uavhengig part ville sagt opp avtalen som gjaldt og reforhandlet vilkårene dersom avtalen ikke inneholdt reguleringsmekanismer.

Det utøvede skjønn er også forsvarlig og i samsvar med rammene i skatteloven og skatteavtalen. I skjønnnet har skattemyndighetene beregnet et nytt residualoverskudd hvor avskrivninger på IP rettighetene, herunder goodwill er trukket inn. Når man har trukket inn begge disse forhold har man kommet til et nytt og korrekt residualresultat. Dette fordeles med 50/50 på partene, slik det også ble gjort i TP rapporten.

Staten er enig i at profit split metoden normalt vil skje på grunnlag av estimer. I dette tilfellet ble skjønnnet gjort etter at de faktiske tallene var klare og det er derfor bygget på de faktiske tallene. Dette er det anledning til ved skjønnsutøvelse. Skattemyndighetene trenger ikke søke å rekonstruere hva partene ville ha avtalt dersom de hadde holdt seg til armlengdestandarden. Dette skjønnnet tar hensyn til alle innsatsfaktorer og må anses forsvarlig.

Skatteklagenemnda har ikke priset en annen transaksjon enn det partene har avtalt. De har priset den transaksjonen som faktisk har funnet sted, på bakgrunn av det faktiske overskuddet for hvert år. De har heller ikke etablert et ansvarlig selskap men anvendt residual overskuddsdelingsmodellen for å fastsette royaltyen. At dette er gjort på bakgrunn av de faktiske tallene innebærer ikke at man har etablert et ansvarlig selskap, men at man har fordelt et resultat. Royaltyen varierer heller ikke tilfeldig men utfra resultatene. Skatteklagenemndas anvendelse av metoden er i overenstemmelse med OECDs beskrivelse av metoden.

Skjønnnet er heller ikke urimelig høyt. Ericsson Television AS har beregnet at royaltyen utgjør 101,3 % av overskuddet i TAT Ltd i årene 1999-2007. Prosentsatsen blir så høy fordi underskuddsårene 1999-2003 også er regnet inn. Men også TAT AS hadde underskudd i disse årene. Fra 2004 hadde imidlertid TAT Ltd gode overskudd, mens TAT AS fortsatt gikk med underskudd. Med den korrigeringen av residualoverskuddet som nemnda har gjort, har man fordelt overskuddet 50/50 slik partene også gjorde. For de årene skatteklagenemnda har behandlet, utgjør royalty 50 % av residualoverskuddet. Dette er i overenstemmelse med anbefalingen i TP rapporten og basert på en korrekt beregning av overskuddet. Det at TAT Ltd hadde dårlige år til å begynne med gjør ikke at dette er et uforsvarlig skjønn. Det er ikke slik at TAT Ltd skal være beskyttet mot å gå med underskudd.

Ericsson anfører at overskudd fra tjenestosalg skulle vært trukket ut i 2006 og 2007 fordi TAT Ltd begynte å skille ut omsetning av tjenester i 2006. Staten er i prinsippet enig i at tjenesteomsetning burde vært trukket ut. Det har allikevel sannsynligvis ikke betydning fordi TAT Ltd er gitt rutinefortjeneste på 3,4 % av sine kostnader til salg og produksjon, og dette inkluderer også 3,4 % på tjenesteomsetningen. Det er bare feil i resultatet dersom disse tjenestene er priset høyere enn kostnadene ved dette tillagt 3,4 %. Disse tjenestene skal normalt ikke ha samme fortjenestegrad som produksjon og salg, så det er ikke sannsynlig at det har blitt feil i resultatet. Det er ikke grunnlag for å oppheve skjønnet. Saksøker har for øvrig ikke tidligere tatt opp dette i sine merknader til faktum eller i klagen.

Saksøker anfører også at overskudd på kategori B må ekskluderes. Skatteklagenemndas vedtak bygger på at TAT AS eier alle IP rettighetene. Dersom retten kommer til at TAT AS kun eier kategori A teknologien må skjønnet oppheves.

Saksøker anfører videre at avskrivningskostnadene ikke skulle vært trukket fra. Det er etter statens syn klart at avskrivningskostnadene både på kostnadene forbundet med IP rettighetene og goodwill skal trekkes fra. Det vises til tidligere anførsler om dette knyttet til om det var grunnlag for å fastsette royalty ved skjønn som også vil gjelde skjønnsutøvelsen. Det fremgår dessuten klart av lisensavtalen og TP rapporten at lisensen omfatter all teknologi som ble kjøpt i 1999, så hele kjøpesummen må inngå i beregningen.

Inntektstillegget for 2007 baserer seg på en skjønnsmessig fastsatt omsetning på NOK 1, 5 milliard. Resultatet for januar – april ble skjønnsmessig fastsatt til 1/3 av årsresultatet. Det er mulig overskuddet de fire første månedene for 2007 faktisk ble lavere enn nemnda har beregnet. Tallene i vedtaket er bygget på skjønn, både for total omsetning og totalt resultat. Det er ikke grunnlag for å sette skjønnet til side. Heller ikke dette ble for øvrig tatt opp av saksøker under den administrative behandlingen av saken. Det hadde de all foranledning til å gjøre. Et av hovedformålene med å sende over utkast til vedtak, er at skattyter skal sjekke det faktagrunnlag som skal legges til grunn. Staten antar at selskapet da hadde faktiske tall for både omsetning og resultat for de fire første måneder i 2007 og man kunne bygget eventuelle innsigelser mot skjønnet for 2007 på de faktiske tall dersom skjønnet var for høyt. Heller ikke nå bygger innvendingen fra Ericsson på faktiske tall men de bruker tallene fra grunnlaget for betaling av royalty. Det er for øvrig også uklart om tallene baserer seg på royalty basert både på A og B teknologien eller bare kategori A teknologien. Det er sannsynlig at det kun er basert på omsetning av kategori A teknologien.

Det må foretas et samlet skjønn. Et skjønn innebærer etter sin art ikke en eksakt vitenskap. Retten har begrenset prøvelsesadgang. Etter rettspraksis er skjønnet etter § 13-1 et fritt forvaltningskjønn men retten kan prøve om skjønnet er innenfor skatteloven (og skatteavtalens) grenser. Dette er ikke annerledes etter skatteavtalen. Også etter skatteavtalen er det et skjønn som må utøves. Uansett kan prøvingsadgangen ikke være snevrere enn etter ligningsloven § 8-1. Etter Rt. 2009 s. 105 må da retten ta utgangspunkt i det skjønn ligningsmyndighetene har utøvd og prøve om de har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat som ligningsmyndighetene er kommet til.

Skjønnet er i denne saken forsvarlig og det er ikke grunnlag for å sette det til side.

Inntektstilleggene bygger på at TAT AS var eier av alle de solgte teknologirettighetene.

Dersom retten skulle komme til at TAT AS ikke var eier i sin helhet, vil det ikke endre på at det var grunnlag for inntektstillegg for alle år. Konsekvensen vil bli at ligningen må oppheves og ligningsmyndighetene må behandle saken på nytt for å fastsette inntektstilleggenes størrelse.

4.3 TILLEGGSSKATT

4.3.1 Generelt om skattyters opplysningsplikt

Det er strenge krav til skattyters opplysningsplikt. Det klare utgangspunktet er at tilstrekkelige opplysninger skal gis i selvangivelsen m/vedlegg for hvert enkelt ligningsår.

Det følger av rettspraksis at vurderingstemaet er om skattyter har gitt alle opplysninger som han etter en objektiv vurdering burde gitt og om ligningsmyndighetene har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål. Man har plikt til å opplyse om forhold som kan ha betydning for skattemyndighetene selv om man selv mener det ikke foreligger skatteplikt. Skattyter plikter å gi opplysningene tydelig og uoppfordret. Det skal gis supplerende opplysninger dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Det stilles strenge krav til en profesjonell og stor næringsaktør og det stilles strenge krav ved overføring av store verdier og i kompliserte skattespørsmål. Det fritar ikke for opplysningsplikt at man har stolt på eksterne rådgivere. Opplysningsplikten gjelder for hvert inntektsår. Dersom det er gitt opplysninger i ett år, innebærer ikke det at opplysningene anses å være gitt for et senere år.

4.3.2 Eierskapet

Vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt. Selskapet ga ufullstendige og/eller uriktige opplysninger i vedlegg til selvangivelsen for 2007. TAT AS opplyste at selskapet hadde solgt immaterielle rettigheter for NOK 157 866 086. Dette var en uriktig opplysning, fordi de hadde solgt alle teknologirettighetene for NOK 1 325 533 831. Opplysningen var under enhver omstendighet ufullstendig fordi de ikke opplyste at de hadde solgt for ytterligere NOK 1 167 677 745. Selvangivelsen innebar også uriktig opplysning eller ufullstendig opplysning om eierskapet til teknologirettighetene fordi selskapet ikke opplyste at de eide teknologirettigheter som var solgt for NOK 1 167 677 745 i tillegg til de som ble solgt for NOK 157 mill. I vedlegget til selvangivelsen for 2007 var det ikke redegjort for problemstillingen om hvem som var eier av teknologien, eller at dette kunne være tvilsomt. Dette i seg selv er tilstrekkelig til å fastslå at det er grunnlag for tilleggsskatt.

Selskapet fremla heller ikke salgavtalen, TP rapporten og/eller avtalen fra 22. april 2002, og heller ikke andre opplysninger som ga skattemyndighetene grunnlag for å ta opp og identifisere spørsmålet om TAT AS hadde solgt for mer enn det som var opplyst i selvangivelsen/eierskapsspørsmålet.

I tillegg ble det også i brevet 18. februar 2008 gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Brevet lest i sin sammenheng gir klart inntrykk av at patentene i selskapet var eid av TAT Ltd, mens alle patenter faktisk var eid av TAT AS

TAT har anført at de fleste relevante opplysninger ble fremlagt før selvangivelsen for 2007 ble innsendt. Staten er helt enig i det faktum saksøker peker på men opplysningene i 2002 og januar/februar 2008 ble gitt i tilknytning til ligningen for henholdsvis 1999-2000 og 2004-2006 og gjaldt royalty for disse år. De gjaldt ikke inntektsåret 2007. De gjaldt ikke beskatning av salget i 2007 av teknologirettigheter og endrer ikke på at det ble gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger i selvangivelsen for 2007. Opplysninger gitt for ett år innebærer ikke at opplysningene også anses gitt for et senere år.

Det er riktig at det ble henvist til ”vinterkorrespondansen” (korrespondansen mellom TAT/Ericsson og skattemyndighetene vinteren 2008 i vedlegget til selvangivelsen,

Varsalet gjaldt imidlertid prisingen av royaltybetalingen. Det er ingen tvil om at det ble opplyst om at det er en slik sak. Derfor har staten frafalt tilleggsskatten for royalty 2007. Men det ble ikke opplyst noe om eierskapet og ingenting som kunne identifisere problemstillingen om eierskapet.

Det er også riktig at saksbehandler Henning Risøy var sentral i behandlingen både av royalty og tilleggsskatt. Det var derfor eierspørsmålet kom opp fort, men det endrer ikke på hva man skal gi opplysninger ved utfylling av selvangivelsen.

Det er klart at opplysningssvikten førte til eller kunne ført til fastsettelse av for lav skatt. Dersom skattemyndighetene hadde lagt TAT AS´ opplysning til grunn ville selskapet bare blitt beskattet på grunnlag av at de hadde solgt immaterielle rettigheter for NOK 157 millioner kroner, hvilket ville ført til et skattemessig tap på NOK 396 783 366 i stedet for en gevinst på NOK 770 884 380.

Vilkårene for tilleggsskatt er derfor klart oppfylt

Det er ikke grunnlag for unntak for tilleggsskatt.

4.3.3 Sats for tilleggsskatt

Tilleggsskatt skal i utgangspunktet være 30 %, jf ligningsloven § 10-4 nr 1.

Etter ligningsloven § 10-4 nr 1 skal det ilegges tilleggsskatt med 60 % når det foreligger forsett eller grov uaktsomhet. TAT AS har handlet forsettlig eller i det minste grovt uaktsomt med hensyn til at de ga uriktige og ufullstendige opplysninger om eierskapet. TAT AS var klar over at de bare opplyste at de hadde solgt immaterielle rettigheter for NOK 157 mill. TAT AS var også klar over at de ikke opplyste at de også hadde solgt immaterielle rettigheter for USD 214 500 000/ NOK 1 167 667 745. TAT AS var dessuten klar over eller i hvert fall var det grovt uaktsomt å ikke forstå, at selskapet var eier av alle de solgte teknologirettighetene eller i det minste at dette var overveiende sannsynlig. Selskapet var klar over alle de forhold som har blitt vektlagt i eierskapsvurderingen. I hvert fall må det anses som grovt uaktsomt dersom selskapet ikke vurderte det slik. De har også utvist forsett eller grov uaktsomhet mht til at opplysningssvikten kunne ført til fastsettelse av for lav skatt. Ligning basert på selskapets opplysning ville føre til et tap på NOK 396 783 366 istedenfor en gevinst på NOK 770 884 380.

Det er ikke grunnlag for redusert sats etter ligningsloven § 10-4 nr 1 siste punktum slik som anført av TAT AS. Det er ikke bare krav om at ligningsmyndighetene må ha opplysningene. De

må også være lett kontrollerbare. Dette innebærer at det må være lett å se at selvangivelsen er feil. Vilkåret er ikke oppfylt når skattemyndighetene må utføre mer enn en ordinær og enkel kontroll. I denne saken fremgikk det ikke klart og lett tilgjengelig av dokumenter innsendt for tidligere år at TAT AS hadde solgt for mer enn NOK 157 mill, at TAT AS var eier av all teknologi som var solgt for over 1 mrd, og heller ikke at royaltyen var for lav. Det var nødvendig med en særskilt og omfattende kontroll for å avdekke dette.

Det var ikke uproporsjonalt å ilegge 60 % tilleggsskatt. Proporsjonalitetsprinsippet ivaretas ved de graderte satser og unntak som følger av tilleggsskattereglene. Lovens ordning er at 60 % tilleggsskatt kan ilegges ved forsett eller grov uaktsomhet. Dette samsvarer med proporsjonalitetsprinsippet. At 60 % tilsvarer et høyt beløp gjør ikke tilleggsskatten i seg selv uproporsjonal. Dette er et resultat av at det var et meget stort beløp som ikke var oppgitt til beskatning. Effektivitetshensyn og preventive hensyn tilsier at tilleggsskatten nettopp bør være en funksjon av den inntekt som ikke er oppgitt. Det må foreligge spesielle forhold før dette blir uproporsjonalt. Det gjør det ikke i denne saken. Feilen som er gjort er ikke en liten feil og det kan ikke legges til grunn at TAT AS ville oppgi inntekten til beskatning i senere år. Det var ikke lett for ligningsmyndighetene å se at det var en feil og det har ikke blitt raskt avklart at det var en feil. Selskapet bestrider fortsatt at de var eier av det vesentlige av teknologien. Det er heller ikke gode holdepunkter for at selskapet blir ilagt dobbelt beskatning. Dette må i så fall tas opp med britiske myndigheter og er uten betydning i vår sak. Dette er uansett ikke en følge av tilleggsskatten.

4.3.4 Tilleggsskatt royalty

Staten har frafalt hele tilleggsskatten for 2007 samt skjerpet tilleggsskatt for årene 2004 – 2006. For øvrig opprettholdes tilleggsskatten på royalty for årene 2004 – 2006.

Staten anfører at det er gitt ufullstendige opplysninger for alle årene. Opplysningene er dessuten uriktige fordi avviket fra armlengdes pris overstiger 40 %.

I selvangivelsen for 2000 var det ingen opplysninger om TP rapporten. I selvangivelsen for 2001 opplyses at selskapet er i ferd med å utarbeide anmodning om endring av ligning. I selvangivelsen for 2002 vises det til at selskapet har hatt ekstern rådgiver til å utarbeide internpriser. Denne saken gjelder imidlertid årene 2004 – 2007. Selvangivelsen for 2003 var identisk med selvangivelsen i 2002.

I selvangivelsen for 2004 (som er første år vår sak gjelder) gir selskapet ikke tilstrekkelige opplysninger. Det opplyses om at det er implementert internpriser i konsernet i 2001 basert på studier fra eksterne parter. Videre fremgår: «*prinsippene for prising av varer og tjenester innad i konsernet er også fulgt i 2004*» helt generelt uten at det er henledet oppmerksomheten på prisingen av royalty, som er det sentrale. De viser også til tidligere innsendt dokumentasjon i sakens anledning, men dette er ikke konkretisert på noen måte i forhold til hvordan og når opplysninger er gitt, og det retter heller ikke oppmerksomheten mot prising av royalty. Dokumentene ble på den tiden ikke scannet inn slik at det ikke var søkbart elektronisk. Det klare utgangspunktet er at opplysninger skal gis i selvangivelsen. TP rapporten var ikke sendt inn sammen med selvangivelsen for de aktuelle årene og opplysningene om TAT Ltds økonomiske utvikling var opplyst i en annen ligningsmessig sammenheng. Ligningen er masseavgjørelser hvert år og det er selvangivelsen i seg selv som er utgangspunktet for denne behandlingen. Det er

av selvangivelsen man må kunne se om det er spesielle spørsmål som krever særskilt behandling som man bør vurdere nærmere og som gjør at man plukker ut skattyteren til nærmere kontroll.

Etter statens syn er det klart at den informasjon som er gitt fra TAT AS sin side ikke er tilstrekkelig

Bærum ligningskontor bebudet 14. mai 2003 at de ville foreta en nærmere vurdering av bl.a. endringene av prinsippene for varekost og royalty som selskapet hadde foretatt. Saken gjaldt imidlertid årene 1999-2000 og ble avsluttet uten realitetsbehandling. Dette kan ikke ha gitt TAT AS grunn til å tro at dette var gjennomgått og funnet i orden.

Det ville være meget enkelt for TAT AS å identifisere problemstillingen. TAT AS trengte ikke å sende inn TP rapporten hvert år, men kunne f.eks. vist til anmodningen om gjenopptakelse av ligningen i selvangivelsen, kombinert med opplysninger om kostprisen på IP-rettighetene, avskrivningskostnad, mottatt royalty og royaltysats. Da ville man identifisert problemstillingen tilstrekkelig for skattemyndighetene, slik det ble gjort i vedlegget til selvangivelsen for 2007. Når man ser hvilke opplysninger som ble gitt dette året, er det påfallende at det ikke ble gitt opplysninger i 2005 og 2006 overhodet.

Staten anfører også at avviket fra armlengdes royaltyinntekt var så betydelig at det i seg selv innebærer en uriktig opplysning, jf Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) som er fulgt opp i senere høyesterettspraksis. Opplysningene som var gitt, var ikke supplert med forklaringer eller annen informasjon som kunne ledet oppmerksomheten mot prisingsproblematikken.

Det var heller ikke her ikke lett kontrollerbare opplysninger som gir grunnlag for bortfall eller nedsettelse av satsen etter ligningsloven § 10-4.

4.3.5 EMK ART 6 (1) – KRAV TIL «RIMELIG TID»

Dette er en svært kompleks sak med et omfattende faktum som reiser kompliserte rettsspørsmål. Det har vært arbeidet med saken gjennom hele perioden og det har vært nødvendig å kvalitetssikre avgjørelsene nøye. Anførselen om eierskap har forsinket saksbehandlingen, uten at skattyter skal klandres for dette. Det er en periode uten aktivitet i saken og det er fra februar til oktober 2011, en periode der det var vanskelig å finne en saksbehandler som kunne tildeles saken i forbindelse med klagebehandlingen. Dette skyldes blant annet at flere saksbehandlere sluttet i løpet av kort tid.

Etter statens syn forsvarer sakens kompleksitet den lange saksbehandlingstiden

Tidsbruken har samlet sett ikke vært for lang og innebærer ikke krenkelse av EMK art 6 nr. 1.

Det er ikke grunnlag for å nedsette tilleggsskatten.

4.4 STATEN VED SKATT ØST HAR NEDLAGT SLIK PÅSTAND

1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for tilleggsskatten på økningen i selskapets royaltyinntekter.

Ved ny ligning bortfaller tilleggsskatten på økningen i royaltyinntekten for inntektsåret 2007. For inntektsårene 2004-2006 reduseres tilleggsskatten til 30 %.

2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
3. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

5 RETTENS VURDERING

5.1 EIERSKAPET TIL TEKNOLOGIRETTIGHETENE

Hovedspørsmålet i saken er hvem som eide, og således overdro, teknologirettighetene til Ericsson ved salget i 2007. Ericsson har anført at teknologirettighetene i det vesentlige var eid av TAT Ltd og at TAT AS bare skal tilordnes NOK 157 866 086 av vederlaget. Staten har anført at teknologirettighetene i sin helhet var eid av TAT AS og at det er TAT AS som skal tilordnes hele salgsvederlaget på NOK 1 325 533 831. En følge av dette blir at gevinsten skal beskattes i Norge.

5.1.1 Juridiske utgangspunkter

Det følger av skatteloven § 5-1 at enhver fordel vunnet ved virksomhet skal anses som skattepliktig inntekt. Videre følger det av samme lov § 5-30 at fordel vunnet ved virksomhet omfatter realisasjon av formuesobjekter i virksomheten. Realisasjon omfatter i følge lovens § 9-2 overføring av eiendomsrett mot vederlag.

Det er eieren av formuesgodet som er skattepliktig og det må derfor avklares hvem som var eier. I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrep til grunn, jf lignings ABC pkt. 2.1. I denne saken er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra dette.

Dette er for øvrig partene enige om. Det ikke tvilsomt at de solgte teknologirettighetene utgjør et "formuesgode" i skattelovens forstand.

Retten har full prøvelsesrett med hensyn til eierskapsvurderingen. I vurderingen av hvem som er eier skal det mest sannsynlige faktum legges til grunn og tidsnære bevis skal tillegges størst vekt, jf Rt. 2009 s. 813, premiss 53 og 57.

Som det vil fremgå, er det sentralt i eierskapsvurderingen å fastslå hva som var avtalt mellom TAT Ltd og TAT AS med hensyn til eierskap til fremtidig teknologi. Også innenfor skatterettens område følger avtaletolkning alminnelige avtalerettslige tolkningsprinsipper, jf Rt. 2009 s. 813 premiss 56 og 57 hvor følgende sies om avtaletolkningen:

Både i rettspraksis og teori har det vært lagt til grunn at avtaler i næring mellom profesjonelle parter som utgangspunkt skal fortolkes objektivt, og at avtalens ordlyd må tillegges stor vekt. Jeg viser til Rt-1994-581, som gjelder tolkingen av en aksjonæravtale, og Rt-2002-1155, som gjelder en leieavtale vedrørende forretningslokaler. I den siste avgjørelsen er det imidlertid på side 1159 understreket at dersom det «kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra kontraktens ordlyd, må dette legges til grunn i rettsforholdet mellom dem. Det generelle utgangspunkt jeg har angitt kan likevel ha betydning for den bevisstyrke som i slike tilfeller må kreves.» Se også Rt-2003-1132 avsnitt 35 og Rt-2005-268 avsnitt 43.

Som jeg kommer tilbake til, har selgerne gitt forklaringer som avviker fra hva en naturlig tolking av avtalens ordlyd synes å tilsi. For slike tilfeller uttaler førstvoterende i Rt-1998-1565 på side 1570 at man normalt bør legge størst vekt på de bevis som har størst tidsmessig nærhet til hendelsen. Dette har Høyesterett fulgt opp i flere senere saker. Standpunktet har også gyldighet i en sak som den foreliggende.

Utgangspunktet er derved at avtalens ordlyd skal tillegges stor vekt og at det må gjøres en objektiv fortolkning av denne. Dersom det kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra kontraktens ordlyd, må dette legges til grunn. Det skal også i denne sammenheng legges størst vekt på tidsnære bevis.

5.1.2 Om teknologien

Før retten går inn i vurderingen av eierskapet, er det naturlig å gi en beskrivelse av teknologirettighetene i TAT konsernet.

De teknologirettighetene saken gjelder, er knyttet til digital overføring av videosignaler. Tandbergs teknologi er i hovedsak knyttet til produkter som overfører videosignalene til et så lite plasskrevende digitalt format som mulig, samtidig som det klarer å opprettholde en høy billedkvalitet. Dette kalles videokompresjon.

Enkodere er kort beskrevet som produkter som samler inn videosignaler og komprimerer disse slik at informasjonen tar mindre digital plass i sendernetet. Det er ikke selve bildet som blir sendt videre, men en matematisk / statistisk formel som viser ulikheten fra bilde til bilde. Dette fordi ulikheten mellom hvert enkelt bilde er mindre enn likhetene og informasjonen vil derfor ta mindre plass i nettet. Multipleksere tar i mot signalene fra enkoderne og videresender disse til en modulator. Deretter sendes signalene til en forsterker, via en satellitt og demultiplekser til en mottaker (receiver).

Ericsson har i stevningen beskrevet at TAT konsernets viktigste produkt var enkoderne, Under hovedforhandlingen har selskapet fremholdt at enkoderne var selskapets klart mest verdifulle teknologiske rettighet i selskapet, særlig fordi selskapets drift fra ca 2004 i hovedsak var rettet mot dette. I perioden fra 1999 til 2007 har TAT Ltd også forsket på og utviklet ny teknologi på andre områder enn enkoderne, bla multipleksere og modulatorer. Disse har ikke vært like verdifulle produkter for Tandberg som enkoderne. I følge en Due Diligence rapport som ble utarbeidet i forbindelse med kjøpet i 1999 ble enkoderne vurdert å ha den største omsetningen i selskapet (ca 33 %). I Ericssons brev til skattemyndighetene av 18. februar 2008 er også enkoderne fremhevet som det mest sentrale produktet i TAT.

Ericsson har benyttet betegnelsen kategori A og kategori B teknologi om det som selskapet anfører eies av henholdsvis TAT AS og TAT Ltd.

Kategori A teknologi er, i følge selskapet, teknologi som TAT AS overtok i 1999 og den videreutvikling og forbedring som senere er gjort på denne av TAT Ltd. Også det som var utviklet av TAT AS frem til 1999 omfattes av kategori A teknologien men denne var det i følge selskapet lite igjen av i 2007.

Kategori B teknologi er, i følge selskapet, teknologi utviklet i TAT Ltd i årene etter 1999 gjennom FoU uavhengig av og urelatert til de FoU-tjenester TAT Ltd har utført for TAT AS etter avtalen av 22. april 2002.

Slik retten har forstått og vurdert bevisførselen, er hoveddelen av kategori B teknologien produkter knyttet til den såkalte MPEG 4 standarden for videokompresjon, mens hoveddelen av kategori A teknologien er produkter knyttet til MPEG 2 standarden. MPEG er i utgangspunktet forkortelsen på en arbeidsgruppe i ISO/IEC som utvikler standarder for video- og lyd-koding. Gruppens navn er "Moving Picture Experts Group". MPEG har pr i dag 300-350 medlemmer fra ulike industrier og universiteter og består av eksperter som er oppnevnt av sine respektive land. MPEG er også fellesbetegnelsen for standardene som er utviklet av arbeidsgruppen.

MPEG 2 ble utviklet fra midten av 1990-tallet og ble og blir fortsatt benyttet til ordinær overføring av fjernsynsbilder og lyd. MPEG 4 ble utviklet i ekspertgruppen fra ca 1998 og de første MPEG 4 produktene kom på markedet mot slutten av 2003. TAT var en av de første som kom på markedet med MPEG 4 produkter. MPEG 4 er blitt beskrevet som 5 – 10 ganger mer kompleks enn MPEG 2 og videokompresjon er så god at det er mulig å sende video over telefonlinjer og internett og ikke bare i kringkastingsnett. MPEG 2 benyttes fortsatt i det ordinære fjernsynsnettet, mens MPEG 4 regnes som den klart beste og mest utbredte standarden i dag. Det benyttes bl.a. i overføring av video over telefon og Internett og i HDTV.

Da MPEG 4 kom, måtte det skapes ny teknologi knyttet opp mot den nye standarden. Ericsson har anført at den teknologien som TAT Ltd har fremforsket og som de også skal være eier av, er teknologi knyttet opp mot denne standarden. De har anført at teknologien er utviklet uavhengig av og urelatert til de tidligere MPEG 2 produktene og at tidligere teknologi derfor ikke kan kalles "plattformteknologien" slik skatteklagenemnda har gjort.

Professor i mediateknologi, Andrew Perkis, underviser i lyd og billedbehandling ved NTNU. Han har forklart seg som sakkyndig vitne under hovedforhandlingen. Han er deltaker i ekspertgruppen MPEG. Siden 1998 har han vært leder av den norske delegasjonen til MPEG. MPEG komiteen består som nevnt av 300-350 personer som møtes en gang i året. Industrien melder inn til ekspertgruppen sine behov sammen med spesifikasjoner og krav for lyd og bilde. Disse konverteres til en åpen konkurranse hvor industrien selv bidrar inn med teknologi. Deretter lages en ISO standard som får et navn og nummer. Etter dette vil industrien utvikle produkter som er godkjent for den aktuelle standarden. Arbeidet i ekspertkomiteen tar lang tid, og når ISO er ferdig med teknologien kan det ta ca 2 år før det blir godkjent som en ISO standard. Alle som er med i utviklingsprosessen får et kunnskapsmessig forsprang. Markedet baserer seg på bruk av åpne standarder og industrien selv kan velge å være med i standardiseringsarbeidet. Fordelen er at de som deltar får minst to års forsprang på de andre ("*first mover*"). Dersom man klarer å denne kunnskapen konvertert til et marked, er dette en åpenbar konkurransemessig fordel.

Andrews forklarte at MPEG 2 var ferdig godkjent omkring 2000 tallet men at den nok var klar for industrien alt fra ca 1999-2000. Da den kom, var den veldig god og man så for seg at den skulle leve lenge. Men man så også for seg at man skulle gå videre fra standard definisjon til høyere definisjon, såkalt HD og at det derfor skulle skje en videreutvikling. Teknologien og funksjonaliteten for MPEG 2 og MPEG 4 er i følge Andrews helt forskjellig. MPEG 2 består av 5

deler mens MPEG 4 består av 25 deler. I MPEG 4 kan man bruke statistikken for å fjerne likhetene fra bilde til bilde som i MPEG 2, men alt annet er nytt. Man må lage helt nye algoritmer (matematiske formler). Det vil i følge Andrews ikke gi noen mening å starte med MPEG 2 som et utgangspunkt når man skal utvikle MPEG 4.

I følge Andrews er Tandberg kjent for å lage gode enkodere. De er gode på signal og kode og de er stabile. De leverer i følge Andrews et høykvalitetsprodukt. De hadde også andre produkter, slik som multipleksere og annet men det var fokus på enkodere fordi dette var det viktigste produktet. Tandberg utmerket seg tidlig og ble svært anerkjent fordi de var de første som kom på markedet med MPEG 4 produkt (H264).

Syntaksen (transportstrømmen, eller "innpakkingspapiret") fra MPEG 2 var i følge Andrews så god at det blir brukt den dag i dag også i MPEG 4 produkter. Men denne har ikke noe med kompresjonen å gjøre. Også systembiten som forteller f.eks. hvilken kanal man er i kom inn med MPEG 2. Denne kan ha blitt fulgt opp i MPEG 4 men dette har i følge Andrews ingenting med enkoderen å gjøre fordi dette er en systembit.

I følge Andrews, ble behovene for MPEG 4 innmeldt til ekspertgruppen i 1998-2000. MPEG gruppen begynte forskningsmessig å jobbe med MPEG 4 rundt årtusenskiftet. Det var i følge Andrews en person fra Tandberg Norge (TAT AS) med i alle MPEG utviklingene (MPEG 1-4).

De som skal arbeide med MPEG generelt må ha solid basiskompetanse innen matematikk, statistikk og programmering. Kompetansen gir fundamentet for å sette sammen algoritmer.

Andrews vurdering var at erfaring fra MPEG 2 både kunne være en fordel og ulempe dersom man skulle arbeide med MPEG 4. Det kunne være en ulempe at man ved det kunne være påvirket av og "låst" i gammel teknologi. Men det ville også være en fordel fordi man da kan det fundamentale om prosesser om videokoding og videoprogrammering samt at man kjenner matematikken og statistikken. Man trenger da ikke lære dette på nytt.

Også systemingeniør i det som tidligere var TAT Ltd, Steven Dancer, forklarte seg som vitne. Det var i følge ham to helt forskjellige team som arbeidet med MPEG 2 og MPEG 4 i TAT Ltd. Han hadde selv for det meste arbeidet med MPEG 2 men da han jobbet med MPEG 4 i noen måneder i 2004 la han merke til at de som jobbet i MPEG 4 teamet ikke brukte de erfaringene han hadde fra MPEG 2. Han forklarte at det var mange likheter i konseptet mellom MPEG 2 og MPEG 4 men detaljene var ulike. Man kunne ikke brukt MPEG 2 som startpunkt for å utvikle MPEG 4 men man måtte starte fra bunnen av. Da TAT Ltd begynte å arbeide med MPEG 4 ble det etablert et helt nytt team med noen som allerede arbeidet i TAT Ltd og noen som var nyrekruttert. Dette var i følge Dancer i 2003 eller i 2004. De som kom fra TAT Ltd kan, i følge Dancer, ha hatt erfaring med MPEG 2.

Philip White er sjef i teamet som arbeider med videokompresjon i det som tidligere var TAT Ltd, men som nå er en del av Ericsson. Han forklarte som vitne, at MPEG 4 kun ble benyttet i enkodere. MPEG 4 og MPEG 2 bruker begge en teknikk for å sende ulikheten mellom bildene på en mest mulig "effektiv" måte. Videre er måten å lese forskjellen på bildene lik, og transportstrømmen ut av enkoderen er lik. Kompresjonsmåten er ulik men har visse likhetstrekk fordi de begge er bygget opp i bit-blokker. Blokkene er imidlertid helt ulike og teknikken er

derfor ulik. Han bekreftet at det ble etablert et helt nytt team uavhengig av MPEG 2 teamet for å arbeidet med MPEG 4. Algoritmene ble utarbeidet fra bunnen av, og tidligere erfaring med MPEG 2 ville ikke ha noen gjenbruksverdi for å arbeide med MPEG 4. Han mente at de første spor av arbeide med MPEG 4 i TAT Ltd kan ha vært i 2002. Han forklarte også at det i 2003 trolig bare var en person som arbeidet med MPEG 4 mens i 2004 økte dette betraktelig. Da var det 20 personer som arbeidet med MPEG 4 mens det da kun trolig var 2 som arbeidet med MPEG 2. Det var ca 80 ansatte i FoU avdelingen til sammen. De som ikke jobbet spesifikt med noen av MPEG enkoderne, arbeidet med modulatorer og multipleksere. Dette arbeidet var relevant for begge MPEG standardene, i følge White.

I følge Simon Bigg, som var ansvarlig for all FoU i Tandberg fra 2001, var det en person fra TAT Ltd som gikk på møter og fulgte utviklingen av MPEG 4 i MPEGs ekspertgruppe.

5.1.3 Bevisene

Det er uomtvistet at TAT Ltd rent faktisk utførte de forskningsaktiviteter som ledet til utviklingen av ny teknologi i TAT konsernet. Spørsmålet er hvem av de to selskapene som skal anses å være eier av de nyutviklede rettighetene som ble skapt av TAT Ltd etter 2002.

Retten finner det hensiktsmessig å referere og vurdere de enkelte bevisene først, og deretter gjøre en samlet bevisvurdering.

5.1.4 Avtalen 22. april 2002

TAT Ltd og TAT AS inngikk den 22. april 2002 en avtale. Avtalen har tittelen "*Intellectual Property Rights Licence Agreement & Research and Development Agreement*". Tittelen viser at det er en avtale som er ment å regulere lisensiering av IP rettigheter og forsknings- og utviklingstjenester (FoU) mellom TAT AS og TAT Ltd.

Retten finner det hensiktsmessig å referere de delene av avtalen som kan ha betydning for å fastslå eierskapet. Avtaleteksten er på engelsk og gjengivelsen av bestemmelsene vil være basert på rettens oversettelse. Der det engelske begrepet er omstridt vil retten gjengi dette på engelsk. Avtaleteksten bruker også begrepene "Licensee" og "Licensor". Dette er i gjengivelsen byttet ut med TAT Ltd som lisenstaker (Licensee) og TAT AS som lisensgiver (Licensor).

Det er ubestridt at teknologien saken gjelder vil være omfattet av begrepet IP rettigheter etter avtalen.

Det følger for øvrig av avtalens pkt. 23.1 at den er underlagt norsk rett og av punkt 23.2 fremgår det at Oslo tingrett er verneting for tvister etter avtalen.

5.1.3.1 Avtalebestemmelsene

Innledningen til avtalen lyder som følger:

WHEREAS:

(A) The Licensee for business purposes depends on Intellectual Property Rights owned by the Licensors, and

(B) The Licensors are prepared to grant to the Licensee and the Licensee is willing to accept a nonexclusive licence of the Acquired Intellectual Property Rights on the terms and conditions set out in this Agreement.

(C) The Licensors for business purposes depend on research and development services by the Licensee, and

(D) The Licensee is prepared to render R&D Services on behalf of the Licensors on terms and conditions set out in this Agreement in order to maintain the Acquired Intellectual Property Rights, belonging to the Licensors.

{E) The Licensors and the Licensee (the "Parties") agree that this Agreement mainly represents a written codification of existing oral agreements and practices between the Parties since the Effective Date.

...

Retten tolker dette slik at TAT Ltd er avhengig av IP rettigheter eiet av TAT AS (punkt A), TAT AS stiller til disposisjon og TAT Ltd aksepterer en ikke eksklusiv lisens for de kjøpte IP rettighetene ("the Acquired Intellectual Property Rights") (punkt B), TAT AS er avhengig av FoU tjenester fra TAT Ltd (punkt C) og TAT Ltd er villig til å utføre FoU tjenester på vegne av TAT AS på avtalens vilkår med det formål å opprettholde de kjøpte IP rettighetene som tilhører TAT AS (punkt D). Videre fremgår det at partene er enige om at avtalen i hovedsak innebærer en skriftlig kodifisering av eksisterende muntlig avtale og praksis mellom partene siden "Effective Date" som partene er enige om var 14. oktober 1999 (punkt E).

I punkt 1 har partene tatt inn definisjoner og begreper.

Punkt 1.1. lyder som følger:

In this Agreement "Acquired Intellectual Property Rights" means all Intellectual Property Rights "purchased by the Licensors under the Licence Purchase Agreements, excluding:

(i) Intellectual Property Rights owned-by the Licensors prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements.

(ii) Intellectual Property Rights owned by the Licensee prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements.

(iii) Intellectual Property Rights developed by the Licensee independent of and unrelated to the R&D Services.

(iv) Intellectual Property Rights developed by the Licensors;

Retten tolker dette slik at *Acquired Intellectual Property Rights* betyr alle IP rettigheter som TAT AS har kjøpt under "Licence Purchase Agreement" med visse unntak. "Licence Purchase Agreement" er senere i samme punkt definert som kjøpsavtalen mellom TAT AS og NDS i 1999.

Unntatt fra *Acquired Intellectual Property Rights* er:

- (i) IP rettigheter som ble eid av TAT AS forut for TAT AS' kjøp av IP rettigheter i 1999
- (ii) IP rettigheter som TAT Ltd eide før kjøpet i 1999
- (iii) IP rettigheter som er utviklet av TAT Ltd "independent of and unrelated to the R&D Services".
- (iv) IP rettigheter som er utviklet av TAT AS.

Partene er uenige om hvorvidt TAT Ltds utvikling av ny teknologi (kategori B teknologien) er gjort på vegne av TAT AS eller ikke og fortolkningen av uttrykket "*independent of and unrelated to the R&D Services*" er et sentralt tvistetema. Retten bruker den norske betegnelsen "uavhengig av og urelatert til" (FoU tjenestene) om dette begrepet.

Videre defineres i avtalens punkt 1.1. uttrykket "*Developed Intellectual Property Rights*" som "*The Intellectual Property Rights developed by the Licensee for the Licensor as part of the R&D Services*". Retten forstår dette som IP rettighetene som er utviklet av TAT Ltd for TAT AS som en del av FoU tjenester.

"R&D Services" defineres som "*all research and development work by the Licensee on behalf of the Licensors related to maintenance, improvement or further development of the Acquired Intellectual Property Rights*". Retten forstår definisjonen slik at begrepet omfatter all FoU som TAT Ltd gjør eller har gjort på vegne av TAT AS i tilknytning til å vedlikeholde, forbedre og videreutvikle de IP rettighetene som ble kjøpt i 1999. Det er uenighet om TAT Ltds utvikling av teknologi er omfattet av avtalen og det er således også tvist om fortolkningen av hva som var omfattet av R&D Services.

Av avtalens punkt 2 fremgår det at TAT AS gir lisens til TAT Ltd og TAT Ltd aksepterer en ikke-eksklusiv lisens for å bruke de IP rettighetene som ble kjøpt i 1999 og "*the developed Intellectual Property Rights*", altså de IP rettighetene som er utviklet av TAT Ltd for TAT AS som en del av FoU tjenestene.

Avtalens punkt 2.4 klargjør at TAT AS skal eie IP rettighetene som springer ut av enhver forbedring av de kjøpte IP rettighetene ("*Acquired Intellectual Property Rights*"). I punkt 4.1 bestemmes at TAT Ltd skal betale til TAT AS en årlig royalty på 6 % av "*Gross Revenue*", som skal beregnes etter prinsippene i TP rapporten som er vedlagt avtalen. *Gross Revenue* skal etter punkt 1.1. forstås som omsetning av produkter. Det fremgår av punkt 4.2 og 4.3 at betalingen skal beregnes for ett år om gangen og betales 90 dager etter årets slutt. Krav om betaling for royalty skal etter punkt 4.3 følges av en detaljert oversikt over omsetningen til TAT Ltd og hvordan royalty er beregnet.

I avtalens punkt 10 "*Research & Development* er følgende bestemt:

10.1: TAT Ltd påtar seg å utføre forskning og utvikling for TAT AS på forespørsel med rimelig varsel fra TAT AS.

I punkt 10.2 bestemmes bl.a. at TAT Ltd kontinuerlig skal sette av rimelig og nødvendig bemanning til å utføre FoU tjenester til TAT AS.

Punkt 10.4 er utvilsomt den viktigste bestemmelsen for å vurdere eierskapet til de utviklede IP rettighetene. Bestemmelsen lyder slik:

“The Licensor shall become exclusive owner of all Intellectual Property Rights that is being developed by the Licensee under the R&D Services. The Licensee's Intellectual Property Rights license under this Agreement also covers the Developed Intellectual Property Rights. For the avoidance of doubt, this Agreement does not affect the Licensee's sole ownership to Intellectual Property Rights resulting from research and development independent of and unrelated to the R&D Services.”

Her bestemmes altså at TAT AS skal bli eiere av alle IP rettigheter som blir utviklet av TAT Ltd etter avtalen om FoU. Lisensen TAT Ltd får, dekker også de utviklede IP rettighetene. For å unngå tvil er det fremhevet at avtalen ikke skal ha innvirkning på TAT Lts eget eierskap til IP rettigheter som er et resultat av FoU som har skjedd uavhengig av og uten tilknytning til ("independent of and unrelated to") FoU tjenestene.

I punkt 10.5 bestemmes at TAT AS skal betale TAT Ltd alle kostnader for FoU tjenester med et fortjenestepåslag ("markup") på 6 %.

I punkt 10.7 fremgår at krav om betaling for FoU skal ledsages av et detaljert, skriftlig regnskap for hvert år. Dette skal inneholde direkte og indirekte kostnader TAT Ltd har hatt og hvilket beløp som skal betales, sammen med en detaljert beregning.

I punkt 12.1 fremgår at hver av partene kan si opp avtalen 90 med 90 dagers varsel. Avtalen kan sies opp separat for FoU tjenestene.

Som nevnt er det avtalens punkt 10.4 som er det sentrale punktet med hensyn til hvem som skulle bli eier av IP rettighetene. Avtalen ordlyd bestemmer at teknologi som er utviklet som en del av FoU tjenestene mellom TAT Ltd og TAT AS skal eies av TAT AS. Teknologi som er utviklet uavhengig av urelatert til den teknologi som er eiet av TAT AS skal eies av TAT Ltd.

Vurderingstemaet vil etter dette være om kategori B teknologien er utviklet i kraft av FoU avtalen mellom TAT Ltd og TAT AS eller om denne er utviklet av TAT Ltd uavhengig av og urelatert til denne.

Spørsmålet vil være om teknologien som er utviklet av TAT Ltd i realiteten er utviklet *urelatert og uavhengig* av teknologirettigheter og produkter som TAT AS har ervervet eller utviklet selv i tidsrommet 1995-2007. Avtalen selv sier ingenting om den nærmere grensdragningen. Fortolkningen vil således ikke kunne utledes direkte av avtalens ordlyd.

Etter bevisførselen legger retten til grunn at teknologien i MPEG 4 og MPEG 2 er ulik og at MPEG 4 teknologien er langt mer kompleks enn MPEG 2 teknologien. Som tidligere omtalt, baserer de begge seg på samme grunnleggende ide om at det ikke er selve bildet som blir sendt

videre men en matematisk / statistisk formel som viser ulikheten fra bilde til bilde. Den grunnleggende matematiske og statistiske kunnskapen som benyttes for begge er den samme, men de nærmere detaljer i teknologien er ulike. Begge teknologier forutsetter solid basiskompetanse innen matematikk, statistikk og programmering. Denne kompetansen gir fundamentet for å sette sammen algoritmer som gjelder for begge typer standard. Retten viser til tidligere beskrivelse av teknologien.

På spørsmål om erfaring innen MPEG 2 teknologi ville være en fordel i arbeidet med MPEG 4 teknologi, svarte som tidligere nevnt, professor Andres Perkis at dette kunne være både en fordel og en ulempe. En ulempe fordi man ved det kunne være påvirket av og "låst" i gammel teknologi. Fordelen ville være at man kan det fundamentale om prosesser om videokoding og videoprogrammering samt at man kjenner matematikken og statistikken. Man trenger da ikke lære dette på nytt.

Da arbeidet med MPEG 4 ble startet opp i TAT Ltd ble det satt sammen ett helt nytt team som bestod både av folk med erfaring innen MPEG 2 men også helt nyrekrutterte, jf vitneforklaring fra Stephen Dancer og Philip White. Dancer forklarte at man måtte starte helt på nytt i arbeidet med MPEG 4 og kunne ikke bruke MPEG 2 som et startpunkt for utviklingen. Teamet som arbeidet med MPEG 4 var satt sammen av folk med tidligere erfaring fra videokompresjon men det ble også rekruttert nye forskere. White forklarte for øvrig at det var ca 20 personer som arbeidet med MPEG 4 i 2004 mens det kun trolig var 2 som arbeidet med MPEG 2. Det var ca 80 ansatte i FoU avdelingen til sammen og de som ikke jobbet spesifikt med noen av MPEG enkoderne, arbeidet med modulatorer og multipleksere. Dette arbeidet var relevant for begge MPEG standardene forklarte White.

Selv om fagpersonene som har arbeidet med teknologien karakteriser MPEG 2 og MPEG 4 som helt ulik, finner retten det ikke opplagt at MPEG 4 teknologien kan sies å være utviklet uavhengig og urelatert til MPEG 2. Som det fremgår, var basiskunnskapene for begge standarder den samme og de baserer seg begge på algoritmer som handler om å sammenligne ulikhetene i bildene som sendes, og på felles kunnskap om matematikk, programmering og statistikk. Etter rettens syn er det sannsynlig at også den knowhow de ansatte har fra tidligere arbeid med videokompresjon og markedet de befinner seg i må være en fordel. Gjennom sin erfaring med videokompresjon fra forskning utført for TAT AS, har flere av de som arbeidet med MPEG 4 fått tilgang til den særlige erfaring og innsikt som karakteriserte arbeidet med videokompresjon generelt. Dette støttes for øvrig av TP rapportens punkt 3.10.6 hvor det fremgår at know-how knyttet til spesifikke produkter varer gjennom produktets levetid, mens den grunnleggende underliggende kunnskapen kan vare i tiår.

Det var TAT AS som betalte og overtok knowhow ved kjøpet av NDS i 1999 mens TAT Ltd overtok arbeidskapitalen. Partene er enige om at det var TAT AS som i 2002 eide teknologirettighetene og det er ikke holdepunkter for at de da ikke fortsatt eide all knowhow i selskapet. Som det fremgår av vitneforklaringer, jf foran om teknologien, var TAT AS representert med en eller to personer under arbeidet med MPEG 4 standarden i ekspertorganet MPEG. Også TAT Ltd var representert. Dette arbeidet pågikk fra 1998/1999 og retten har forstått det slik at det i 2002 var et faktum at MPEG 4 var den nye teknologien som ville overta for MPEG 2. Den kunnskapen selskapet hadde om MPEG 4 i 2002 var det altså TAT AS som eide. Det er sannsynlig at denne kunnskapen var grunnleggende i forhold til selskapets arbeide med å

ferdigstille MPEG 4 og å skape produkter tilknyttet MPEG 4 for å komme seg raskt ut på markedet, hvilket selskapet gjorde i henholdsvis mai og på høsten 2003. Retten anser derfor at selskapets begynnende og grunnleggende kunnskap om MPEG 4 i 2002 tilhørte TAT AS. Etter rettens syn tyder dette på at TAT Ltds senere utvikling av MPEG 4 tilknyttede produkter ikke kan anses uavhengig av og urelatert til den teknologien og knowhow som var eiet av TAT AS i 2002, men tvert i mot har sitt utspring i teknologi og kunnskap som var eiet av TAT AS.

Ericsson har anført at det at avtalen innehar en klar avgrensning av hva TAT AS skal eie og hva TAT Ltd skal eie av ny teknologi, viser at det ikke har vært meningen at TAT AS skal eie all fremtidig teknologi. En slik avgrensning ville i så fall ikke gitt mening. Retten er enig i dette, men kan ikke se at dette er i motstrid til rettens fortolkning av avtaleteksten. Avtaleteksten åpner for at teknologi som TAT Ltd utvikler uavhengig av og urelatert til den eksisterende teknologien skal eies av TAT Ltd. Selv om retten fortolker at avtaleteksten gir holdepunkter for at MPEG 4 teknologien ikke er utviklet urelatert og uavhengig av den eksisterende teknologien, er det fremdeles gode muligheter for at TAT Ltd på egen hånd kunne utviklet annen type teknologi som ikke hadde den tilknytningen.

5.1.5 TP rapporten

I april 2002 fikk TAT konsernet utarbeidet en internprisrapport, som i saken er kalt "TP rapporten". Det var revisjonsfirmaet Arthur Andersen som utarbeidet rapporten som har tittelen "*Transfer Pricing Review – R&D Services and Intangibles*". I denne saken er uttrykket *intangibles* brukt synonymt med IP rettigheter. Det følger av brev av 25. april 2002 fra TATs advokat til skattemyndighetene at utkast til TP rapport var ferdig i oktober 2001 mens den forelå i endelig versjon i april 2002.

Retten vil her gjengi TP rapporten så langt det er relevant for vurderingen av eierskapet. På samme måte som avtalen av 2002 er TP rapporten på engelsk og gjengivelsen av punktene vil være basert på rettens forståelse. Der det engelske begrepet er omstridt vil retten gjengi dette på engelsk.

Det fremgår av punkt 1 i rapporten at formålet med rapporten er å fastsette internpriser mellom TAT Ltd og TAT AS for utføring av FoU tjenester og for betaling av royalty for bruk av TAT AS' IP rettigheter. Lenger nede fremgår det at vurderingene i rapporten baserer seg på informasjon fra andre, inkludert ledelsen i TAT ASA. Arthur Andersen vurderer at informasjonen som er brukt i rapporten er pålitelig, men tar forbehold om at ikke alt er verifisert.

I punkt 2.1, som omhandler bl.a. partene, fremgår det at TAT AS er eier av all teknologi i TAT konsernet. Det fremgår videre at TAT AS, som eier av teknologien, engasjerer TAT Ltd på kontraktbasis til å forske på nye og/eller forbedrede teknologier og utvikling av nye produkter:

"That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg Storbritannia on a contract basis to research new and/or improved technologies and develop new products".

Det fremgår av punkt 2.2 at rapporten vurderer to internpriser; Hvilken betaling skal TAT Ltd ha for FoU for TAT AS og hvilken royalty skal TAT Ltd betalt til TAT AS for bruk av visse IP rettigheter eid av TAT AS.

I punkt 2.3 fremgår følgende:

Tandberg Storbritannia provides R&D services to Tandberg Norway. As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg Storbritannia's R&D activities are provided as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg Storbritannia on a contract basis to research new and/or improved technologies and to develop new products. Tandberg Storbritannia does not provide R&D services to other Tandberg TV entities or any third parties. Tandberg Storbritannia provides R&D services to Tandberg Norway. These services provide distinct, value adding benefits to the recipient and can therefore be considered "intra-group" services under the OECD Guidelines. It is clearly appropriate to charge for the costs of the provision of these services to Tandberg Norway.

Det gjentas altså at TAT AS er eier av all teknologi i TAT konsernet og at TAT Ltd yter FoU tjenester til TAT AS for å forske på ny eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter. TAT Ltd yter ikke FoU tjenester til andre. Disse tjenestene tilfører verdiskapning for TAT AS og faller derfor inn under OECDs retningslinjer for internprising.

I punkt 2.4 fremgår det bl.a at TAT Ltd bruker de eksisterende IP rettighetene som er eid av TAT AS i sin produksjon av digitalt kringkastingsutstyr. På denne bakgrunn skal TAT Ltd betale royalty på "armlengdes" basis for bruk av rettighetene.

I punkt 3 – Statements of facts – fremgår at formålet med punktet er å beskrive IP rettighetene som er eiet av TAT AS og FoU aktiviteter som blir gjort av TAT Ltd. Rapporten fokuserer på transaksjoner mellom TAT AS og TAT Ltd.

Punkt 3.2.1 fastslår at TAT konsernets oppkjøp av DBB i 1999 har styrket selskapets nærvær i det digitale kringkastingsmarkedet. DBB har en sterk FoU base og representerer en sentral enhet for TAT i Storbritannia.

I punkt 3.2.2 gjentas at TAT AS er eier av all teknologi i Tandberg gruppen mens det i punkt 3.2.3 sies at TAT Ltd er Tandberg gruppens britiske datterselskap som benyttes i produksjon, salg og systemintegrasjon, FoU og beslektede områder. Dets FoU avdeling er selskapets primære lokasjon for FoU aktiviteter. Siden TAT AS er eier av all teknologi i Tandberg konsernet, utfører TAT Ltd FoU tjenester for TAT AS. Dette innebærer at TAT AS som eier av teknologien engasjerer TAT Ltd på oppdrag for å utvikle nye og/eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter.

Den engelske teksten lyder slik:

"As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg UK performs R&D as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg UK on a contract basis to research new and/or improved technologies and develop new products"

Det fremgår av punkt 3.9.1 at FoU er et sentralt element i driften av Tandberg, siden digital fjernsynsindustri er fundert på teknologien. Selskapet har FoU avdelinger i Storbritannia og

Norge. Det norske FoU senteret fokuserer hovedsakelig på receiver produkter i kabel tv segmentet, men har også utviklet noen multiplekser produkter. De utvikler teknologi på samme måten som i Storbritannia men på andre produkter. TAT Ltd's forskningsavdeling er den største av de to enhetene og utfører majoriteten av Tandbergs FoU aktiviteter.

Punkt 3.9.2 gjentar at TAT AS er eier av all teknologi i TAT konsernet og TAT Ltds forskningsaktiviteter blir utført som service til Norge. Videre gjentas at TAT AS som eier av teknologien engasjerer TAT Ltd på oppdrag for å forske på ny og/eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter.

Punkt 3.9.4 angir at ca 64-68 prosent av FoU aktivitetene i selskapet knytter seg til forbedring og optimalisering av eksisterende produkter. Dette arbeidet er først og fremst knyttet til eksisterende teknologi som blir brukt i produksjon og salg av produkter.

Ti prosent av FoU aktivitetene er "*speculative*" eller "*blue sky*". Dette er FoU aktiviteter på prototyper for å imøtekomme nye behov i nye markeder, for eksempel å bruke eksisterende teknologi i nye produkter. Dette innebærer forskning på hvordan man kan bruke kunnskapen på markeder som er nye for selskapet.

Mellom 22 og 26 % av FoU aktivitetene er knyttet til støtte for salg og produksjon og ikke forbedring eller utvikling av nye applikasjoner.

Punkt 3.9.6 angir at TAT Ltds utgifter knyttet til FoU utgjør tre hovedgrupper; 1) FoU til støtte for eksisterende IP rettigheter eid av TAT AS. Denne kategorien relaterer seg til forbedringer eller optimalisering av nåværende produkter, 2) FoU til støtte for salg. Dette omfatter testing, og etterutvikling, og 3) "Blue Sky" FoU. Dette relaterer seg til spekulativ FoU for å imøtekomme nye behov og nye markeder.

I punkt 3.10.1 fremgår at Tandbergs tv teknologi gir selskapet en posisjon som innovatør og markedsleder for løsninger til den digitale profesjonelle fjernsynsindustrien. For å opprettholde sitt teknologiske lederskap søker TAT å etablere seg tidlig på markedene som "first in field" med nye og innovative produkter. Det er teknologien som gjør det mulig å gjøre forbedringer i produktene. Det skilles mellom "*the existing Tandberg TV intangibles*" som er de som eksisterer på tidspunktet for TP rapporten, og de IP rettighetene som er under utvikling eller vil bli utviklet i fremtiden for nye markeder.

Avslutningsvis i punktet sies det at TAT AS eier alle FoU tilknyttede IP rettigheter i TAT. Disse rettighetene består av dokumenterte design, planer og designkunnskap. I punkt 3.10.2 fremgår at sistnevnte befinner seg på TATs servere i både Norge og Storbritannia, og gir TAT Ltd tilgang til og mulighet til å legge inn informasjon fortløpende med tilgang for begge selskaper.

Punkt 3.10.2 angir at de ulike IP rettighetene utgjør slike forholdsmessige andeler:

- 50 % *Design data defining a specific product (e.g., bill of materials, test specifications)*
- 30 % *Design information generated during development*
- 2.5 % *Market evaluations and analyses (e.g., customer analyses)*
- 5 % *Patents and applications*

*2.5 % Product descriptions, sales brochures, etc.
10 % Operating and repair/service manuals*

Det fremgår videre at "design og plans" er kjernen bak TATs forretningsmodell. Ledelsen har estimert hva det ville koste å erstatte IP rettighetene og anslår dette til rundt regnet 70 millioner GBP. Dette reflekterer historiske FoU- og patentkostnader. Hvis forskningsfunksjonene skulle fjernes anslår ledelsen at det ville ta minst to år å gjenoppbygge fullt ut fungerende utviklingsaktiviteter. Den raske innovasjonen innen industrien som er karakterisert ved at livssyklusen for et produkt er anslått å være ca 2 år, gjør at det er avgjørende for Tandberg TV å beskytte og fortsette å utvikle sine IP rettigheter for å beholde sin markedsposisjon.

I punkt 3.10.4 fremgår det at en del av TATs IP rettigheter er patentene. TAT har omtrent 76 patentfamilier som inneholder 263 patenter. TAT forsøker å patentere hver ny og potensielt verdifull IP rettighet som blir utviklet.

Punkt 3.10.6 sier noe om teknologiens levetid. Teknologien utvikler seg fort selv om en viss "base" med underliggende teknologi vil ligge til grunn for nyutvikling. Produktenes levetid er typisk 12-18 måneder. Know-how knyttet til spesifikke produkter varer gjennom produktets levetid, mens den grunnleggende underliggende kunnskapen kan vare i tiår. Vitenskapen omkring videokompresjon har eksistert i over femti år. MPEG kompresjon har vært en etablert standard i syv år men teknologien har vært i utvikling siden midten av 1980 årene. Deler at TATs teknologigrunnlag går 12 år tilbake fordi mange av senioringeniørene har vært i selskapet siden det. Selv om produktenes levetid er omtrent 18 måneder, blir nye produkter vanligvis utviklet på grunnlag av eksisterende produkter og tar i bruk kunnskap som kan ha blitt utviklet opp til 10-20 år tidligere.

Rapportens kapittel 5 omhandler en analyse for å beregne royalty.

I punkt 5.1 sies at analysen skal bestemme royalty på grunnlag av de eksisterende IP rettighetene og at slike rettigheter som er under utvikling eller vil bli utviklet i fremtiden faller utenfor analysen.

I punkt 5.6.5.2 gjentas at TAT Ltds FoU kostnader kan deles inn i tre deler:

- FoU til støtte for eksisterende teknologi – disse gjelder vedlikehold av rettighetene som er eiet av TAT AS og kostnadene blir viderefakturert Norge med et fortjenestepåslag.
- FoU til støtte for produksjon og salg. Dette er ansett som produksjonskostnader for TAT Ltd.
- "Blue sky" FoU knyttet til utvikling av ny teknologi som potensielt kan brukes i fremtidige produkter. Disse kostnadene er initielt båret av Tandberg Storbritannia men blir viderefakturert Tandberg Norge med fortjenestepåslag fordi TAT Norge betaler for utvikling og eier alle eksisterende og fremtidige IP rettigheter ("*Blue sky" engineering costs are initially borne by Tandberg UK but are recharged to Tandberg Norway with a mark-up as it pays for the development and owns all existing and future intangibles*").

Videre fremgår:

- "As Tandberg UK acts as a service provider in performing R&D services and earns an arm's length mark-up on costs for this function, Tandberg UK's engineering costs to support the existing Tandberg TV intangibles and its blue sky engineering costs were stripped out of the analysis to arrive at Operating Profit ex Norway IP and blue sky R&D costs"

Altså skal FoU kostnader til støtte for eksisterende teknologi og Blue Sky trekkes ut av analysen slik at det som gjenstår er driftsresultat uten norsk IP og FoU kostnader til Blue Sky.

Oppsummeringsvis anser retten det sentralt for vurdering av eierskapet at punkt 5.6.5.2 bestemmer at kostnader forbundet med Blue Sky forskning skal videreføres og dekkes av TAT AS siden TAT AS betaler for utviklingen og skal eie alle nåværende og fremtidige IP rettigheter.

Det er også sentralt for vurdering av eierskapet til ny teknologi, at det flere gjentatte ganger i TP rapporten uttales at TAT AS er eier av konsernets teknologirettigheter, og at TAT Ltd yter FoU tjenester til TAT AS for å forske på ny eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter. Dette tilsier at selskapet i 2002 anså det slik at utviklingen av nye produkter og ny teknologi i utgangspunktet hører inn under FoU tjenestene som TAT Ltd yter til TAT AS og at dette da etter avtalens pkt. 10.4 skal tilhøre TAT AS.

5.1.4.1 Betydningen av TP rapporten (i fortolkningen av avtalen)

Partene er i all hovedsak enige om innholdet i TP rapporten. Uenigheten gjelder hvilken betydning TP rapporten skal ha i fortolkningen av eierskapet til den nyutviklede teknologien. Retten er enig med Ericsson i at TP rapporten ikke er en avtale om eierskap, men om vederlag for FoU og royalty og således ikke har bindende virkning i forhold til eierskapet. Etter rettens syn er det allikevel klart at TP rapportens uttalelser kan sette lys på partenes forståelse av eierskapet til ny teknologi, slik Staten har anført. TP rapporten er utarbeidet i samråd med ledelsen i TAT ASA og baserer seg bl.a. på informasjon fra disse. Andersen har vurdert informasjonen som pålitelig. Den gir uttrykk for partenes felles forståelse og hva som var avtalt og var praktisert mellom partene fra oktober 1999 til april 2002. Den er således et tidsnært bevis om partenes forståelse av avtalen. Rapporten var basert på informasjon bl.a. fra ledelsen i TAT AS. Den er inntatt som vedlegg til avtalen og er derved også en del av avtalen.

I selskapets advokats brev til skattemyndighetene 25. april 2002 fremgår det at avtalen er ment å reflektere konklusjonene i TP rapporten. I sist nevnte brev fremgår det at utkast til TP rapport var ferdig i oktober 2001 og ble forelagt TAT ASA i memo av 11. desember 2001. Ledelsen i TAT konsernet hadde således fått mulighet til å gjennomgå utkastet til rapporten før den ble ferdigstilt.

Retten anser således TP rapporten som et relevant bevis i eierskapsvurderingen, herunder i fortolkningen av avtalen. Det er etter rettens syn ingen tvil om at TP rapporten i seg selv legger til grunn at TAT AS ikke bare er eier av den eksisterende teknologien i selskapet men også skal eie fremtidig teknologi. Det fremgår klart at det forutsettes at TAT AS skal betale for Blue Sky teknologien, altså det Ericsson kaller kategori B teknologien. Etter rettens syn er dette også i samsvar med avtalen, jf foranstående.

5.1.4.2 Memo 11. desember 2001

Som nevnt, ble utkast til TP rapport forelagt TAT ASA i et memo av 11. desember 2001 fra Arthur Andersen. I memoet blir følgende uttalt under overskriften "*conclusion reached in the TPS*":

Research and development services conducted by TAT Ltd with respect to maintaining product ranges existing in 1999 when TAT ASA purchased the DBB business from Ordinto Investments are purchased by TAT ASA in order to maintain the originally purchased IPR and all newly developed products or same category of products.

Retten forstår dette som at FoU tjenester som er utført av TAT Ltd for å opprettholde produktkategorier som fantes i 1999 da TAT ASA kjøpte NDS fra Ordinto, er kjøpt av TAT ASA for å opprettholde den opprinnelig kjøpte IP rettighetene og alle nyutviklede produkter eller samme kategori av produkter.

Videre fremgår (punkt II) at FoU er splittet i tre: 1) FoU til støtte for norsk IP, 2) FoU til støtte for salg og 3) Blue Sky FoU. Basert på diskusjoner med TAT ASA, kombinert med Andersens kjennskap til driften skal FoU til støtte for norsk IP deles i to: 1) FoU til støtte for norske IP rettigheter og 2) FoU til støtte for salg av produkter produsert av TAT Ltd, knyttet til teknologi eid av TAT ASA. Det siste bør i følge Andersen ikke videreføres til Norge, men kostnadene bør forbli i Storbritannia.

Det retten finner interessant er at det fokuseres på produktkategorier; at TAT Ltd skal utføre forskning og utvikling for å opprettholde produktkategoriene og alle nyutviklede produkter eller samme kategori av produkter som TAT AS kjøpte i 1999.

Staten har anført at FoU avtalen gjaldt utvikling av eksisterende produktkategorier og ikke hvert enkelt produkt som ble kjøpt i 1999.

Etter rettens konklusjon vedrørende avtalen, hvor det allerede legges til grunn at teknologien ser ut til å være omfattet av avtalen, er det strengt tatt ikke nødvendig for retten å ta stilling til dette spørsmålet. Retten har allikevel funnet grunn til å knytte noen kommentarer til dette punktet.

Som nevnt, fremgår det av memo 11. desember 2001 at FoU tjenestene innebærer FoU for å opprettholde ikke bare produktene men også produktkategoriene som ble kjøpt i 1999.

Retten har også merket seg at det i flere sentrale dokumenter i forbindelse med oppkjøpet i 1999 er fokusert på produktgrupper og produktkategorier og ikke på hvert enkelt av de da eksisterende produktene. Det vises bl.a. til styreprotokollen 15. juli 1999, emisjonsprospektet og due diligence rapporten. Også i årsrapporten 1999 er det produktspekteret man fokuserer på. Det synes klart at enkoderne er det produktet som er mest sentralt for TAT.

Retten vil derfor tilføye, at det ser ut til å ha vært TATs forutsetning ved kjøpet i 1999 og også i memo 11. desember 2001 at FoU tjenestene fra TAT Ltd skulle omfatte utvikling av produktkategoriene og ikke hvert enkelt produkt. Dette taler for at all utvikling av enkodere skulle være en del av FoU tjenestene og at TAT AS således skulle eie også fremtidig utviklede enkodere.

5.1.4.3 E-post november 2001

Utkastet til TP rapport ble også omtalt i en e-post fra Kjetil Rimstad i Andersen, Norge til Richard Coombes i Andersen, Storbritannia. Coombes er opplyst å være ansvarlig for TP rapporten for Arthur Andersen i England. E-posten er udatert men er svar på en påminnelse fra 23. november 2001. Retten antar derfor e-posten er fra samme dag eller kort tid senere.

I e-posten heter det:

According to the report, the study only covers "existing Tandberg Television intangibles", ie intangibles purchased from DBB l Ordinto in 1999. "Any Tandberg TV intangibles that are currently being developed or will be developed in the future for new markets are outside the scope for this analysis".

Is Tandberg TV in a situation were r&d developed in UK is supposed to be owned by Norway?

If so, the issue that need to be solved is how the conclusions reached in the transfer price study can be applied on new R&D also.

Could you please explain what agreement was made with Tandberg Television regarding new r&d?

Som det fremgår tar Rimstad opp spørsmålet om hvem av partene som skal eie teknologi som er utviklet i England. Han spør om Tandberg TV er i en situasjon hvor FoU utviklet i Storbritannia er ment å bli eiet av Norge. I så fall må det avklares hvordan konklusjonene i TP studiet kan brukes på ny teknologi.

Richard Coombes svarte Rimstad:

What was agreed between me, the client, and Philip Mills was that new r & d was outside the scope of the study and of any agreement that needs to be drawn up as a result of the study. In respect of new r& d therefore there is a need for a fresh decision to be taken as to whether the fruits of that work are to be transferred to Norway; if the answer is yes, then the pricing would have to be looked at but obviously one would hope the existing study would provide a foundation for that

As I understand it, therefore, at present the costs of the new research stay in the Storbritannia.

Som det fremgår svarte Coombs at det var avtalt med klienten (TAT) og Philip Mills (Arthur Andersen) at ny FoU var utenfor formålet med TP studien. Når det gjelder ny FoU må det bli tatt en ny avgjørelse om hvorvidt det som springer ut av det ("fruits of that work") skal bli overført til Norge. Hvis svaret er ja, må man se nærmere på prisingen, men man håper den eksisterende TP studien vil gi et grunnlag for det. Slik Coombs forstår det, bør derfor kostnadene med ny forskning inntil videre ("at present") forbli i Storbritannia.

Dette er etter rettens syn interessant i fortolkningen av TP rapporten og derved også avtalen som baserer seg på TP rapporten. Ved Coombs formulering er det naturlig å tolke svaret slik at de ser det slik at utgangspunkt er at resultatet av ny forskning skal ligge i England, jf bruken av ordet "transferred". Han konkluderer også med at kostnadene med ny forskning inntil videre forblir i Storbritannia.

Retten legger til grunn at Coombs på dette tidspunktet har gjennomgått utkastet til TP rapport med klienten (TAT) og deretter svarer Rimstad. Retten formoder derfor at svaret avspeiler hvordan TAT ser på utkastet. Slik retten leser svaret, se det ut til at TAT selv oppfatter at "fruktene av" ny forskning forblir i England med mindre man bestemmer at disse skal overføres til Norge.

Det foreligger ingen dokumentasjon om hvorvidt det har vært ytterligere kommunikasjon etter dette. Retten konstaterer utfra den fremlagte dokumentasjon at TP rapporten ble ferdigstilt og at teksten i den fortsatt sier at Norge skal betale for og eie "Blue sky" teknologi. Spørsmålet er hvordan dette skal fortolkes. Partene er uenige om dette. Staten mener dette betyr at det må ha blitt tatt en beslutning i samsvar med innholdet i TP rapporten, mens Ericsson mener e-posten viser TATs oppfatning og at man ikke kan trekke TP rapportens ordlyd i strid med dette.

Med utgangspunkt i at TP rapporten tar sikte på å prise FoU og royalty partene i mellom og ikke eierskapet direkte, må ordlyden i TP rapportens punkter om eierskap etter rettens oppfatning vektas opp mot partenes samtidige uttalelser som gjelder eierskapet direkte men som er i strid med TP rapportens tekst. Det er ingen bevismessige holdepunkter for at partene har hatt en dialog og kommet til at eierskapet til ny teknologi allikevel skal overføres til Norge. Det er heller ingen beviser for det motsatte. Retten finner det ikke nødvendig og har heller ikke tilstrekkelige holdepunkter til å foreta noen enkeltstående bevismessig konklusjon på dette punkt. Det kan imidlertid konstateres at uttalelsen i e-posten skaper en betydelig usikkerhet omkring hva partene på dette tidspunktet mente om eierskap til fremtidig teknologi.

5.1.4.4 Appendix 9 til TP rapporten U 616

Vedlegg til TP rapporten, Appendix 9, gir et estimat over fremtidige inntekter og FoU kostnader for TAT Ltd. Staten har laget et utdrag av tabellen som retten finner dekkende og hensiktsmessig å gjengi:

Tall i millioner GBP:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Revenue	70	87,7	96,5	106,1	116,7	126,1	134,9	141,6	148,7	156,1
Engineering to support Norway IP	6,7	7,7	7,6	7	5,8	4,6	3,5	2,1	0,7	0
Engineering to support Manufacturing	2,9	3,3	1,8	2,2	2,5	2,8	3,2	3,6	3,9	3,4
"Blue sky" engineering	1,2	1,4	3,4	4,8	6	7,1	9,0	10,3	11,8	13,6

Her fremgår at forventet omsetning vil være gradvis stigende fra 70 mill GBP til 156,1 GBP fra 2000 til 2009. FoU til støtte for Norsk IP vil stige frem til 2003 og deretter synke helt til null i år 2009 mens "blue sky" FoU er forventet å stige gradvis fra 1,2 mill GBP i 2000 til 13,6 mill GBP i 2009. Fra 2004 forutså man at Blue Sky teknologi skulle bli større enn den norske teknologien.

Dette hadde man således tatt i betraktning da TP rapporten la til grunn at TAT AS skulle eie fremtidig teknologi. Utfra foranstående vurdering av TP rapporten og forutgående kommunikasjon kan imidlertid retten ikke se at dette utgjør et moment i eierskapsvurderingen i seg selv. Det sier noe om forventningene til utviklingen av teknologien, men ikke hvem som skulle eie den.

5.1.6 Betaling for utvikling av kategori B teknologi

Det er enighet mellom partene om at TAT betalte om lag 34 millioner GBP til TAT Ltd for FoU tjenester i årene 2000-2006. Det er også enighet om at TAT Ltd selv betalte betydelige FoU kostnader som ikke er videreført TAT AS. Uenigheten mellom partene består i hvorvidt alle de utgifter TAT Ltd selv har bekostet er virkelige kategori B kostnader og om det som er videreført til TAT AS også inneholder kategori B kostnader.

Ericsson har anført at TAT Ltd har dekket kostnadene med utvikling av kategori B teknologien fullt ut selv og ikke videreført disse kostnadene til TAT AS. De har derved i følge Ericsson, innrettet seg etter avtalen av 2002. Ericsson anfører at dette viser hvordan partene felles har forstått avtalen og at dette er et tungtveiende moment i tolkningen av avtalen.

Da TP rapporten var ferdig ble det gjort et etteroppgjør for årene 1999-2001 mellom selskapene basert på konklusjonene i TP rapporten. Dette ble satt opp av Tim O'Connor, som var finansdirektør i konsernet, og fremgår av et notat som er vedlegg til en e-post av 24. januar 2002. Det fremgår at 1,65 mill GBP ble belastet Norge for 1999, 6,69 5,62 mill GBP for 2000 og 5,62 mill GBP for 2001. Det fremgår også at dette var oppgitt å være kostnader for "engineering to support Norway". Fra 2003 begynte selskapet å føre mer detaljerte oversikter over tidsbruk. Retten legger til grunn at dette er i samsvar med avtalen av 22. april 2002, pkt. 10.7. Ericsson har fremlagt kostnadsallokeringer som skiller mellom kategori A, B og C. Retten legger til grunn utfra forklaringen til sjef for FoU avdeling Simon Bigg, at kategori B er definert i samsvar med Blue Sky i TP rapporten som FoU til utvikling av ny teknologi. Dette ble gjort etter bestilling fra Tim O'Connor. Fra 2005 begynte selskapet med et enda mer detaljert timeføringssystem, Artemis. Systemet var basert på at den enkelte ansattes arbeidstimer ble allokert mellom kategori A-, kategori B- og kategori C-prosjekter.

Ericsson har i stevningen opplyst at FoU kostnader som TAT Ltd selv har bekostet for årene 1999-2007 har vært til sammen 27,29 mill GBP. Retten legger til grunn at tallene Ericsson har oppgitt i stevningen er basert på kostnadsallokeringskjemaene og det er enighet mellom partene om at det kun er tallene som fremgår her som er det som er viderefakturert TAT AS. Kostnadene er fordelt slik for de ulike år:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Videreført	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60

TAT AS Mill. GBP									
% av totale kostnader					32	43	56	69	76
Egenutvikling TAT Ltd	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60

Staten har under hovedforhandlingen sagt seg enig med Ericsson i at TAT Ltd har bekostet "betydelige" kategori B kostnader selv. Staten har imidlertid pekt på flere uoverensstemmelser og uklarheter i de tallene Ericsson selv har oppgitt.

For årene 1999-2000 mener staten at TAT har overført kostnader fra kategori C til kategori B. Dette utgjør henholdsvis 0,39 mill GBP (1999) og 1,23 mill GBP (2000). For årene 2001 og 2002 mener staten at de kostnader selskapet kaller kategori B kostnader, ikke fremgår av TAT Lts regnskap. Dette er henholdsvis GBP 2,53 mill og 1,2 mill.

Slik retten oppfatter dokumentasjonen, fremgår kostnader til kategori A og C av TAT Lts regnskaper i 2001 og 2002, mens kategori B kostnadene ikke gjør det. Selskapet har for retten oppgitt at kostnadene fremgår av allokeringsskjemaene, men det fremgikk av Simon Biggs forklaring at FoU avdelingens allokering mellom kategori A, B og C først begynte i 2003. Kostnadene fremgår heller ikke av regnskapene. Selskapet har anført at dette er fordi det før 2003 ikke ble solgt kategori B produkter. Retten finner det allikevel vanskelig å forstå at disse kostnadene ikke fremgår av regnskapene dersom dette var faktiske kostnader selskapet hadde.

Retten er også enig med staten i at det ser ut som om TAT har overført kostnader fra kategori B til kategori C i årene 1999 – 2000. I allokeringsskjemaene og stevningen fremgår det at TAT/Ericsson har oppgitt at kategori B kostnadene i 1999 var 0,39 mill GBP og i 2000 var 1,23 mill GBP. I memoet av 11. desember 2001 fremgår det at det er to grupper FoU kostnader. Det er kategori A kostnader (r&d to Norway IPR) som var 1,6 mill GBP i 1999 og 6,3 mill GBP i 2000. Tillagt markup blir tallene henholdsvis 1,65 mill GBP og 6,68 mill GBP. Utfra allokeringsskjemaene var kategori C kostnadene henholdsvis 1 og 2,87 mill GBP i 1999 og 2000. Disse tallene er lavere enn tallene i memo av 11. desember 2001, henholdsvis 0,33 og 1 mill GBP lavere. Differansen synes å være tatt inn under kategori B på henholdsvis 0,39 og 1,23 mill GBP i allokeringsskjemaene og i stevningen.

I følge forskningssjef i TAT Ltd, Philip White, ble som tidligere nevnt, MPEG 4 teamet først etablert i 2004 med ca 20 personer. Før dette var det svært lite arbeid med MPEG 4. Dette tilsier etter rettens syn at det må ha vært svært lite kategori B kostnader før 2004.

Etter rettens vurdering innebærer dette at størrelsen på det beløp Ericsson anfører har vært kostnader TAT Ltd selv har hatt til kategori B teknologi for årene 1999-2002 ikke kan anses sannsynliggjort.

Staten har også anført at det også er holdepunkter for at Ericsson har oppgitt for mye kategori B kostnader og lite kategori C kostnader også for årene 2003-2007.

Selskapets spesifikke allokering av kostnader begynte, som tidligere nevnt, i 2003. Fra dette året fremgår det av allokeringen hva som har vært henført til de ulike typene arbeid i TAT Ltd.

Som nevnt startet ikke arbeidet med MPEG 4 i særlig grad før i 2004, da TAT Ltd etablerte et team på ca 20 personer for dette. Tidligere hadde det jobbet en person med MPEG 4 i TAT Ltd. De kostnadene Ericsson har anført har vært Kat B kostnader for årene 2003-2007 utgjør i % av totale FoU kostnader slik:

	2003	2004	2005	2006	2007
Mill. GBP	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60
% av totale kostnader	32	43	56	69	76
Ansatte	130	138	150	172	

Retten legger etter bevisførselen til grunn at kategori B produktene hovedsakelig dreide seg om produkter knyttet til MPEG 4 standarden. Sammenholdt med tallene for antall ansatte som er opplyst å jobbe i TAT Lts FoU avdeling i de samme årene synes tallene ikke å stemme.

I 2003 var det ennå ikke etablert noe MPEG 4 team og det er forklart at det sannsynligvis var *en* person som arbeidet med dette da. Allikevel har selskapet oppgitt at kategori B kostnadene dette året utgjorde 32 % av selskapets totale kostnader. Retten er enig med staten i at dette er et svært høyt tall, tatt i betraktning at arbeidet med MPEG 4 ikke hadde startet opp i særlig grad enda og at dette gir en indikasjon på at det under posten for kategori B kostnader som er dekket av TAT Ltd, er tatt med kostnader som ikke egentlig er kategori B kostnader.

På samme måte utgjorde MPEG 4 teamet i 2004 20 personer. Dette tilsvarer 14,5 % av de ansatte i FoU avdelingen, mens kategori B kostnadene dette året utgjorde 43 % av de totale kostnadene i FoU avdelingen.

Tilsvarende var det i 2005. Da utgjorde teamet på 20 ansatte som arbeidet med MPEG 4 13,33 % av de ansatte i FoU avdelingen, mens kategori B kostnadene utgjorde 56 % av de totale FoU kostnadene.

Og det samme gjelder i 2006. Da utgjorde teamet på 20 personer som arbeidet med

MPEG 4 11,63 % av de ansatte, mens kostnadene til kategori B utgjorde 69 % av totale FoU kostnader.

Slik retten har forstått det vil de tyngste kostandene i FoU avdelingen i all hovedsak være personalkostnader. Selv om det tas høyde for at det også er enkelte andre typer kostnader, og selv om kategori B kostnader omfatter noe annet enn arbeid med MPEG 4 synes den forholdsvis store differansen mellom kostnadsandel for kategori B og andel ansatte som arbeidet med MPEG 4 vanskelig å forstå og gjør at retten ikke har tillit til at allokeringen faktisk har skjedd i samsvar med inndeling i kategori A, B og C, i tråd med selskapets anførsler i retten.

Retten er imidlertid ikke enig med staten i at forholdet mellom størrelsen på selskapets kategori A kostnader som er videreført TAT AS og kategori B kostnader som er båret av TAT Ltd i seg selv gir en indikasjon på at tallene ikke avspeiler reelle kostnader. I sum har kostnader med kategori A i årene 1999-2007 vært GBP 36,55 mill mens for kategori B har kostnadene vært GBP 27,29 mill. Utfra bevisførselen er det klart at MPEG 4, fra det kom på markedet for fullt i 2004, vært overlegent MPEG 2. Det var den nye teknologien som langt på vei overtok for MPEG 2. Professor Perkis forklarte at han ikke kjente tallene men ville anta at pr i dag utgjør MPEG 2 ca 5 % av videokompresjonsmarkedet. I utgangspunktet kan det derfor synes vanskelig å forstå at TAT AS har hatt betydelig større kostnader i perioden 1999-2007 på å vedlikeholde gamle produkter, utviklet før oktober 1999, enn TAT Ltd skal ha brukt på å utvikle nye produkter og ny teknologi uavhengig av den kjøpte teknologien. Dersom man ser på utviklingen av disse kostnadene, fremgår det imidlertid at kostnadene som er videreført TAT AS har vært synkende mens det har vært motsatt med kostnadene TAT Ltd selv har hatt. Dette er etter rettens syn i samsvar med at MPEG 4 overtok for MPEG 2 rundt år 2004.

Staten har også pekt på at det ikke har vært samsvar mellom utviklingen av kostnader til produksjon og salg (kategori C) og totale kostnader og omsetningen og antall ansatte i FoU avdelingen i TAT Ltd.

Utviklingen i TAT Ltds totale FoU kostnader har holdt seg relativt stabilt gjennom perioden. Det var noe fall i kostnadene i perioden 1999-2003 og noe økning i perioden 2004-2006. Dette sammenfaller noenlunde med utviklingen i antall ansatte i FoU avdelingen i TAT Ltd:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Produksjon	262	220	141	108	81	90	106	92
Engineering	175	159	158	140	130	138	150	172
Sales & Marketing	65	58	52	36	50	41	51	51
Administrasjon	70	54	60	37	32	32	35	44
Totalt	572	491	411	321	293	301	342	359

De tallene Ericsson anfører har vært TAT Ltds kostnader til kategori C (bistand produksjon og salg) har i følge stevningen vært slik:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Mill GBP	1,00 (1,33)	2,87 (3,87)	3,03	2,89	1,55	1,21	0,13	0,00	0,00

Som det fremgår foran, har selskapet i 1999 og 2000 oppgitt feil tall, og tallene for disse årene skal økes til henholdsvis 1,33 mill og 3,87 mill GBP (som settes inn i tabellen i parentes).

Som det følger av oversikten, var kategori C kostnader forholdsvis stabile frem til 2000 og deretter falt de frem til 2006 hvor det ikke var kategori C kostnader i det hele tatt. Dette fallet

samsvarer ikke med utviklingen i totale FoU kostnader og heller ikke med omsetningen i TAT Ltd som har vært slik:

TAT Ltd	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Omsetning GBP	60 899	73 367	55 299	64 529	90 986	123 532	131 571

Som nevnt er kategori C kostnader til bistand til produksjon/salg. Staten har anført at det er naturlig at disse øker når omsetningen øker, hvilket retten er enig i.

Også i appendix 9, vedlegg til TP rapporten, som viser hvilke estimater man gjorde seg over fremtidige kostnader har man antatt en slik sammenheng:

TAT Ltd	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Revenue	70	87,7	96,5	106,1	116,	126,1	134,9	141,6	148,7	156,1
Engineering to support Norway	6,7	7,7	7,6	7	5,8	4,6	3,5	2,1	0,7	0
Engineering to support Manufacturing	2,9	3,3	1,8	2,2	2,5	2,8	3,2	3,6	3,9	3,4
«Blue sky» engineering	1,2	1,4	3,4	4,8	6	7,1	9,0	10,3	11,8	13,6

Som det fremgår, var det forventet med stabilitet og noe økning i kategori C kostnader (Engineering to support Manufacturing), og ikke at disse kostnadene skulle forsvinne helt.

Det er derfor vanskelig å forstå at kategori C kostnadene gikk ned mens omsetningen økte.

Retten er enig med Staten i at disse forholdene er et tegn på at det er for få av de reelle utgiftene som er henført til kategori C.

Simon Bigg forklarte i retten at de synkende kategori C kostnadene nok kan skyldes at kostnader som tidligere ble ført som kategori C, etter hvert ble ført som kategori B eller A, avhengig av hvilke produkter kategori C arbeidet knyttet seg til. Også dette støtter at de oppgitte kategori C kostnadene er blitt for små i forhold til de reelle tall.

Summen av de kostnader Ericsson har angitt som kategori B og kategori C har i perioden 2002 økt. Etter selskapets egne tall har det vært en økning på 81%, fra 4,09 mill GBP til 7,43 mill GBP. Dette samsvarer med den økte omsetningen i TAT Ltd i 2002-2006 og med estimatet i appendix 9 til TP rapporten. Dette tilsier at kategori C kostnadene var høyere enn det selskapet har oppgitt og at det i kategori B kostnadene også lå kategori C kostnader. Retten er enig med staten i at også dette gir en indikasjon på at kategori B kostnadene også inneholder kostnader til produksjon og salg og ikke til egenutvikling av teknologi.

Ericsson har anført at de synkende kategori C kostnadene skyldes at TAT Ltd. våren 2001 satte ut produksjonen til en ekstern aktør, ACW Technologies. ACW tok gradvis over TAT Ltd's

oppgaver knyttet til de produksjonsrelaterte FoU aktivitetene, med den konsekvens at TAT Ltd så og si ikke utførte produksjonsrelatert FoU i 2005. Simon Bigg har i sin vitneforklaring støttet dette som en mulig årsak. Han forklarte at bistanden til ACW var stor til å begynne med men at ACW gradvis ble mer og mer selvhjulpne.

Denne forklaringen er imidlertid ikke i samsvar med tallene for antall ansatte.

Av ca. 60 navngitte medarbeider som gikk over fra TAT Ltd til ACW i forbindelse med outsourcingen, kom bare 1 person fra FoU avdelingen i TAT Ltd, jf avtalen mellom TAT Ltd og ACW, "Schedule 9". FoU avdelingen i TAT Ltd fremstår således som helt uberørt av denne omstillingen, som forøvrig bare omfattet overføring av ansatte fra produksjonsavdelingen. Heller ikke utviklingen av ansatte i ACW etter 2001 indikerer at det har funnet sted noen gradvis overføring av FoU funksjoner til ACW:

	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000
Antall ansatte ACW	323	312	287	267	248	222	195	203	248	260	203

Det følger også av avtalen mellom TAT Ltd og ACW at TAT Ltd også etter avtalen skulle ha oppgaver knyttet til å utarbeide spesifikasjoner. Dette er sentrale oppgaver, hvilket etter rettens oppfatning skulle medført synlige kostnader henført til kategori C.

Selskapets egen forklaring gir derfor ingen god forklaring på de synkende kategori C kostnadene.

Basert på foranstående, er retten enig med staten i at det ikke er sannsynliggjort at TAT Ltd selv har bekostet all egenutvikling av kategori B. Retten legger imidlertid til grunn, som staten selv har anført; at det på tross av uklarhetene i Ericssons oppgitte tall, er betydelige kategori B kostnader som er dekket av TAT Ltd.

5.1.7 Betaling av royalty

Det fremgår som tidligere nevnt av partenes lisensavtale (22. april 2002) punkt 4.1 at TAT Ltd skulle betale 6 % royalty til TAT AS basert på omsetningen av produkter i TAT Ltd. Av avtalens punkt 2.1 fremgår det at lisens skal betales for bruk av både "the Acquired Rights and the Developed Intellectual Property Rights".

Det fremgår av tabellen under hvilke royalty satser og betalinger som faktisk ble anvendt i tidsrommet 2002-2006. Tabellen er hentet fra skatteklagenemndas vedtak og tallene er ikke bestridt.

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152	83 644 030	316 793 825

Betalt Royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt Royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %
Betalt i % av avtalt royalty	100,40 %	102,84 %	93,34 %	100,04 %	86,37 %	95,32 %

Ericsson har opplyst at i årene 1999-2000 ble det betalt royalty på grunnlag både av omsetningen i TAT Ltd og av omsetningen til et datterselskap i USA. Det ble også betalt royalty på grunnlag av både produkter og tjenester. I årene 2003 – 2005 ble det bare beregnet royalty på grunnlag av TAT Ltds omsetning av produkter og tjenester idet man tok ut omsetning for datterselskapet i USA men la til TAT Ltds salg til datterselskapet. Fra 2006 tok TAT Ltd omsetning av tjenester ut av beregningen. Etter dette har grunnlaget for beregningen vært TAT Ltds omsetning av produkter. Beregningsgrunnlag for royaltyen omfattet imidlertid salg av alle produkter, også produkter basert på den teknologien Ericsson hevder de selv var eier av, kategori B produktene. Dette er partene enige om.

Ericsson har forklart at dette skyldes en feil hos selskapet. I 1991, 2000, 2001 og 2002 var det kun kategori A produkter som ble omsatt, og royalty skulle derfor betales av hele omsetningen. I 2003 var det en helt marginal omsetning av kategori B produkter. I september 2004 kom lanseringen av den første MPEG 4 baserte enkoderen og dette var det første året det var grunn til å skille ut omsetning av kategori B produkter. Etter avtalen av 22. april 2002 punkt 4.2 jf punkt 4.3 skulle royalty gjøres opp årlig, 90 dager etter årets slutt. Den første avregningen skulle således gjøres i mars/april 2005. Tim O Connor, selskapets finansdirektør, ble imidlertid sagt opp. Det var han som hadde ansvaret for betaling av royalty. Samtidig sluttet selskapets controller. Dette innebar at begge som kunne historikken i selskapet forsvant samtidig. Selskapets fokus var i stor grad rettet mot oppkjøp i USA og dessuten var omsetningen av kategori B produkter beskjeden på denne tiden. Selskapet gjorde også andre feil med hensyn til royaltyberegninger, bl.a. betalte de royalty på grunnlag av tjenestesalg i strid med partenes avtale. Dette ble oppdaget og korrigert i 2006.

Staten på sin side, har anført at dette tilsier sterkt at partene har ansett TAT AS som eier av all teknologien og at det er vanskelig å forstå at beregning av royalty kan bero på en eller to personer i et selskap med TATs størrelse. En beregning av størrelsen på omsetning av kategori B produkter, basert på en visuell beregning av forholdet mellom kategori A og kategori B salg i stevningens s. 43 tilsier at det i de aktuelle årene skjedde omsetning av kategori B produkter i denne anslagsvise størrelsesorden:

	2003	2004	2005	2006
Omregnet etter gjennomsnittlig valutakurs for året	USD 16 mill NOK 113 mill	USD 23 mill NOK 157 mill	USD 67 mill NOKO 430 mill	USD 76 mill NOK 488 mill

At denne omsetning inngikk i grunnlaget for royalty tilsier at TAT AS også ble ansett som eier av Kat B-teknologien. I 2005 hadde TAT Ltd 342 ansatte, herunder 35 i administrasjonen. Det ble dessuten gjort endringer i beregningsgrunnlaget for royalty både for årene 2003 og 2006. Disse vurderingene ble gjort i mars/april 2004 og 2007. Det er ikke sannsynlig at omsetningstall av en slik størrelse inngikk i beregningsgrunnlaget ved en feil som ikke ble fanget opp.

Basert på de tall staten har beregnet utfra tabellen i stevningen s. 43, vil feilaktig betalt royalty i årene 2003 – 2006 være i størrelsesorden 71 mill NOK.

Retten er enig i statens syn når det gjelder betaling av royalty. Det er vanskelig for retten å se at selskapet har vært bevisst sitt eierskap til rettighetene all den tid det har blitt betalt betydelig royalty på grunnlag også av den nye teknologien. Retten slutter seg til statens beregning, og legger til grunn at det er betalt anslagsvis 70-71 millioner NOK for mye i royalty på dette grunnlag. Dette er utvilsomt et betydelig beløp, selv for et stort selskap som TAT Ltd var. Selv om dette var konserninterne transaksjoner, forutsetter retten at begge selskapene hver for seg hadde en klar interesse i størst mulig overskudd og det har formodningen mot seg at dette skulle bli beregnet feil over flere år med en slik total sum. Retten kan heller ikke se at det er sannsynlig at denne feilen kan være et utslag av at nøkkelpersoner sluttet i TAT Ltd. Det ble gjort nye beregninger for royalties våren 2004 og på dette tidspunktet hadde selskapet begynt å selge kategori B produkter. Selv om dette ikke var i et stort omfang, var det klart at den nye teknologien var i ferd med å vokse seg stor. Dette var ett år før finansdirektøren sluttet og det er derfor vanskelig å følge argumentasjonen knyttet til lederskiftet. Endringen som ble gjort i beregningsgrunnlaget våren 2004 viser at selskapet på det tidspunktet gjorde refleksjoner omkring hva som skulle inngå i beregningsgrunnlaget uten at den nye teknologien ble tatt ut. Når det gjelder endringen i beregningsgrunnlaget for royalty for 2006 er det imidlertid bevismessige holdepunkter for at disse var foranlediget av at ligningen ble tatt opp i 2007, og gir således ikke konkrete holdepunkter for at selskapet var bevisst beregningsgrunnlaget for royalties i den forbindelse, jf vitneforklaringen til tidligere regnskapsfører i TAT Ltd, Tim Philips.

Tandberg var for øvrig en stor og profesjonell aktør med store ressurser med en administrasjon hvor det var 35 personer ansatt. Retten er enig med staten i at det har formodningen mot seg at selskapet skulle ha et ubevisst forhold til økonomiske transaksjoner som hvorledes royalty ble beregnet og at dette var avhengig av en eller to nøkkelpersoner.

Retten har allikevel merket seg at selskapet har gjort andre feil med hensyn til å betale royalty. Blant annet inngikk tjenester i beregningsgrunnlaget frem til 2006. I følge forklaringen til Tim Philips, betalte også selskapet royalty på grunnlag av produkter som ble solgt for et tysk selskap til TAT AS. Også dette ble oppdaget i ettertid. Dette tilsier på den annen side at selskapet ikke har vært så bevisst beregningsgrunnlaget for royalty som man i utgangspunktet ville forventet.

5.1.8 Patentrettighetene

Det er enighet mellom partene om at alle konsernets registrerte patentrettigheter var registrert på TAT AS. TAT AS hadde ved realisasjonen av teknologirettighetene i 2007 en patent portefølje som bestod av patenter som ble overtatt ved oppkjøpet i 1999 og patenter som ble utviklet i perioden fra 1999 til 2007. Alle patentbare nyvinninger, inkludert kategori B patentene, har konsekvent blitt løpende registrert som TAT AS eiendom. Ingen patenter i selskapet har blitt registrert på TAT Ltd.

Pr. juni 2009 var det registrert ca 100 patenter på TAT AS. Fra februar 2005 til desember 2007 søkte selskapet om ca 20 patenter som alle var knyttet til kategori B teknologien.

Ericsson har anført at selskapet i de tidligere årene saken gjelder ikke hadde et særlig fokus på patenter, bl.a. fordi man ved å søke patent må offentliggjøre teknologien, slik at dette økte faren for etterligninger. Patentsøknader hadde stort sett betydning i defensivt øyemed; til bruk som beskyttelse mot anklager om etterligninger som ble rettet mot selskapet. Patentene representerer en svært liten verdi av selskapets teknologi og dette momentet har fått for stor vekt i skatteklagenemndas vurdering av eierskapet.

Warren Hobson forklarte seg som vitne i retten. Han var ansvarlig for patentsøknadene i TAT Ltd. Han forklarte at selskapet fra ca 2004 endret syn på patenter og ønsket å fokusere mer på dette for å fremstå som markedsledende overfor kunder, investorer og ansatte og vise at man hadde gode forskere og forskningsmiljø. Det var fortsatt viktig å forsvare seg mot patentanklager. I 2005 relanserte selskapet en patentpolicy, som bl.a. ble lagt ut på intranettet for å få de ansatte mer fokusert på dette.

Man så aldri at patentene ville gi noen avkastning i seg selv og det var ingen separat prising av patentet. Den viktigste verdien lå i know how som lå bak patentet. TAT Ltd leide inn et eksternt selskap, Impetus, som utførte alt arbeide med patentsøknader og vedlikehold av databasen. Det var også en person ved navn Gordon Drury som ble leid inn på frilans basis. Hobson forklarte at han selv brukte 1-2 timer i uken sammen med Drury og Impetus knyttet til sitt eget arbeid med patentene.

Da Tandberg kjøpte DNS i 99 ble alle patentene overført Tandberg AS. I forlengelsen av dette ble alle patenter satt på TAT AS og man trodde nok at dette var meningen. Da Hobson startet å jobbe med patentene var dette etablert praksis selv om kostnadene knyttet til patentarbeidet ble båret hos TAT Ltd. Det ble i følge Hobson aldri spurt om hvem som skulle bære kostnadene med patentene. Impetus spurte også TAT Ltd flere ganger om hvem patentet skulle søkes for, men dette ble aldri besvart fra TAT Ltds side. I 2006 ble det stilt spørsmål fra selskapets finansavdeling om praksisen skulle endres. Det ble imidlertid ingen prosess rundt dette og det ble derfor ikke til at praksisen ble endret. I følge Hobson var dette sannsynligvis fordi det norske selskapet eide det engelske, så det ble nok ikke oppfattet som viktig hvor patentene ble plassert.

Registrering av et patent har i utgangspunktet kun rettslig betydning for patentets eier i forhold til etterligninger. I denne sammenheng har imidlertid spørsmålet om hvem patentene har blitt registrert på betydning som moment i eierskapsvurderingen i det dette kan vise hvem selskapene selv anså som eier av teknologien.

Retten legger også til grunn at patentene i seg selv utgjorde kun en liten del av teknologirettighetene. De ble i salgsavtalen i 1999 priset til 850 000 GBP, av en kjøpesum på 80 900 000 GBP for teknologirettighetene. I TP rapporten er patentenes estimerte andel av teknologien satt til 5 %.

Retten finner det allikevel vanskelig å forstå at også kategori B teknologiske nyvinninger relatert til MPEG 4 ble søkt patentert på TAT AS dersom selskapet mente TAT Ltd var eier av

teknologien. Særlig når det etter hvert ble klart at MPEG 4 ville overta markedet for MPEG 2 er det vanskelig å forstå hvorfor TAT Ltd søkte den nye teknologien patentert i TAT AS' navn, dersom TAT Ltd selv mente å eie teknologien. Dette gjør seg således gjeldende for de ca 20 patentsøknadene som ble levert inn fra februar 2005 til desember 2007. Dette var på et tidspunkt hvor selskapet hadde endret sitt syn på patenter og relanserte sin patentpolicy. Retten viser også til forklaringen til Hobson om at spørsmålet om eierskap til patentene ble tatt opp i 2006 uten at det ble gjort noen endring i praksisen. Også Impetus tok flere ganger opp det samme spørsmålet uten at dette ble besvart. Etter rettens syn er dette ikke forenlig med at TAT Ltd skulle eie teknologien.

5.1.9 Selskapets anmodning av 25 april 2002 om endring av ligningen for 1999-2000

Advokat Øyvind Hovland sendte den 25. april 2002 en anmodning om endring av ligningen fra 1999-2000. Bakgrunnen for anmodningen var konklusjonene TP rapporten, hvor TAT AS mente de hadde betalt for mye til TAT Ltd i FoU og at de hadde fått for lite betalt i royalty. De spørsmål anmodningen omhandler er det ikke nødvendig for retten å gå nærmere inn på her. Det er imidlertid av en viss interesse for plassering av eierskapet at advokaten skriver følgende:

Gjennom avdelingen for forskning og utvikling yter Tandberg Storbritannia forsknings- og utviklingstjenester til TAT ASA. Forsknings-og utviklingstjenestene består i å utvikle ny og/eller forbedret teknologi og å utvikle nye produkter. De immaterielle eiendeler tilhørende TAT ASAs blir videreutviklet ved avdelingen for forskning og utvikling i Tandberg Storbritannia.

Også her viser selskapet en oppfatning om at også videreutvikling og nyutvikling skal være en del av FoU tjenestene. Dette støtter at TAT AS også skal eie dette, jf avtalen pkt. 10.4.

5.1.10 Prisen for teknologirettighetene i 1999

Staten har argumentert for at kjøpesummen for teknologirettighetene i 1999 tilsier at TAT AS ikke bare ble eier av kategori A teknologien men også kategori B teknologien.

Skatteklagenemnda har gjort en skjønnsmessig beregning av nåverdien av begge typer teknologi (A og B) med utgangspunkt i forventningene selskapet hadde i 1999. Denne er formulert slik:

TAT AS betalte 1,035 milliard NOK for IP rettighetene i 1999. Selskapets avkastning på denne investeringen kommer gjennom royalty inntekter fra TAT Ltd av omsetning basert på disse IP rettighetene. For at vederlaget skal være armlengdes må fremtidige forventede royalty inntekter, ut i fra realistiske estimer, kunne gi en tilstrekkelig inntektsstrøm til å forsvare vederlaget for IP rettighetene. Selskapet er av den oppfatning at teknologirettighetene som TAT AS ervervet for 1 milliard NOK i 1999 bare omfattet teknologi knyttet til eksisterende produkter / teknologi på oppkjøpstidspunktet, samt oppgraderinger og nye versjoner av denne teknologien (kategori A). Teknologirettighetene vil i så fall, slik selskapet også har lagt til grunn ved salget av IP rettighetene i 2007, ha en begrenset levetid, og gi reduserte royalty inntekter og inntektsstrømmer etter hvert som teknologien blir utdatert. Den begrensede levetiden på kategori A teknologi og produkter vil således påvirke den pris en uavhengig part ville være villig til å betale for disse teknologirettighetene. og vil gi en lavere inntektsstrøm, enn ved eierskap også til ny teknologi og ny produkter (kategori B). Dersom man, slik selskapet gjør, legger til grunn at

vederlaget bare omfatter eksisterende teknologi, og oppgraderinger / nye versjoner av denne (kategori A), kreves det en betydelig årlig royalty og tilhørende omsetning (royalty grunnlag) for å kunne gi innteksstrømmer som kan forsvare en anskaffelseskostnad på rundt 1 milliard NOK.

I TP rapporten til selskapet angis at en gjennomsnittlig levetid på et produkt knyttet til en gitt teknologi vil være ca. 2 år:

"Given the speed of innovation within the industry as characterised by the relatively short life cycle for products using a given technology (approximately 2 years, as discussed in section 3.10.6, below), it is imperative that Tandberg TV be able to protect and continue to develop its intangibles or else risk losing its market position."

Som det fremgår er TAT AS således avhengig av å stadig utvikle nye teknologier for å kunne beholde sin markedsposisjon og forsvare sine IP verdier. Dersom selskapets anførsler om kortsiktig eierskap til IP rettighetene er korrekt vil selskapets ervervede IP rettigheter forvitte etter forholdvis kort tid. 2 til 6 års levetid for IP rettighetene kan ikke forsvare investeringen på 1 milliard og dette kan vises ved en nåverdianalyse av fremtidig innteksstrømmer knyttet til utsikter til royalty inntekter for TAT AS ut i fra en henholdsvis lang (eierskap til all teknologi, både A og B) og kort tidshorisont (bare eierskap til kategori A) knyttet til eierskapet til IP rettighetene.

En uendelig tidshorisont innebærer at TAT AS skal motta royalty inntekter av nyutviklede produkter, basert på ny teknologi (kategori B), slik også TAT AS faktisk har fått i tidsrommet 1999-2007 (TAT AS har i perioden 1999-2007 fått royalty av salget av kategori B produkter). Nåverdien av IP rettighetene kan beregnes ut i fra de samme prinsipper som selskapets verdsettelse i 2007, bortsett fra at den underliggende innteksstrøm må være basert på estimerte fremtidige royalty inntekter som skal henføres til TAT AS. Selskapet har lagt til grunn at TAT AS skal få en royalty på 6 % av omsetningen i TAT Ltd for bruk av teknologirettighetene. Det fremgår av Financial due diligence (draft) som TAT fikk utarbeidet ifm. oppkjøpet i 1999, at det ble budsjettert med en omsetning i år 2000 på kr 1,333 milliarder NOK (101 mill GBP) som var en budsjettert omsetningsøkning på 13,4 % i forhold til omsetningen året før (89 mill GBP). Selskapet har i klagen lagt til grunn forventninger om en betydelig vekst i omsetningen i tidsrommet 2001-2006 som er lagt inn som vekstrate i beregningen. Ved fastsettelse av terminalverdi er det lagt til grunn en årlig vekstrate på 5 % årlig, basert på selskapets egne estimater. WACC'en er også hentet på selskapets verdsettelse i 2007 (rentenivået var omtrent på samme nivå i 1999), men det er hensyntatt at TAT ved oppkjøpet i 1999 finansierte oppkjøpet med ca 90 % egenkapital, jf. selskapets årsrapport for 1999. Basert på et langsiktig eierskap (også royalty av salg nye produkter) til teknologi kan verdien av IP rettighetene beregnes slik (WACC 11,83 %):

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Nåverdi
Forventet omsetning (kategori A og B produkter)	1 333 483	1 557 800	1 731 889	2 012 314	2 352 818	2 459 266	2 730 023	
Vekstrate	13,4 %	17 %	11 %	16 %	17 %	5 %	11 %	

Skattenytt nr. 7 og 8/2015

Royalty 6 %	80 009	93 468	103 913	120 739	141 169	147 556	163 801	
FoU	-70 000	-70 000	-60 000	-60 000	-60 000	-60 000	-60 000	
Cashflow	10 009	23 468	43 913	60 739	81 169	87 556	103 801	
Skatt	2 803	6 571	12 296	17 007	22 727	24 516	29 064	
Cashflow etter skatt	7 206	16 897	31 618	43 732	58 442	63 040	74 737	
Neddiskontering	89,42 %	79,96 %	71,50 %	63,94 %	57,18 %	51,13 %	45,72 %	
Cashflow	6 444	13 511	22 608	27 962	33 414	32 231	34 169	170 338
Terminalverdi								525 286
Verdi av IP rettigheter								695 624

Terminalverdien er beregnet slik:

Vekstrate	5 %
Cashflow terminal (5 % økning i forhold til 2006)	78 474
Terminal verdi	1 148 958
Nåverdi av terminalverdi	525 286

Til tross for at beregningen er basert på optimistiske forventninger om betydelig årlig vekst og en terminalvekst på 5 % er beregnet nåverdi ved eierskap av både kategori A og B teknologi, 300 mill. lavere enn hva TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999. Dette indikerer at royalty raten på 6 % er for lav.

En kortsiktig tidshorisont for IP eierskapet, dvs. bare eiendomsrett til kategori A teknologi, slik selskapet anfører, innebærer at TAT AS bare får royalty inntekter av omsetning av kategori A produkter. I følge TP rapporten har produkter basert på en gitt teknologi kun en forventet levetid på 2 år. Duffs & Phelps har i sin verdsettelse i 2007 lagt til grunn en levetid for eksisterende teknologi på maksimalt 5-6 år. Selskapets royalty inntekter vil måtte forventes å bli redusert og opphøre etter hvert som kategori A produktene utfases og erstattes av kategori B produkter. I analysen under legges det til grunn en tidshorisont på 9 år som er betydelig lenger enn den tidshorisont selskapet selv legger til grunn i Duff & Phelps rapporten (5-6 år):

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Nåverdi
Forventet omsetning Kategori B	0	0	0	280 426	707 524	978 501	1 545 411	2 155 757	2 867 697	
Forventet omsetning Kategori A	1 333 483	1 557 800	1 731 889	1 731 889	1 645 294	1 480 765	1 184 612	710 767	142 153	
Vekstrate		17 %	11 %	0 %	-5 %	-10 %	-20 %	-40 %	-80 %	
Royalty	80 009	93 468	103 913	103 913	98 718	88 846	71 077	42 646	8 529	
FoU	-70 000	-70 000	-60 000	-60 000	-57 000	-51 300	-41 040	-24 624	-4 925	
Cashflow	10 009	23 468	43 913	43 913	41 718	37 546	30 037	18 022	3 604	
Skatt	2 803	6 571	12 296	12 296	11 681	10 513	8 410	5 046	1 009	

Cashflow etter skatt	7 206	16 897	31 618	31 618	30 037	27 033	21 626	12 976	2 595	
Neddiskontering	89,42 %	79,96 %	71,50 %	63,94 %	57,18 %	51,13 %	45,72 %	40,88 %	36,56 %	
Cashflow	6 444	13 511	22 608	20 216	17 174	13 821	9 887	5 305	949	103 470

De 3 første årene er det lagt til grunn forventninger om omsetningsøkning på henholdsvis 17 og 11 %. Fra 2003 begynner ny teknologi (kategori B) å erstatte gammel teknologi og omsetningen av kategori A produkter forventes å synke i perioden 2004-2008 for å opphøre helt i 2009. FoU kostnadene estimeres fra 2004 å synke i takt med utfasingen av kategori A teknologien. Forøvrig er beregningen basert på de samme forutsetninger som verdsettelsen ut i fra en lang tidshorison.

Ut i fra eierskap kun til kategori A teknologien beregnes verdien av IP rettighetene til kr 103 mill. NOK, som er betydelig lavere enn det vederlag på 1 milliard NOK som TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999.

Det fremgår at utsiktene til royalty inntekter kun av omsetning av kategori A produkter, ikke kan forsvare vederlaget på 1 milliard NOK som TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999. En kortsiktig tidshorison gir selskapet synkende royalty inntekter over en relativt kort tidsperiode og medfører at IP rettighetene blir tilnærmet verdiløse etter relativt kort tid (Gir små eller ingen fremtidige inntektsstrømmer). Beregningene viser at vederlaget for IP rettighetene bare kan forsvares økonomisk under forutsetningen at TAT AS også får eierskap til ny teknologi og nye produkter (kategori B), slik blant annet TP rapporten konkluderer med at TAT AS skal få. At TAT AS har fått sitt vederlag for IP rettighetene i 2007 transaksjonen, beregnet på grunnlag av eierskap kun til de de utdaterte kategori A rettighetene, har undergravet selskapets immaterielle verdier og investeringen IP rettighetene i 1999, og påført selskapet et økonomisk tap ved realisasjon av disse rettighetene på 397 millioner NOK.

Selskapet har i 2007 verdsatt de såkalte kategori A IP rettighetene til 157 mill NOK (29 mill USD). Duffs & Phelps verdsettelse baserte seg på estimerte inntektsstrømmer fra hele omsetningen av de såkalte kategori A produktene isteden for en inntektsstrøm basert på royalty inntekter av denne omsetningen.

Denne måten å verdsette TAT AS IP rettigheter fremstår som ukorrekt da TAT AS, på salgstidspunktet i 2007, ikke solgte og produserte produktene selv, men kun var teknologieier og mottok royalty på 6 % fra TAT Ltd for bruk av teknologien.

Omsetningen til TAT AS bestod således av royalty inntekter knyttet til omsetningen i TAT Ltd og selskapets kostnader bestod av forskning og utvikling, som ble utført av TAT Ltd for TAT AS regning. En riktig verdsettelse av kategori A teknologien i 2007, basert på selskapets egne estimater og forutsetninger, vil måtte basere seg på forventede royalty inntekter av kategori A produkter, som gir negative inntektsstrømmer for perioden 2007-2012:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Sum
--	------	------	------	------	------	------	-----

							<i>innteksstrøm</i>
<i>Estimert omsetning av kategori A produkter, Duffs & Phelps</i>	318 000	369 000	196 200	98 400	58 200	39 000	
<i>Royaltysats</i>	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	
<i>Royalty av kategori A omsetning</i>	19 080	22 140	11 772	5 904	3 492	2 340	
<i>Estimerte FoU kostnader, Duffs & Phelps</i>	35 400	37 200	19 800	9 600	6 000	4 200	
<i>Innteksstrømmer</i>	-16 320	-15 060	-8 028	-3 696	-2 508	-1 860	-47 472

Som det fremgår blir innteksstrømmene negative da estimerte FoU kostnader overstiger forventede royalty inntekter.

Oppsummert forutsetter størrelsen på det vederlag TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999 at TAT AS ble eier av ny teknologi og nye produkter (kategori B), som er i tråd med i TP rapportens konklusjoner, og samsvar med hvordan TAT konsernet har innrettet seg i perioden 1999-2007, ved at TAT AS fikk royalty av all omsetning av kategori B produkter og fikk eierskap til alle kategori B patentene.

Ericsson har fremholdt at kjøpesummen var høy fordi markedet var priset for høyt i 1999 og at selskapet gjorde en feilinvestering i 1999. Dette vises ved at "IT boblen" sprakk kort tid etter, synergiene selskapet hadde sett for seg ble ikke realisert, markedet sviktet og digitaliseringen utsettes. Hele investeringen var i følge Ericsson forfeilet.

Verdien på den oppkjøpte virksomheten ble kraftig redusert og de immaterielle eiendelene ble nedskrevet til 0 allerede i regnskapsåret for 2000. Selskapet har anført at kjøpesummen i 1999 ikke sier noe om eierskapet i 2007.

Retten er ikke enig i dette. For slike rettigheter er det etter rettens oppfatning markedet til enhver tid som alene angir verdien og det at rettighetene ble kjøpt i et åpent marked indikerer at kjøpesummen anga det som var markedsverdien i 1999. Selv om det var et verdifall i markedet i 2000 ble rettighetene kjøpt i markedet slik det var i 1999. Slik retten ser det viser dette momentet noe om hvilke forventninger TAT AS hadde da de kjøpte og betalte vederlaget av en slik størrelse. At det var et større verdifall i markedet etter kjøpet har etter rettens syn liten relevans for å vurdere TAT AS forventning ved kjøpet. Retten slutter seg til skatteklagenemndas vurdering av dette. Retten finner allikevel grunn til å understreke at dette momentet ikke sier noe utover TAT AS' forventninger ved kjøpet. Retten vil komme nærmere tilbake til dette i den samlede eierskapsvurderingen.

5.1.11 Duff & Phelps rapportene

Etter oppkjøpet av TAT ga Ericsson oppdrag til Duff & Phelps å verdsette de ulike eiendelene av selskapet. Duff & Phelps avga sin første rapport den 1. juni 2007. Denne omhandlet kun verdsettelse av eiendelene og har ingen relevans i eierskapsvurderingen. Den andre rapporten var i følge selskapet ferdig i desember 2007, men er datert 11. januar 2008 og gjaldt også hvordan eierskapet av teknologirettigheter skulle fordeles. Det er Duff & Phelps rapporten datert 11. januar 2008 som danner grunnlaget for selskapets allokering av verdier i ligningen 2007 og selskapets opplysning om eierskapet og fordeling av salgsinntekt avspeiler således konklusjonene til Duff & Phelps. Det har vært uenighet om rapporten har blitt til i anledning skattesaken eller ikke.

Duff & Phelps ble deretter bedt om å gjøre en ny vurdering av allokeringen, og avga en ny rapport 22. januar 2009. Skattekontoret tok første gang opp eierskapet med Ericsson i juli 2008 og det er ikke tvilsomt og heller ikke bestridt at rapporten fra januar 2009 har blitt til i anledning saken. Heller ikke denne blir tillagt betydning i rettens vurdering av eierskapet.

Retten finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn i vurderingen av om rapporten datert 11. januar 2008 er blitt til i anledning saken, da retten uansett ikke kan se at rapporten har nevneverdig bevisverdi for rettens vurdering.

Det fremgår av rapporten at vurderingen baserer seg på følgende informasjon:

“In general, our procedures included, but were not limited to, the following:

Analysis of conditions in, and the economic outlook for, the Market;

Analysis of general market data, including economic, governmental, and environmental forces which could affect the Fair Market Value of the legal entities;

Discussions with management of Ericsson and Tandberg concerning the history, current state, and future operations of Tandberg and the legal entities;

Discussions with management of Ericsson and Tandberg to obtain explanations and clarifications of the data provided;

Discussions with management of Ericsson and Tandberg regarding the ownership of IPRs;

Analysis of operating and financial projections for Tandberg on both a Consolidated Group and legal entity level, including revenues, operating margins (e.g., earnings before interest and taxes), working capital investments, and capital expenditures based on Ericsson’s expectations, and management representations;

Analysis of revenue and gross margin projections on a legal entity level provided by Tandberg management; and

Analysis of other facts and data considered pertinent to our valuation to arrive at a conclusion of the Fair Market Value of the legal entities.”

Når det gjelder vurderingen av eierskapet synes vurderingen å basere seg hovedsakelig på samtaler med lederne i TAT og Ericsson på tidspunktet for arbeidet med rapporten, formentlig i slutten av 2007. Den utgjør således ikke et selvstendig tidsnært bevis. Duff & Phelps har ikke drøftet avtalen av 22. april 2002 eller TP rapporten og heller ingen andre av de relevante bevismomenter retten har fått presentert under hovedforhandlingen, slik som betaling av royalty, patenter, FoU-kostnader, m.v.

Retten kan derved ikke se hvilken selvstendig bevisverdi rapporten har utover at den viser hvordan ledelsen i TAT og Ericsson så på dette spørsmålet kort tid før innleveringen av selvangivelsen i 2007, hvilket jo nettopp er sakens sentrale bevisstema og i kjernen av det retten skal vurdere på grunnlag av et langt bredere bevisbilde. Retten finner derfor ikke grunnlag for å trekke noen bevismessige holdepunkter ut av rapporten.

5.1.12 Skattemessig fordel ved allokeringen

Ericsson har understreket at de ikke har hatt noen skattemessig fordel av den allokeringen som ble gjort og at den kun baserer seg på Duff & Phelps rapportene. Tvert i mot var skattesatsen 30 % i Storbritannia, mens den var 28 % i Norge.

Staten har pekt på at Ericsson i Storbritannia kunne redusere skattepliktig gevinst for TAT Ltd ved å gi konsernbidrag til Ericsson Ltd i Storbritanniasom hadde underskudd. Samtidig, i Norge, kunne Ericsson AS redusere sitt overskudd ved å gi konsernbidrag til TAT AS som kunne avregnes mot TAT AS' underskudd.

Skattekontoret har omtalt dette i sitt vedtak:

Skattekontoret bemerker at Ericsson Limited i Storbritannia går med store underskudd som kan motregnes mot overskuddet i TAT Ltd ved såkalt "Group Relief". Det fremgår av årsrapporten at selskapet har mottatt svært store slike bidrag i 2007 i forhold til 2006 som må kunne knyttes til TAT Ltd overskudd fra salget av teknologi rettighetene. Vi har videre merket oss at skattesatsen i Storbritannia er redusert fra 30 % til 28 % fra april 2008. Samtidig ser vi at Ericsson AS i Norge er i overskuddposisjon og således avga konsernbidrag i 2007 på i alt kr 47 millioner, herunder 4,9 millioner til TAT AS. Slik sett fremstår tilordningen av vederlaget for teknologi rettighetene til TAT Ltd som skattemessig gunstig for Ericsson konsernet.

Det fremgår av TAT Ltds årsrapport 2007 at det faktisk ble gitt et slikt konsernbidrag ("Group relief") i 2007 på GBP 69 893 364. Dette tilsvarer NOK 820 548 093 etter gjennomsnittskursen for 2007 og representerer ca 70 % av gevinsten i Storbritannia. I realiteten ble således den skattepliktige gevinsten redusert fra NOK 1 167 667 745 til NOK 347 119 652. 30 % av dette, NOK 104 135 896, gikk således til skatt.

Dersom hele vederlaget ville blitt tilordnet Norge ville gevinsten blitt NOK 770 884 380, og med 28 % skatt ville skatten blitt NOK 215 847 626.

Staten har lagt til grunn at gevinsten ville blitt ført på gevinst- og tapskonto i Norge. Da skal 20 % av saldoen på gevinst- og tapskontoen beskattes hvert år. Staten har beregnet dette slik:

NOK	2007	2008	2009	Sum
Saldo	770 884 380	616 797 504	496 456 004	
20 % av GT	154 176 876	123 341 500	98 691 200	376 209 576
Skatt (28 %)	43 169 525	34 535 620	27 633 536	105 338 681

Som oversikten ville samlet skatt i Norge allerede i 2009 blitt mer enn i Storbritannia, og i de etterfølgende årene ville selskapet måtte beskatte den resterende del av gevinsten.

Selv om dette momentet ikke er en del av vurderingen av eierskapet, finner retten det relevant, da selskapet selv har pekt på skatteulempen med å legge dette til Storbritannia. Etter rettens syn er selskapets anførsel ikke riktig, det er sannsynligvis motsatt; at selskapet faktisk har hatt en klar skattefordel ved den allokeringen som ble foretatt.

5.1.13 Samlet bevisvurdering eierskapet

Partene er enige om at avtalen er det sentrale utgangspunktet for å klarlegge eierskapet. Retten er enig i denne vurderingen.

Etter rettens foranstående vurdering legger retten til grunn at MPEG 4 teknologien og tilhørende produkter var å anse som en del av FoU tjenestene TAT Ltd utførte for TAT AS og at TAT AS etter avtalen av 22. april 2002, pkt. 10.4 skulle bli eier av denne teknologien. Gjennom vurderingen av TP rapporten er det heller ingen tvil om at det der er forutsatt at TAT AS skulle eie ny, fremtidig teknologi. Utfra korrespondansen i forbindelse med utarbeidelsen av TP rapporten finner retten imidlertid at TAT forut for inngåelsen av avtalen av 22. april 2002 har gitt uttrykk for at noe annet; at ny teknologi tilhører TAT Ltd og at kostnadene forbundet med dette skulle forbli i England inntil videre. Det er ikke dokumentert at partene senere har endret oppfatning om dette, annet enn at uttalelsene om eierskap i TP rapporten ble stående uendret.

TAT Ltd har betalt royalty på grunnlag av den nye teknologien. Som retten har vurdert og påpekt, er det vanskelig å forstå at selskapet har fortsatt å gjøre dette etter at den nye teknologien etablerte seg som selskapets vesentlige teknolog dersom TAT Ltd virkelig oppfattet at de var eier av teknologien. Det samme gjelder registrering av patenter. Det faktum at det etter 2005 har blitt registrert en rekke patenter tilknyttet MPEG 4 relaterte produkter i TAT AS' navn, er vanskelig å forstå dersom TAT Ltd virkelig oppfattet seg selv som eiere av teknologien.

Staten har anført at det har formodningen i mot seg at TAT senere har valgt å spre eierskapet til teknologien når man i 1999 valgte å samle all teknologi i Norge. Retten er enig i synspunktet, men finner ikke å tillegge dette stor vekt i eierskapsvurderingen. Staten har videre anført at det savner et tydelig beslutningsgrunnlag, evt en styrebeslutning dersom partene allikevel valgte å fordele teknologien. Også dette er det lett å si seg enig i, men heller ikke dette momentet kan få avgjørende vekt. Dersom partenes oppfatning i 2002 var slik det fremgår av e-posten av 23. november 2001 har ikke partene hatt noen foranledning til ta en beslutning som innebar at ny teknologi skulle bli i England dersom dette var partenes hensikt, idet partene da oppfattet at ny teknologi faktisk skulle forbli i England.

Ericsson har anført at TAT Ltd har betalt for kostnadene til utviklingen av den nye teknologien. Staten har under hovedforhandlingen kommet dem i møte og er enig i at de har betalt betydelige deler av disse kostnadene. Retten har konkludert i samsvar med Statens syn; at kostnadene i betydelig grad er dekket av TAT Ltd, men at den fremlagte dokumentasjon lider av en del uklarheter og svakheter, slik at retten ikke har funnet det tilstrekkelig dokumentert og sannsynliggjort at TAT Ltd har dekket alle kostnadene i den grad selskapet selv hevder.

Samlet sett er det vanskelig å trekke noe entydig bilde utfra bevisene i saken. I utgangspunktet er det rettens syn at avtalen og TP rapporten danner tungtveiende momenter i eierskapsvurderingen. Dette støttes av selskapets anmodning om endring av ligningen for 1999-2000. Det er også rettens oppfatning at FoU tjenestene gjaldt videreutvikling av produktkategorier og ikke bare hvert enkelt produkt som eksisterte i 1999. Disse forhold er tidsnære bevis som taler med styrke for at TAT AS er å anse som eier av også den nye teknologien.

Uttalelsen i e-posten av 23. november 2001 medfører imidlertid en viss tvil om partene har hatt en avvikende oppfatning av eierskapet. E-posten er også et tidsnært bevis om partenes forståelse på avtaletidspunktet. Utfra betaling av royalty og patentregistreringen er det allikevel vanskelig for retten å se at TAT Ltd har hatt en klar oppfatning av det var de som var eier av den nye teknologien og heller ikke at TAT AS har oppfattet at det var datterselskapet som skulle eie teknologien.

Avtalesituasjonen er uklar og bevisene om hva partene har ment er på sentrale punkter motstridende og trekker i ulike retninger. Dette kan muligens forklares utfra at det er snakk om to datterselskaper innen samme konsern og at man ikke har hatt det samme fokus på eierskapet som uavhengige selskaper ville hatt. Det er rettens oppfatning at to uavhengige selskaper av tilsvarende størrelse og profesjonalitet ville sikret klarhet og notoritet over eierskapet på en helt annen måte. Det er for eksempel usannsynlig at et uavhengig selskap ville registrert patenter på og betalt royalty til et annet selskap på grunnlag av noe selskapet skal eie selv.

Det skal gjøres en vurdering basert på hva som er det mest sannsynlige faktum. Retten har vært i betydelig tvil, særlig fordi avtalen og TP rapporten taler i retning av at TAT AS skulle være eier av den nye teknologien. Retten har allikevel kommet til å legge avgjørende vekt på hvem som har betalt for kostnadene forbundet med utviklingen av den nye teknologien. Staten har anført og retten har sluttet seg til at TAT Ltd har betalt for FoU for utvikling av betydelige deler av den nye teknologien. At TAT Ltd har tatt betydelige deler av kostnadene er etter rettens syn et tungtveiende moment for at TAT Ltd anså seg som eiere. Etter rettens syn må det bli en naturlig konsekvens av dette at TAT Ltd selv skal anses som eier av deler av teknologien som samsvarer med det de selv har bekostet. TAT Ltd har ved dette hatt betydelige utgifter til denne, og også kostnadsrisikoen, og det er derfor også rimelig at det er disse som anses som eiere og som får inntekten ved salget. På samme måte har utgiftene formentlig blitt fradragsført i England, og det er rimelig at England får inntektsbeskatningen.

Retten er ikke enig med Staten i at TAT Ltd, ved å betale utvikling av egen teknologi, ikke kan endre avtalen om eierskap ensidig. For det første vurderer retten ikke at avtalen om eierskap er helt klar og entydig, sett i lys av e-posten av 23. november 2001. Dette til tross for at det er mange momenter som støtter avtalen. Slik sett vil det ikke nødvendigvis være snakk om å *endre* avtalen. Retten vurderer også at TAT Lts betydelige bekostning av FoU er en bekreftelse på det

standpunkt som kom til uttrykk i e-posten og viser TAT Lts opptreden og forståelse av avtalen. Etter rettens syn må dette utgjøre et tungtveiende moment i fortolkningen. Etter rettens vurdering kan heller ikke det faktum at TAT Ltd har betalt for dette selv, nødvendigvis karakteriseres som "ensidig". Det er snakk om et løpende avtaleforhold hvor avregningene og fordelingene av kostnadene skjer årlig over flere år fra 2002 – 2007. Dersom TAT AS var uenig i denne fordelingen av kostnader må det legges til grunn at de ville reagert og tatt dette opp med TAT Ltd. At de ikke har gjort det, innebærer etter rettens syn mest sannsynlig en aksept fra TAT AS' side. TAT Ltd's betaling av utviklingen avspeiler slik sett begge parters aksept av at TAT Ltd eier den nye teknologien i den utstrekning kostnadene dekker dette. Selv om dette avviker fra rettens fortolkning av avtalen i lys av TP rapporten og de øvrige nevnte momenter som tilsier at TAT AS skulle være eier, gir dette så tungtveiende holdepunkter for at partene anser dette som avtalt, at det slår bevismessig gjennom i forhold til avtalen, jf Rt. 2009 s. 813. Selv om også de momenter som trekker i en annen retning er tidsnære bevis, er det rettens vurdering at også dette moment er et tidsnært bevis. Etterberegningene fra TAT AS som ble gjort i kjølvannet av TP rapporten, viser at det ble gjort en oppsplitting av kostnader i samsvar med at TAT AS skulle betale for vedlikehold av rettighetene som ble kjøpt i 1999 mens TAT Ltd skulle betale for nyutvikling. Dette skjedde altså allerede i 2002 og har pågått frem til 2007. Selv om retten har konkludert med at beregningene fra 1999-2002 trolig ikke gir et korrekt bilde av allokeringen, viser det faktum at selskapets finansdirektør faktisk gjorde et skille også for disse tidlige årene, at det var slik selskapet forstod at fordelingen av kostnadene, og således også eierskapet skulle være.

Det er etter rettens konklusjon vedrørende betaling for utviklingen av teknologien, uklart hvor mye TAT Ltd faktisk selv bekostet av utviklingen. Uansett er det imidlertid snakk om betydelige kostnader. Det fremstår etter bevisførselen som at dette har vært gjort bevisst fra TAT Lts side.

Retten legger etter dette til grunn at TAT Ltd skal anses som eier av den delen av teknologien de selv har bekostet utviklingen av. Som det fremgår av rettens vurdering i punkt 4.1.6 er det etter rettens syn ikke bevismessige holdepunkter for å si at TAT Ltd har bekostet all utvikling av det de kaller kategori B teknologien slik Ericsson har anført. Retten har ikke tilstrekkelige holdepunkter for å gjøre en nærmere fordeling av eierforholdet men overlater dette til ny vurdering fra ligningsmyndighetenes side. Retten ser at dette kan bli utfordrende all den tid Ericsson fastholder at de allerede har dokumentert at de har dekket kostnadene til utviklingen av den nye teknologien. Staten har imidlertid kommet Ericsson i møte på at de har bekostet betydelige deler av den og retten legger til grunn at det vil la seg gjøre å foreta en oppsplitting av eierskapet til IP rettighetene. Teknologien er ikke en samlet størrelse, men knyttet til en rekke ulike produkter og produktkategorier. Retten antar det derfor vil være mulig å fordele rettighetene i samsvar med rettens konklusjon.

Partenes anførsler og påstander, og bevisførselen for øvrig, har kun fokusert på et samlet eierskap til den nye teknologien. Etter rettens vurdering ligger det innenfor partenes påstander og påstandsgrunnlag å dele eierskapet slik retten nå gjør. Retten legger opp til en kvantitativ fordeling og dette er i samsvar med disposisjonsprinsippet, jf tvl. § 11-2 nr. 1.

Skatteklagenemndas vedtak går ut på at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene i selskapet. Utfra rettens konklusjon er det klart at nemndas vedtak må settes til side hva angår eierskapet til teknologien.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å drøfte Ericssons subsidiære anførsel om at inngangsverdien til TAT AS skal økes med TAT Ltds kostnader til utvikling av teknologien.

5.2 ROYALTY

Skatteklagenemndas vurdering og konklusjon vedrørende royaltyvederlaget baserer seg på at TAT AS fullt ut eide alle teknologirettighetene i TAT konsernet. Det følger av rettens konklusjon vedrørende eierskapet at dette er delt mellom TAT AS og TAT Ltd. Den nærmere fordeling vil gi grunnlag for en ny vurdering av royaltyspørsmålet, både hvorvidt det forelå grunnlag for skjønn, og evt også utøvelsen av skjønnet. Retten finner på denne bakgrunn at også skatteklagenemndas konklusjon vedrørende royaltyvederlaget må oppheves.

5.3 TILLEGGSSKATT

På samme måte baserer skatteklagenemndas vurdering og konklusjon vedrørende tilleggs-skatten seg på at TAT AS fullt ut eide alle teknologirettighetene i TAT konsernet. Det følger av rettens konklusjon vedrørende eierskapet at dette er delt mellom TAT AS og TAT Ltd. Det kan riktignok fortsatt anføres at TAT AS ga uriktige og ufullstendige opplysninger ved selvangivelsen i 2007 men den nærmere vurdering og beregning vil avhenge av hvordan eierskapet rent faktisk blir fordelt. Det samme vil virke inn på royalty og tilleggs-skatt knyttet til den.

Retten finner derfor at også skatteklagenemndas vedtak vedrørende tilleggs-skatten må oppheves.

5.4 SAKSKOSTNADER

Begge parter har krevet saksomkostninger. Etter tvisteloven § 20-1, første og annet ledd har en part som har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige vunnet saken, og derved krav på full erstatning for sine saksomkostnader fra motparten

Ericsson AB har fått medhold i påstanden, men ikke i anførselen om at TAT Ltd eide kategori B teknologien i sin helhet. Staten har ikke fått medhold i sin påstand, og heller ikke i anførselen om at TAT AS eide all teknologi i TAT konsernet. Staten har imidlertid fått medhold i at TAT AS eier mer av teknologirettighetene enn det som ble oppgitt til ligningsmyndighetene i selvangivelsen i 2007. I realiteten innebærer rettens avgjørelse av teknologien må fordeles mellom partene og retten finner det riktig å anse at saken er dels vunnet, dels tapt for begge parter. Det er derfor i utgangspunktet ikke grunnlag for å tilkjenne saksomkostnader.

Etter tvisteloven § 20-3 kan en part som har fått medhold av betydning uten å vinne saken, helt eller delvis tilkjennes saksomkostnader av motparten hvis tungtveiende grunner tilsier det. Retten har vurdert hvorvidt denne bestemmelsen skal tilsi at Ericsson skal få dekket sine saksomkostnader, men kommet til at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse. Retten finner det tvilsomt hvorvidt Ericsson kan anses å ha fått medhold "av betydning". Uansett kan ikke retten se at det foreligger slike tungtveiende grunner som bestemmelsen krever.

Retten har etter dette kommet til at det ikke skal tilkjennes saksomkostnader.

På grunn av sommerferie er dommen ikke avsagt innen fristen i tvisteloven § 19-4 (5).

5. DOMSSLUTNING

1. *Ligningen av Tandberg Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:*

A. Tilordning av vederlag for salg av teknologi til Ericsson AB ved avtale den 20. desember 2007.

B. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Tandberg Television Ltd betalte til Tandberg Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007.

C. Ileggelse av tilleggs katt med 60 % av skatten på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt A og B.

2. *Sakskostnader tilkjennes ikke*

SkN 15-097 Fradragsnekt for kontante kostnader – tilleggs katt

Lovstoff: Skatteloven § 6-51.

Oslo tingrett: Dom av 19. juni 2015, **sak nr.:** 14-182232TVI-OTIR/03

Dommer: Tingrettsdommer Per Kaare Nerdrum.

Parter: A (advokat Morten Sandli) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Per Sigvald Wang).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjelder spørsmål om fradragsnekt for kontant betaling, jf. skatteloven § 6-51. I taxinæringen har det vært vanlig at sjåførene løpende beholder den delen av omsetningen som betales kontant. Ved utløpet av hver måned leverte sjåføren sine skiftlapper til drosjeeieren, som summerte samlet omsetning og beregnet samlet sjåførlønn, innbetalte skattetrekk for den enkelte sjåfør, avregnet sjåførens gjenstående lønnskrav mot den mottatte kontantomsetning og utbetalte sjåførens eventuelle tilgodehavende. Etter skatteloven § 6-51 gis det kostnadsfradrag for samlede utbetalinger over 10.000 kroner bare når betalingen skjer via bank. Reglene om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning. Spørsmålet i saken var om den nevnte praksisen, hvor sjåføren beholdt kontantdelen av omsetningen, var dekket av motregningsunntaket. Tingretten fant at de kontante lønnsutbetalingene falt utenfor motregningsunntaket etter skatteloven § 6-51, fordi verken drosjeeier eller sjåfører avga noen motregningserklæring, som er et av hovedvilkårene for motregning. Saksøker nådde heller ikke frem med anførsler om at fradragsnekt og tilleggs katt til sammen bryter et påstått menneskerettslig forholdsmessighetsprinsipp.

Saken gjelder rekkevidden av motregningsunntaket i skatteloven § 6-51 for drosjeeier, hvis sjåfører løpende beholdt den del av drosjens omsetning som kunden betalte kontant som forskudd på lønn.

Framstilling av saken

Sakens juridiske bakgrunn

Skattelovens hovedregel om kostnadsfradrag etter § 6-1 er at det ved ligningen gis fradrag for "*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.*"

Hovedregelen presiseres, utvides eller innskrenkes gjennom en rekke etterfølgende bestemmelser i skattelovens kapittel 6.

Saken knytter seg bestemmelsen om at kostnadsfradrag bare gis for samlede betalinger utover 10 000 kr, når betalingen skjer via bank mv i skatteloven § 6-51. Lovbestemmelsens tre første punktum lyder:

"Fradrag gis bare for kostnader etter dette kapittel når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10.000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling ved anvendelse av beløpsgrensen i forrige punktum. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år."

Bestemmelsen ble vedtatt etter forslag fra Skatteunndragelsesutvalget (NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelse), jf Prop. 1 L (2009-2010) kapittel 5. Begrenset bruk av kontante betalingsmidler var ett element i regjeringens kamp mot skatte- og avgiftsunndragelser. Regjeringen mente at "(K)ontant betaling vanskeliggjør myndighetenes arbeid med å avdekke og dokumentere skatte- og avgiftsunndragelser. Betaling med kontanter gjør det mulig å gjennomføre transaksjoner som ikke etterlater seg spor, og som derfor er vanskelige å påvise i ettertid." (proposisjonens s 26 – Kap 5.1 Innledning).

Proposisjonens pkt 5.3.6 (s 32 – 37) begrunnet lovforslagets utforming nærmere. Lovgiver valgte bevisst å bare innrømme fradragsrett for de betalinger som ble formidlet via bank, fremfor å nekte fradrag for alle betalinger som skjedde ved kontanter, for å begrense avgrensingsproblemene. Formålet med å kreve overføring via bank var å sikre at begge betalingstransaksjonens parter kunne identifiseres ved kontroll, uavhengig av om mottaker var i Norge eller utlandet. Avslutningsvis i departementets gjennomgang av hvilke typer transaksjoner bestemmelsen omfatter heter det (Proposisjonen s 33 fjerde avsnitt):

"Ved flere transaksjoner mellom to parter er det i en del tilfeller praktisk at mellomværende gjøres opp med motregning, f. eks. med byttemhandel. Forslaget om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning."

I det følgende benevner tingretten dette som "*Motregningsunntaket*". Motregningsunntaket kommer ikke til uttrykk i lovteksten.

Etter bestemmelsens fjerde ledd kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse "når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig", samtidig som departementet etter femte ledd i forskrift kan "gjøre unntak fra kravet om betaling via bank i særlige tilfeller." Så langt har ikke departementet fattet noen slike vedtak.

Lovendringen ble vedtatt 11. desember 2009. Den trådte i kraft først fra 1. januar 2011, begrunnet i at næringslivet skulle få tid til å tilpasse seg endringen. I prinsipputtalelse av 8. februar 2011 uttalte skattedirektoratet at § 6-51 rettet seg mot alle kostnader og at det ikke var gjort unntak for noen kostnadsarter. Bestemmelsen omfattet derfor også betaling av lønn. I senere prinsipputtalelse av 26. august 2011 avklarte Skattedirektoratet anvendelsen av 10 000 kr-grensen på løpende og periodiske ytelser ytterligere.

Sakens faktiske bakgrunn

Saksøker A har et enkeltpersonforetak med samme navn som driver drosjevirkosomhet tilknyttet Oslo Taxi. Han administrerer fem drosjeløyver og hadde 11 ansatte sjåførere.

Sjåførenes lønn utgjorde mellom 40 og 45 % av innkjørt omsetning, uten at ansettelsesavtalene regulerte lønnsutbetaling eller motregning særskilt. For tingretten har partene vært enige om

- at drosjekunder betaler kontant eller med kort. Over tid har kort-andelen av totalomsetningen økt på bekostning av kontant-andelen. Mens anslagsvis 60 – 70 % av totalomsetningen var kontanter i år 2000, utgjør kontant-andelen i dag ca 25 – 30 %;
- at den tradisjonelle ordning i drosjenæringen har vært at sjåføren beholdt kontantomsetningen som ble kjørt inn på det enkelte skift, mens drosjeeier mottok kort-omsetningen direkte til sin bankkonto. Driftskostnader på bilen ble belastet drosjeeier, enten via betalingskort som fulgte bilen (typisk drivstoff) eller notering og månedlig fakturering fra faste leverandører (typisk bilvask, vedlikehold mv). Ved avslutningen av hvert sjåfør-skift (normalt 12 timer brutto) skrev taksameteret ut skiftlapp som dokumenterte blant annet samlet omsetning og fordeling mellom kontantbetaling og kortbetaling. Ved utløpet av hver måned leverte sjåføren sine skiftlapper til drosjeeieren, som summerte samlet omsetning og beregnet samlet sjåførlønn; innbetalte skattetrekk for den enkelte sjåfør; avregnet sjåførens gjestående lønnskrav mot den allerede mottatte kontantomsetning, og utbetalte sjåførens eventuelle tilgodehavende. Dersom mottatt kontantforskudd og skattetrekk oversteg samlet månedslønn, måtte sjåføren betale inn differansen. Siden ca 2006 – 2007 har kontantomsetningen utgjort en så liten del av totalomsetningen at sjåførene gjennomgående har hatt et netto tilgodehavende lønnskrav på drosjeeieren ved utløpet av hver måned;
- at ingen kontanter tilhørende A fulgte bilen mellom den enkelte sjåførs skift. Hver enkelt sjåfør holdt selv kontant vekslekaske, og kontantomsetningen ble fortløpende sammenblandet med sjåførens egne kontanter uten krav om merking, atskilt kasse eller lignende; og
- at A praktiserte den tradisjonelle ordning som her er beskrevet, for sine sjåførere frem til 1. april 2011. 1. april 2011 instruerte A sjåførene om at også kontantomsetningen skulle innbetales til drosjeeier hver måned, og at samlet lønn skulle utbetales via bank. Ikke alle sjåførere gjorde som instruert, blant annet fordi de angivelig ikke hadde bankkonto. Disses arbeidsforhold ble etter hvert avsluttet. Det er enighet om at arbeidsforholdet til

- en sjåfør med samlet kontantlønn 85 446 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av mai 2011;
 - en sjåfør med samlet kontantlønn 41 742 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av juli 2011;
 - en sjåfør med samlet kontantlønn 98 611 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av august 2011; og
 - en sjåfør med samlet kontantlønn 170 893 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av oktober 2011.
- I tillegg sluttet ytterligere fem sjåførere med samlet kontantlønn 223 056 kr i 2011 i tiden mellom 1. januar og 1. april 2011. Etter utløpet av oktober 2011 leverte følgelig samtlige As sjåførere også kontant-omsetningen til drosjeeier, og mottok sin samlede lønn via bank, i samsvar med As instruks av 1. april 2011.

Prosesshistorie

Etter bokettersyn i januar – mars 2013 vedtok skattekontoret 26. august 2013 å nekte A fradrag for kontante lønnsutbetalinger med kr 1 230 802 kr i inntektsåret 2011, og ila 30 % tilleggsskatt på det samme beløp. Vedtaket ble enstemmig stadfestet av skatteklagenemnda 11. mai 2014 (heretter "*Vedtaket*").

A tok ut stevning 12. november 2014 og påsto Vedtaket opphevet. I tilsvar av 11. desember 2014 påsto staten seg frifunnet. Kort før hovedforhandlingen aksepterte staten As anførsler vedrørende hvilke lønnsbetalinger utover 10 000 kr som var foretatt utenfor bank. Partene reduserte derved det omtvistede beløp som A er nektet skattefradrag for og pålagt tilleggsskatt for, fra 1 230 802 kr til 719 158 kr, jf statens påstand post 1 og 2.

Hovedforhandling ble holdt 8. mai 2015 over en rettsdag. Hver av partene holdt ett hovedinnlegg samt replikk/duplikk, jf tvisteloven § 9-15 (10). Det ble foretatt slik dokumentasjon som rettsboken sammenholdt med rettens dokumenter viser.

Saksøkers – As - påstandsgrunnlag

A har i det vesentlige anført:

- Prinsipalt, at skattefradrag for de kontant utbetalte lønnsutgifter med 719 158 kr i 2011 ikke kan nektes. Motregningsunntaket oppsto fordi departementet endret Skatteunndragelsesutvalgets forslag om kontantforbud til et bankoverføringspåbud. Drosjenæringen var velkjent ved utformingen av NOU og proposisjon, og næringens lønnspraksis inklusive taksameterets skiftlapper oppfylte lovendringens formål om sporbarhet og kontrollhensyn fullt ut. Dagtelling av kassen kan derfor ikke begrunnes i kravet om full sporbarhet, slik Vedtaket feilaktig antar. Dersom lovgiver mente at drosjenæringen falt utenfor Motregningsunntaket, burde det fremgått.

Motregningsunntakets eksistens og rekkevidde fremgår av proposisjonen og LigningsABC, hensyntatt lovendringens formål. Det foreligger en motregnings-situasjon. Sjåføren har et opptjent hovedkrav mot A for lønn hvor frigjørings tiden har kommet, samtidig som A har et forfalt motkrav mot sjåføren tilsvarende skiftets kontantomsetning. Begge krav gjelder penger. Vedtaket s. 8 tredje avsnitt tar feil når det bygger på at motregning er avskåret fordi kontantomsetningen er virksomhetens penger – kontantomsetningen sammenblandes fortløpende med sjåførens personlige kontanter. Selv om A vil mangle separatistrett i sjåførens eventuelle konkursbo, er vilkårene for motregning likevel oppfylt.

I ethvert tilfelle er motregningsvilkårene oppfylt for tiden etter 1. april 2011, da A ga sjåførene instruks om å overføre kontantomsetningen til foretaket. Sjåførenes instruksbrudd etablerer forfalt motkrav og ga A motregningsadgang. A har håndhevet instruksene om innbetaling av kontantomsetningen så raskt som mulig, tatt i betraktning sjåførenes behov for å finne nytt arbeid, arbeidsmiljølovens stillingsvern og vanskene med å finne alternative sjåførere. Sjåførene aksepterte virksomhetens motregningsadgang i handling gjennom at de beholdt kontantomsetningen. Arbeidsmiljølovens motregningsforbud i § 14-15 hjemler verken ugyldighet eller tilbakesøkning, men eksponerer arbeidsgiver for straffansvar.

- Subsidiært, at avskåret skattefradrag etter § 6-51 er en straffereaksjon etter EMK, jf "*Engel-kriteriene*", som etter menneskerettsloven §§ 2 – 3 går foran norsk lov. Fradragsnektelsen er allmenpreventivt begrunnet og har pønalt karakter, og ble ansett som en tilstrekkelig sanksjon for å hindre økonomisk kriminalitet i form av skatteunndragelser og hvitvasking, jf NOU 2009 : 4 pkt 10.2. Samlet sanksjon (fradragsnektelse og tilleggsskatt) utgjør her nærmere 70 % av lønnskostnadene. Dette er vesentlig strengere enn det tilsvarende danske forbud (kontantsalg utover DKK 100 000 sanksjonert med bot tilsvarende 25 % av beløpet utover 100 000, minst DKK 10 000), som er straff.

Dels anføres på dette grunnlag at As enkeltpersonforetak bare kan straffes dersom kontantbeløpene er betalt av eller på vegne av foretaket, jf straffeloven 1902 § 48 a om foretaksstraff. Kontantomsetningen er betalt av den enkelte kunde, som ikke opptrer på vegne av foretaket. For tiden etter 1. april 2011 er kontantomsetningen i tillegg beholdt av de ansatte i strid med foretakets endrede instruks/praksis.

Dels anføres at Vedtaket må oppheves fordi det alminnelige strafferettslige og forvaltningsrettslige prinsipp om forholdsmessighet mellom forgåelse og reaksjon ikke er vurdert. 70 % er vesentlig strengere enn i andre sammenlignbare land, og i strid med forholdsmessighetsprinsippet. Alle regler om innberetning av lønn og skattetrekk er fulgt; alle kontrollhensyn tilknyttet transparens, sporbarhet og identifikasjon av betalere og mottaker er ivaretatt; og grunnvilkåret for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er uomtvistet oppfylt.

Saksøkers påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mai 2014 i endringssak for A vedrørende inntektsåret 2011 oppheves for den del som gjelder inntektstillegg på kr 1 230 802 som følge av nektet fradrag for lønnskostnader med samme beløp samt den tilhørende tilleggelsen av 30 % tilleggsskatt av skatt på inntektstillegget.
2. Staten v/ Skatt øst pålegges å erstatte A saksomkostninger,

Saksøktes – statens - påstandsgrunnlag

Staten har i det vesentlige anført:

- at ordlyden i § 6-51 er så klar at vilkåret om bankoverføring ikke kan tolkes bort på grunnlag av den begrensede proposisjonsuttalelsen. Ved samlet lesing retter avsnittet seg mot transaksjonsrekker mellom parter med innvilget kredittid, hvor motregning reduserer transaksjonskostnadene. Byttehandel-eksempelet skyldes at kontrollbehovet reduseres og sporbarheten øker ved naturaloppgjør. Lovendringens formål var å begrense kontantbruken,

der kontrollbehovet er størst. Motregningsunntaket bør derfor i høyden utstrekkes til å omfatte byttehandel-tilfellene slik at løpende kontant forskuddsbetaling som her faller utenfor;

- Subsidiært, at As ordning ikke innebærer motregning rettslig sett, hva enten den anses som en omforent løpende kontant (del)avlønning, eller en uberettiget tilegnelse fra sjåførenes side i strid med motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven § 14-15. Realiteten er at sjåfør mottar As kontanter fortløpende som forskudd på lønn. Realiteten endres ikke av at forskuddet avregnes månedsvis etterskuddsvis, eller av at kontantene betales direkte fra kunden til sjåføren som As stedlige representant. Motregningskonstruksjonen er i alle tilfeller både oppkonstruert, og lite treffende.

Bedømmelsen etter 1. april 2011 blir uendret. A er nærmest til å bære den skattemessige risiko for sine ansattes instruksbrudd, og lovgiver kan ikke ha ment at Motregningsunntaket også skulle omfatte motregning forbudt og straffbar etter arbeidsmiljøloven § 14-15. Tungtveiende reelle hensyn tilsier at også drosjenæringen omfattes, til tross for at skiftlappene gir full sporbarhet i As tilfelle. Sporbarheten vil kunne være mindre både i andre tilfeller og i andre næringer;

- At As forholdsmessighets-argumenter ikke fører frem. For det første begrenses ikke lovgiver av noe allment strafferettslig forholdsmessighetsprinsipp, verken etter EMK eller internrettslig. Enkelt-uttalelsen i Rt 2006 s 333 skyldtes fravikelse av Rt 1995 s 1278, og er ikke gjentatt i senere rettspraksis. EMD overprøver ikke all norsk straffutmålings forholdsmessighet generelt, jf LoR 2007 s 515.

For det andre gjelder det påståtte forholdsmessighetsprinsipp bare straff, ikke internrettslige materielle skatterettslige klassifikasjonsregler. Tap av fradragsrett er verken straff internrettslig eller etter EMK, jf Engel-kriteriene. Tilleggsskatt er straff etter EMK, men ikke internrettslig. Dette utløser ingen internrettslige følger, utover at EMKs rettssikkerhetsgarantier må ivaretas.

For det tredje er begge Vedtakets sanksjoner strengt lovbundne. Loven åpner verken for skjønnsutøvelse eller forholdsmessighetsvurderinger, verken for forvaltning eller domstol; og

- at straffeloven § 48 a om foretaksstraff er uten betydning, fordi tap av fradragsrett ikke er noen straff etter norsk internrett. Subsidiært er § 48 a oppfylt – presumpsjonen er at lønn til et foretaks ansatte betales av foretaket selv eller noen som handler på dets vegne. Selv om tap av fradragsrett skulle være straff etter EMK (hvilket bestrides); er rettsfølgen at EMKs rettssikkerhetsgarantier må iakttas, ikke at norsk-interne strafferegler som § 48 a får anvendelse.

Saksøktens påstand:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr. 511 644.
2. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt reduseres tilsvarende fra kr. 1 230 802 til kr. 719 158.
3. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.
4. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Rettsens vurdering

A har angrepet Vedtakets gyldighet på to alternative rettslige grunnlag, som stikkordsmessig kan kalles henholdsvis "motregning" og "menneskerettigheter". Tingretten ser først på Vedtakets gyldighet i lys av Motregningsunntaket.

Selv om det ikke kommer til uttrykk i selve lovteksten, er tingretten ikke i tvil om at det på grunnlag av lovforarbeidene gjelder et Motregningsunntak fra tilleggskravene for fradragsrett oppstilt i skatteloven § 6-51. Tilleggsvilkår for skattemessig fradragsrett for reelle utgifter utover hovedregelen i § 6-1 må anses som et "inngrep i borgernes rettsfære", som etter legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov. Det er uomstridt at skatteloven § 6-51 oppfyller hjemmelskravet.

Derimot gjelder ikke uten videre noe tilsvarende krav om lov-hjemmel for å presisere eller innskrenke rekkevidden av tilleggsvilkåret i § 6-51. Motregningsunntaket eksistens fremgår klart av proposisjonen, og kommer derved til uttrykk i rettskildefaktorer av tilstrekkelig trinnhøyde til å begrense lovtekstens slagvidde, isolert fortolket. En slik lovgivningsteknikk, som medfører at lovteksten alene ikke uttrykker regelens fulle innhold, er ikke helt uvanlig, selv om den sjelden er ideell. Et velkjent og hyppig anvendt eksempel er vilkåret for midlertidig ansettelse etter arbeidsmiljøloven om at "... arbeidet atskiller seg fra det som ordinært utføres i virksomheten" som ble innført i 1995, i tillegg til det opprinnelige vilkåret om at "arbeidets karakter tilsier det". Den samlede regel finnes 20 år etter fortsatt i dagens arbeidsmiljølov som § 14-9 (1) bokstav a. Også skatteetaten har i Lignings-ABC bygget på at tilleggsvilkåret er tilstrekkelig hjemlet, jf den fremlagte utgave for 2013-2014 s 804.

Motregningsunntaket innhold fremkommer ved en tolking av proposisjonsuttalelsen. Det ligger nær å tolke uttalelsens første punktum som en begrunnelse for unntaket, knyttet til praktiske hensyn i en ikke uttømmende angivelse av typetilfeller (byttehandel).

Selve unntaket innhold fremgår av annet punktum, hvor det heter at tilleggsvilkårene for å beholde fradragsadgang "... ikke er ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning." Juridisk-teknisk er rettsfølgen etter § 6-51 ikke forbud eller ugyldighet, men tap av skattemessig fradragsrett. Tingretten er ikke desto mindre trygg på at når lovgiver ved endringen mente å ikke "begrense adgangen" til motregnings-oppgjør, følger det uten videre av sammenhengen at oppgjør ved motregning da skulle likestilles skattemessig med oppgjør via bank. Å tillate motregning, men øke betalernes kostnader med 28 eller ca 50 % gjennom tap av fradragsrett vil være så økonomisk tyngende, at det vil være i strid med forarbeidenes uttrykte mening. Slik oppfattet også skatteetaten regelen, jf Lignings-ABC.

Motregning er et velkjent og godt innarbeidet sivilrettslig rettsinstitut, med røtter helt tilbake til romerretten. Det er i det hele ikke grunnlag i lovforarbeidene for å tolke motregningsunntaket saklige virkeområde innskrenkende eller annerledes i skatteretten, enn hva som forstås med "motregning" i norsk formuesrett i sin alminnelighet, jf eksempelvis Arnholm, Streiftog, 1939, s 9 – 124; Arnholm, Almindelig obligasjonsrett, 1978, s 193 – 212; Augdahl, Den norske obligasjonsretts almindelige del, 1978, s 69 – 101 og Hagstrøm, Obligasjonsrett, 2011, s 728 – 757, samt Sæbøs omfattende monografi Motregning fra 2003.

Statens anførsler om at Motregningsunntaket bare omfatter gjensidige transaksjonsrekker med innvilget kredittid, og/eller bare naturaloppgjør/bytte-transaksjoner mangler ettersporebare holdepunkter både i forarbeids-teksten, og i det samlede rettskildebildet for øvrig, og kan derfor ikke føre frem. Både skattyters behov for å kunne få oversikt over sine skatterettslige forpliktelser og hensynene bak legalitetsprinsippet setter grenser for adgangen til å begrense Motregningsunntakets rekkevidde ad tolkningsvei i ettertid.

Tingretten trenger ikke utpensle de alminnelige motregningsregler i stor detalj. For saken er det tilstrekkelig å peke på at hovedvilkårene for motregning er

- at hovedkrav og motkrav står mellom de samme parter (kravet om gjensidighet);
- at hovedkrav og motkrav gjelder samme ytelse, regulært penger (kravet om komputabilitet);
- at frigjøringstiden må ha kommet for hovedkravet og at forfallstidspunktet må ha kommet for motkravet (kravet om oppgjørsmodenhet); og - ikke minst -
- at innehaver av motkravet erklærer motregning. Det er bred enighet om at motregning ikke skjer av seg selv etter norsk rett, men krever en erklæring som både har påbuds- og tilbudsvirkninger, men hvor påbudsvirkningene dominerer, og hvor bevis hensyn tilsier skriftlighet. Motregningserklæringen har flere formål: Den klargjør både at motregning er erklært; motregningens tidspunkt; hvilke fordringer den omfatter; og hvilke av fordringene som i det enkelte tilfelle er henholdsvis hovedfordring og motfordring. Dette siste er viktig fordi kravene til oppgjørsmodenhet er ulike for hoved- og motfordringen, jf forrige strekpunkt.

A har ikke fremlagt en eneste motregnings-erklæring i saken for tiden etter 1. januar 2011 mellom seg og sine sjåførere.

Grunnvilkåret om motregningserklæring er ikke absolutt. Under henvisning til eksempelvis Hagstrøm s 730, Sæbø s 87 og Augdahl s 70 bygger tingretten på at fortløpende eller automatisk motregning kan forhåndsavtales, eksplisitt eller gjennom praksis, særlig i såkalte kontokurrentforhold. Ansettelsesavtalene for As sjåførere er opplyst å ikke ha inneholdt noen eksplisitt motregningsbestemmelse. Ansettelsesforhold faller også utenfor det man vanligvis sikter til som "*kontokurrent-forhold*" i obligasjonsrettslige fremstillinger.

Tingretten har kommet til at noen automatisk motregningsordning heller ikke kan ses etablert på sedvanerettslig grunnlag gjennom den utbetalingspraksis A praktiserte da § 6-51 trådte i kraft, jf beskrivelsen på s 3 – 4 ovenfor. Både Skatteunndragelsesutvalget og lovgiver må antas godt kjent med både drosjenæringens eksistens og den tradisjonelle betalingsordnings innhold, da lovendringen ble vedtatt. Verken lovens tilblivelseshistorie inklusive for- eller etterarbeider, eller drosjenæringens oppfatning av lovendringen slik den kommer til uttrykk i næringens anmodninger om avklaring av lovendringens innhold, gir holdepunkter for en alminnelig oppfatning om at ansatte drosjesjåførers lønnsbetaling skulle være generelt unntatt kravet om overføring pr bank i kraft av en allerede etablert, bransjeomfattende automatisk motregningsordning av sedvanerettslig karakter.

En ytterligere hindring for å anse den tradisjonelle lønnsordning som en automatisk motregningsordning der man fingerte at drosjeeiere erklærte motregning uten særskilt motregningserklæring, er at den i så fall ville stride mot det straff-sanksjonerte motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven.

Forbudet, som i dag finnes i § 14-15, har eksistert siden arbeidsmiljøloven 1977 gjennom dennes § 55 nr 3.

Tingretten finner følgelig at As kontante lønnsutbetalinger etter 1. januar 2011 faller utenfor Motregningsunntaket etter skatteloven § 6-51, fordi verken A eller noen av sjåførene avga noen motregningserklæring. Slik erklæring mangler både for utbetalingene foretatt i tiden mellom 1. januar og 31. mars, og for tiden etter 1. april. Heller ikke As subsidiære anførsel vedrørende utbetalingene etter 1. april 2011 fører derfor frem.

Tingretten går så over til å vurdere As innsigelser på menneskerettighetsgrunnlag.

Vedtaket gjelder som alt nevnt både tap av fradragsrett, og ileggelse av tilleggsskatt med 30 %. Partene er enige om

- at verken tilleggsskatt eller tap av fradragsrett er å anse som straff internrettslig; og
- at tilleggsskatt er å anse som straff etter Den europeiske Menneskerettighetskonvensjon ("EMK").

Derimot er partene uenige om tapet av fradragsretten for de kontante lønnsutbetalinger er å anse som straff etter EMK. Det er likevel enighet om at spørsmålet avgjøres gjennom anvendelse av de såkalte Engel-kriteriene slik de kommer til uttrykk i Rt 2004 s 1500 særlig avsnitt 38; gjentatt senest i Rt 2015 s 392 avsnitt 29 med videre henvisninger. Dette innebærer en totalbedømmelse av tre forhold: Den nasjonale klassifisering, normens karakter, og sanksjonens innhold og alvor. De tre forhold er alternative, samtidig som et forhold også kan bli betraktet som straff etter en helhetsvurdering av normens karakter og sanksjonens innhold og alvor.

Tingretten finner det unødvendig å ta stilling til om As tap av fradragsrett for de kontant utbetalte lønnsutgifter med 719 158 kr i 2011 er å anse som "straff" i EMKs forstand i henhold til Engel-kriteriene, eller ei. Selv om tapet av fradragsrett måtte være å anse som straff i EMKs forstand, blir ikke Vedtaket derved ugyldig. Derimot innebærer det at EMKs krav til saksbehandling mv må være oppfylt. A har imidlertid ikke sannsynliggjort at Vedtaket er ugyldig fordi det er fattet i strid med noen slike saksbehandlingsregler:

For det første er ikke Vedtaket ugyldig, selv om vilkårene for foretaksstraff etter straffeloven § 48 a ikke er oppfylt. Det er særlig vilkåret om at straffebudet må være "*overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak*" som A påstår ikke er oppfylt, fordi den enkelte drosjekunde som har betalt kontant for kjøring påstås å ikke kunne identifiseres med drosjeeierens virksomhet.

Tingretten tar ikke stilling til identifikasjons-spørsmålet etter straffeloven § 48 a. Avgjørende for tingretten er at selv om en sanksjon måtte være å anse som straff etter EMK, innebærer ikke det at sanksjonen derved anses som straff også etter internrettslige regler. Det er således ikke slik at alle nasjonale sær-regler om straff, slik som identifikasjons-vilkåret for foretaksstraff etter straffeloven § 48 a, kommer til anvendelse også for sanksjoner som nettopp ikke er straff etter den nasjonale klassifisering. Vedtaket er med andre ord fortsatt gyldig, selv om både tap av fradragsrett er å anse som straff etter EMK, og vilkårene for foretaksstraff etter straffeloven § 48 a ikke er oppfylt.

For det andre fører heller ikke As anførsler bygget på det påståtte menneskerettslige forholdsmessighetsprinsipp frem til at Vedtaket kan kjennes ugyldig på dette grunnlag. Det er flere grunner til dette:

Dels finner tingretten ikke rettslig grunnlag for å formulere et "*menneskerettslig forholdsmessighetsprinsipp*" med et slikt innhold som A har anført. På grunnlag av høyesterett-dommer begrunnet på annet vis (det vil si med annen såkalt "*ratio decidendi*"), fremmet Graver allerede i Lov og Rett 1995 s 279 – 306 den hypotese at det eksisterte et norsk forvaltningsrettslig forholdsmessighetsprinsipp. Det angivelige prinsippets innhold ble beskrevet som todelt: Dels pliktet forvaltningen å vurdere om dens vedtak var nødvendige i forhold til de verdier vedtaket fremmet eller de hensyn vedtaket tilgodeså; samtidig som det også måtte være en forholdsmessighet mellom de verdier som ble fremmet og de som ble berørt ved vedtaket. Dels kontrollerte domstolene om forvaltningen hadde vurdert forholdsmessigheten av sine vedtak på en forsvarlig måte, og opphevet vedtakene som ugyldige om så ikke var tilfelle. Også Rasmussen hevdet i sin prøveforelesning trykket samme sted (Lov og Rett 1995 s 307 – 322) at det fantes et generelt forholdsmessighetsprinsipp i forvaltningsretten.

Tingrettens utgangspunkt er at det må skilles mellom rettsregler og pedagogiske modeller for forklaring eller presentasjon av rettsregler. Grensen mellom regel og pedagogikk er i prinsippet klar. I den grad domstoler gjennom sine avgjørelser skaper ny rett, eventuelt i samspill med juridisk teori, kan grensen likevel være usikker i overgangsfaser, fordi enkelte pedagogiske forklaringsmodeller over tid kan utvikle seg til å bli rettsregler, eksempelvis gjennom såkalt "*induksjon*" og "*deduksjon*". Eksempelvis finnes i dag en rekke dommer som bygger på at prinsippene om "*objektivt ansvar for farlig bedrift*" er rettsregler, selv om innhold og rekkevidde fortsatt kan være omtvistet på detaljplan. Et annet eksempel kan muligens være den såkalte interesseteori tilknyttet spørsmålet om løssørekjøpers rettsvern i selgers konkurs, jf Brækhus – Hærem, Norsk tingsrett, 1964, s 499 – 517.

I Norge ligger domstolsansvaret for rettsutvikling og rettsenhet primært hos Høyesterett.

Pr i dag anser tingretten tanken om et "*grunnleggende forholdsmessighetsprinsipp*" med ensartet innhold både i forvaltningsretten og strafferetten, slik A har gjort gjeldende, som et pedagogisk forankret "*grep*" og ikke som en rettsregel tingretten skal anvende i henhold til tvisteloven § 11-3. Tingretten kjenner ingen bestemmelse i Grunnlov, konvensjon eller protokoll omfattet av menneskerettsloven § 2 eller i formell lov, ei heller noen presedens i relevant rettspraksis som gir tingretten kompetanse til å oppheve et ligningsvedtak om sanksjoner som er å anse som straff etter EMK, på grunnlag av at forholdsmessigheten mellom forgåelse og reaksjon ikke er vurdert i det hele tatt i vedtaket, eller på grunnlag av at sanksjonen finnes å være uforholdsmessig streng. Tingretten er således enig med staten i at uttalelsen i Rt 2006 s 333 avsnitt 60 ikke kan tas til inntekt for eksistensen av et generelt forholdsmessighetsprinsipp av betydning i saken her. As sak gjelder for øvrig heller ikke spørsmålet om periodisering til det ene eller påfølgende inntektsår.

Dels peker tingretten på at Vedtaket ikke bare omfatter en, men to sanksjoner – fradragstap med ca 50 % og tilleggsskatt med 30 %. Disse to sanksjoner bygger på helt ulike grunnlag, både av faktisk og rettslig art. Hva gjelder det faktiske skyldtes fradragstapet at lønnsutgiftene ble betalt kontant og ikke ved bankoverføring. Tilleggsskatten ble derimot ilagt fordi A ikke i selvangivelsen ga fullstendig og korrekte opplysninger om hvordan lønnsutgiftene hadde blitt

betalt, slik at skattemyndighetene hadde et korrekt faktisk grunnlag for å ta stilling til om vilkårene for det skattefradrag A krevde virkelig var oppfylt. Både As endrede instruks til sine sjåførere av 1. april 2011 og hans vansker med å få alle sjåførene til å gjennomføre endringen i løpet av de neste måneder, ga A særlig oppfordring til å gjøre særlig rede for forholdet i selvangivelsen for 2011.

Staten blir etter dette å frifinne.

Ved utformingen av rettsregler vil en lovgiver alltid søke å balansere hensynet til enkle, praktikable og forutsigbare løsninger med hensynet til å oppnå konkret rimelige resultater som oppfyller regelens formål eller begrunnelse. Eksempelvis omfatter båndtvangen for hunder fra og med 1. april til og med 20. august også hunder helt uten skade- eller jage-evne, og på steder der "offer"-dyr verken verper, føder, vokser opp eller bor. Valget av hvor balansepunktet mellom praktikabilitet og konkret rimelighet skal være innenfor et regelverk tilligger i første rekke lovgiver selv.

A har med styrke hevdet det urimelige i at skattyters rett til fradrag for reelle, ubestridte og betydelige utgifter til skattepliktig inntekts ervervelse avskjæres, når de kontroll-, transparens- og identifikasjons-hensyn som begrunner tilleggskravet om bankoverføring i skatteloven § 6-51 ivaretas fullt ut ivare tatt gjennom blant annet skiftlapper, foretatt skattetrekk og utferdigete lønns- og trekkoppgaver. Staten har ikke bestridt at skattemyndighetene her hadde full og enkel tilgang til den enkelte transaksjons parter og beløpsstørrelse. Etter tingrettens syn er dette rimelighetshensyn av atskillig vekt. De faller imidlertid utenfor domstolenes gyldighetskontroll med ligningsforvaltningen.

Etter tvisteloven kapittel 20 avhenger spørsmålet om sakskostnader av, om noen av partene enten har "*fått medhold fullt ut eller i det vesentlige*", eller har fått "*medhold av betydning uten å vinne saken*". Ved vurderingen av medholdets omfang sammenlignes domsresultatet med realiteten i de nedlagte påstander i stevning og tilsvær, jf Rt 2010 s 1239 avsnitt 21.

To dager før hovedforhandlingen aksepterte staten i dok 38 den 6. mai 2015 "*å kunne legge til grunn det beløp saksøker anfører utgjør lønnsutbetalinger utover 10 000 kroner og som ikke er foretatt via bank*". Saksøkers anførsler hadde fremkommet i tre forutgående prosesskriv, og reduserte det omtvistede beregningsgrunnlag fra 1 230 802 kr til 719 158 kr; dvs en reduksjon med 511 644 kr eller ca 40 %. Staten kan derved ikke sies å ha vunnet saken i det vesentlige. Ved at staten ble frifunnet for søksmålets gjenværende del, har heller ikke A vunnet saken i det vesentlige.

Omkostningskravene blir da å avgjøre etter tvisteloven § 20-3, i det begge parter må sies å ha fått medhold av betydning. I slike tilfeller kan sakskostnader tilkjennes helt eller delvis, men bare "*hvis tungtveiende grunner tilsier det*". Det skal legges særlig hensyn på momentene i § 20-2 (3) bokstav a – c; hvor mye parten har fått medhold i og hvilken andel av kostnadene som knyttet seg til denne del av saken.

Partenes styrkeforhold er ulikt, og saken har stor betydning for A, jf domstolenes rolle som kontrollør av forføyningen. Det er imidlertid ikke opplyst noe om As sak har vært fremmet som "*pilot-sak*" på vegne av flere andre lignende saker. Det er heller ikke opplyst om han er den

eneste drosjeeier som betalte deler av lønnen kontant også etter 1. januar 2011, eller om han er den eneste drosjeeier som er nektet fradragsrett for slike lønnsbetalinger for tiden mellom januar og oktober 2011.

På den annen side fordeler heller ingen av omkostningsoppgavene sakskostnadene mellom søksmålets forlikte og prosederte tvistesporsmål. Tingretten er da tilbøyelig til å anta at kostnadene tilknyttet de prosederte rettsspørsmål minst tilsvareer disses prosentuelle andel av det opprinnelige tvistebelep.

Etter en samlet vurdering har tingretten kommet til at ingen av partene tilkjennes sakskostnader.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er for tett berammelse av rettsmøter i andre saker.

DOMSSLUTNING

- 1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr. 511 644.*
- 2. Beregningsgrunnlaget for tilleggs katt reduseres tilsvarende fra kr. 1 230 802 til kr. 719 158.*
- 3. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.*
- 4. Saks kostnader tilkjennes ikke.*

SKN 15-098 Fradrag for kostnader på boligeiendom

Lovstoff: Skatteloven § 6-1. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b.

Stavanger tingrett: Dom av 10. juli 2015, **sak nr.:** 14-206332TVI-STAV

Dommer: Dommerfullmektig Mira Tengedal Torstenbø.

Parter: A (advokat Bård Erlend Hansen v/advokatfullmektig Joachim Kjeldaas Johannessen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Jon Vinje).

Dommen er anket.

Sammendrag: Skattyter eide to eiendommer, i henholdsvis Alta og i Lund. Spørsmålet i saken var om skattyter hadde fradragsrett for vedlikeholdskostnader på eiendommene i perioden 2010 til 2012. Eiendommen i Alta ble kjøpt i 1974, og skattyter bodde til og fra boligen i 30 år, før han i 2004 flyttet permanent til en annen bolig. Boligen består av tre boenheter, med en leilighet i første etasje og to leiligheter/hybler i andre etasje. Etter at skattyter flyttet fra Alta i 2004, sto leiligheten i første etasje tom, før hele huset fra 1. august 2014 ble utleid for kr 22.000 per måned. Boligen i Lund ble kjøpt i 2008. I årene etter ble det foretatt vedlikehold/oppgraderinger på boligen, og eiendommen ble leid ut fra 1. juli 2014 for kr 4.800 per år. Utleieinntekten var lav fordi sentrale deler av utbedringsarbeidet gjensto. For boligen i Alta la tingretten til grunn at leiligheten i første etasje ikke hadde vært forsøkt utleid i den aktuelle perioden, slik at tilhørende

kostnader ikke var fradragsberettigede. Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b var ikke til hinder for endring av ligningen. Når det gjaldt boligen i Lund la retten til grunn at det ikke var sannsynliggjort at skattyter pådro seg kostnadene for å sikre fremtidig inntekt, jf. skatteloven § 6-1. Skattyters motiver fremsto som uklare på tidspunktet kostnadene ble pådratt.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av As ligning for inntekstårene 2010, 2011 og 2012, nærmere bestemt vedtak fattet av Skatteklagenemda ved Skatt Vest den 30. juni 2014.

Framstilling av saken

A eier blant annet to boliger i henholdsvis Alta og Lund kommune.

Førstnevnte eiendom ble kjøpt i 1974, og A har bodd til og fra boligen i 30 år, før han i 2004 flyttet permanent til Stavanger. Boligen består av tre boenheter med en leilighet i første etasje og to leiligheter/hybler i andre etasje. Etter at A flyttet fra Alta i 2004, har leiligheten i første etasje stått tom, før hele huset (både 1. og 2. etasje) fra og med den 1. august 2014 er leid ut for kroner 22 000,- per måned.

Hva gjelder boligen i Lund, ble denne kjøpt i 2008. I årene etter er det foretatt vedlikeholdsarbeid/oppgraderinger på boligen, og eiendommen ble først leid ut fra den 1. juli 2014. Ettersom sentrale deler av utbedringsarbeidet fortsatt gjenstår, er imidlertid boligen kun utleid for kroner 4 800,- per år, inkludert strøm og oppvarming.

Begge boligene har vært regnskapslignet de siste årene, hvilket har medført at A har fått fradrag for diverse utgifter knyttet til boenhetene. Ved brev fra Skatteetaten av den 2. oktober 2013 ble saksøker varslet om at skattekontoret hadde besluttet å reise endringssak for As ligning for inntektsårene 2011 og 2012. Bakgrunnen var fradrag for underskudd vedrørende As to eiendommer i Alta og Lund.

Boligen i Lund hadde så langt vært regnskapslignet, men ettersom den ikke på noe tidspunkt hadde vært utleid, varslet Skatteetaten at det ikke ville bli gitt fradrag for verken 2011 eller 2012. Fradragsførte utgifter på kroner 29 111,- for 2011 og kroner 466 237,- for 2012 ble derfor varslet tilbakeført.

Hva gjaldt eiendommen i Alta, var Skatteetaten av den oppfattelse at det kun var to boenheter i boligen, og at den ene var leid ut, mens den andre stod til As disposisjon. De etterspurte derfor informasjon og dokumentasjon rundt utleieforholdet.

I brev av den 16. oktober 2013 svarte A på Skatteetatens henvendelse. I forhold til eiendommen i Lund skrev A følgende; "*Eiendommen (...) kjøpte jeg for å leie ut. Jeg har ikke mulighet til å bruke den selv med det første, så derfor kommer den inn under reglene om regnskapsligning*". Han skriver videre at boligen hadde behov for betydelig vedlikehold før den kunne tilbys på leiemarkedet. Cirka 2/3 av arbeidet var utført, og det resterende arbeidet stod i bero i påvente av ny kapital.

Når det gjelder boligen i Alta, skriver A at han "*ikke har bodd i eller på annen måte selv brukt boligen i Alta etter at jeg for flere år siden flyttet fra den. (...). I de siste årene har altså boligen vært en ren utleiebolig med regnskapsligning*".

I brev av den 24. oktober 2013 ble A tilskrevet av Skatteetaten med informasjon om at det ble fastholdt at boligen i Lund ikke skulle regnskapslignes. Vedrørende boligen i Alta hadde skattekontoret, gjennom en henvendelse til Alta kommune, fått opplyst at boligen har tre boenheter. Ettersom kun to av tre boenheter var utleid, ville fradrag på boligen bli redusert med 1/3.

Den 29. november 2013 fattet Skatteetaten vedtak om endring av ligningen for 2010-2012. Det ble fastsatt at boligen i Lund skulle fritakslignes, og utgifter det tidligere var gitt fradrag for, ble tilbakeført. Når det gjaldt bolighuset i Alta, ble det fastsatt at ettersom leiligheten i første etasje hadde stått tom i flere år, ville kostnader vedrørende denne boenheten ikke være fradragsberettiget. Tidligere fradragsførte kommunale avgifter ville derfor bli tilbakeført for årene 2010-2012.

Etter klage fra A datert den 28. januar 2014, ble saken oversendt til Skatteklagenemda for overprøving. Foruten å bestride avgjørelsen om at det ikke var fradragsrett for boligene, anførte han også at selvangivelsen for 2010 uansett ikke kunne endres, på bakgrunn av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. I henhold til denne bestemmelsen er fristen for endring til ugunst for skatteyteren "*to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger*".

Skatteklagenemda fattet den 30. juni 2014 vedtak om å opprettholde Skatteetatens vedtak. Vedrørende endringsadgang for ligningen 2010 mente nemda at A hadde gitt ufullstendige opplysninger, ved å unnlate å informere om at den ene leiligheten ikke var utleid. På denne bakgrunn kom nemda til at tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 kom til anvendelse, slik at det var endringsadgang også for ligningen for 2010.

Retten mottok stevning fra advokat Bård Erlend Hansen på vegne av A den 24. desember 2014. Staten v/Skatt Vest tok til motmæle ved tilsvarende fra advokat Jon Vinje av den 3. februar 2014. Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tingrett den 29. juni 2015. For saksøker møtte Tor

A selv og advokatfullmektig Joachim K. Johannessen. For saksøkte møtte seniorskattejurist Egil Prestmo sammen med advokat Jon Vinje. Om bevisføringen vises det til rettsboken.

Partenes påstander og påstandsgrunnlag

As påstand

1. Vedtak i Skatteklagenemda ved Skatt Vest av den 30. juni 2014 oppheves.
2. A tilkjennes saksomkostninger, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

As påstandsgrunnlag

Det hefter flere feil ved Skatteklagenemda sitt vedtak av den 30. juni 2014, både hva gjelder faktiske forhold og rettslige vurderinger.

Når det gjelder den aktuelle boenheten i Alta, er partene enig om at boligen som sådan skal regnskapslignes. Uenigheten knytter seg til hvorvidt det foreligger fradragsrett også for leiligheten i første etasje, jf. skatteloven § 6-1. Spørsmålet er om de kommunale avgiftene er *"kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt"*.

Leiligheten i første etasje har siden 2004 vært forsøkt utleid, og hele huset er en ren utleiebolig. Alta er et lite sted hvor "alle" vet hva som til enhver tid er tilgjengelig på leiemarkedet, og det har derfor ikke vært aktuelt å avvertere leiligheten for utleie. Bakgrunnen for at leiligheten har stått tom i ti år i påvente av ny leieboer, er sammensatt. De to øvrige leilighetene i boligen har vært utleid til flyktninger, og etniske nordmenn har vært skeptisk til å leie i samme hus. Det har vært mulig å leie til andre flyktninger, men de kan kun betale en svært lav husleie. Leien de kan betjene, er så lav at den ikke står i forhold til den unormalt høye slitasjen slike leieboere medfører.

Bakgrunnen for at de to øvrige leilighetene i huset har vært utleid til flyktninger til en lav leie, er frykten for hva som kan skje dersom huset står tomt. Dersom huset er ubebodd, er det lett for uvedkommende å ta seg ulovlig inn i boligen og bosette seg der. Slike ulovlige husokkupanter vil naturlig nok ta enda mindre hensyn til huset, med de tilhørende skadene det vil medføre. Av denne grunn har det vært viktig til enhver tid å ha folk boende i huset. Ved å leie ut to av boenhetene kan leietakerne ha oppsyn med hverandre.

Den aktuelle boenheten har således vært forsøkt utleid helt siden 2004, uten at egnet leieboer ble funnet før den 1. august 2014. Det forhold at boenheten har stått tom en periode, utelukker ikke fradragsrett, og det avgjørende må være at boligen har stått tom i påvente av nye leietakere. Det er ikke noe vilkår for fradrag etter skatteloven § 6-1 at utgiftene knytter seg til et umiddelbart korresponderende inntektserverv, jf. Zimmer "Lærebok i Skatterett" s. 199. På denne bakgrunn foreligger det fradragsrett for kommunale utgifter for leiligheten i første etasje, jf. skatteloven § 6-1.

Hva gjelder ligningen for 2010, er det uansett ikke endringsadgang, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3, bokstav a. Saksøkte har anført at det er gitt ufullstendige opplysninger, ettersom det ikke er spesifisert at den ene av de tre boenhetene stod tom. I skjemaet Årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom, som ligger vedlagt selvangivelsen for 2010, er det ingen rubrikk som etterspør informasjon om eventuell tom boenhet. Ettersom det ikke fremgår av skjemaet at slik informasjon skal fremlegges, er det heller ikke naturlig å gjøre det.

Selv om A ikke spesifikt opplyste at første etasje stod tom, var det en opplysning som var tilgjengelig under ligningsbehandlingen. A har i selvangivelsen for 2010 opplyst at to boenheter på henholdsvis 28 og 32 kvadratmeter er utleid i andre etasje. Under post 4.3.2 er det opplyst at boligen i Alta har et areal på 188 kvadratmeter, og på denne bakgrunn er det klart at deler av leiligheten ikke var utleid. A har således gitt fullstendige og korrekte opplysninger, og ligningen for 2010 kan ikke endres, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3, bokstav b.

Når det gjelder boligen i Lund, skal denne regnskapslignes, og utgiftene i forbindelse med vedlikeholdet er således fradragsberettiget i henhold til skatteloven §§ 5-1 og 6-1. Huset ble ervervet i 2008 uten et spesifikt formål, men As motiv ved ervervelsen er av underordnet betydning. Det er hans motiv når kostnadene ble pådratt, som er relevant.

Boligen var taksert billig, og ble kjøpt i den tro at det var et kupp. Boligen viste seg imidlertid å ha et stort behov for utskiftning og vedlikehold, herunder drenering, hvilket igjen medfører problemer med luftkvaliteten, med tilhørende sopp-, fukt- og råteskader. Før utbedringsarbeidet startet, var det imidlertid klart at det ikke var aktuelt å bruke boligen selv, verken som fast bopel eller fritidshus. Planen var å utbedre problemene for deretter å leie det ut, og kostnadene er pådratt for å sikre fremtidig skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1.

Takstmann Eivind Løyning (heretter Løyning), som tidligere hadde utarbeidet takstrapporten til boligen, ble derfor kontaktet den 30. september 2008, og partene ble enige om at Løyning skulle bistå som rådgiver under utbedringsarbeidet. Av ulike grunner gikk arbeidet sent fremover, og den 6. juni 2009 sendte Løyning følgende e-post; "(...) *På grunn av meget stor arbeidsmengde har jeg ikke rukket å sette i gang ditt prosjekt. Jeg må derfor be deg om å ordne dette selv (...). Jeg beklager at vi ikke har fulgt deg opp bedre (...)*".

På denne bakgrunn stagnerte utbedringsarbeidet, og det tok tid å avholde nye befaringer og få gang på arbeidet. Det er dokumentert at det har vært aktivitet knyttet til eiendommen fra 2008-2012, og selv om det har vært stillstand i kortere eller lengre perioder, er det ikke grunnlag for å konkludere med at eiendommen har stått tom på permanent basis. Arbeidet er utført litt etter litt, og på nåværende tidspunkt er cirka 2/3 av arbeidet ferdigstilt. Dreneringen, som igjen medfører store problemer med luftkvaliteten, gjenstår imidlertid.

Dreneringsarbeidet er vanskelig da boligen delvis er bygget på et fjell, og det er per dags dato usikkert hvordan utbedringen skal utføres. På bakgrunn av den økonomiske belastningen med herværende skattesak, er utbedringen satt i bero inntil videre.

Rett etter at boligen ble kjøpt, ble det klart at eiendommen ikke skulle brukes til egen fast bopel eller fritidshus, men at huset skulle leies ut. Det ble allerede i 2011 opprettet kontakt med Ingrid Johannessen, en tidligere kollega, om utleie. Håpet var at huset skulle være ferdig utbedret innen utgangen av året. Utbedringsarbeidet tok imidlertid lenger tid enn forventet, og først den 24. juni 2014 ble kontakt for leie fra den 1. juli 2014 avtalt. Leiekontraktens punkt 5 inneholder en klausul om at leien kan kreves redusert dersom "*deler av boligen i noe tidsintervall ikke er i forskriftsmessig stand*".

Ettersom dreneringen ikke er utbedret, er også luftkvaliteten i huset svært lav, med tilhørende fukt-, sopp-, og muggproblemer. På denne bakgrunn ble det inngått avtale om slik redusert husleie den 7. juli 2014. Så snart tilfredsstillende drenering er utført, og boligen er i forskriftsmessig stand, skal full husleie betales.

Utgiftene A pådro seg i årene 2011 og 2012, har tilstrekkelig tilknytning til de skattepliktige inntektene fra utleien (som startet i juli 2014), og det foreligger derfor fradragsrett for vedlikeholds- og driftskostnader, jf. skatteloven § 6-1.

Staten v/Skatt Vests påstand

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Staten v/Skatt Vest tilkjennes saksomkostninger.

Staten v/Skatt Vests påstandsgrunnlag

I forhold til eiendommen i Alta, er Staten enig i at boligen skal regnskapslignes. Den aktuelle boenheten i første etasje er imidlertid ikke en utleieleilighet. Utgifter i forbindelse med denne boenheten er dermed ikke "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", og kan derfor heller ikke komme til fradrag, jf. skatteloven § 6-1 og Lignings-ABC 2012/13 s. 243 følgende.

Leiligheten i første etasje har aldri vært tatt i bruk i inntektsskapende aktivitet, og var opprinnelig As egen faste bolig. Den har stått til hans disposisjon hele tiden etter at han flyttet. Leiligheten anføres å ha stått tom i 10 år, siden A flyttet til Stavanger i 2004. Det er imidlertid ikke dokumentert noe forsøk på å leie ut leiligheten før i 2014. As forklaring på hvorfor leiligheten ikke har vært utleid, fremstår som lite troverdig all den tid utleie av første etasje kunne bidratt til overskudd, eller i alle fall ha redusert underskuddet. Alta er ikke en liten bygd, og forklaringen om at "alle" vet hva som er til leie, er ikke troverdig.

Ettersom A har gitt ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene vedrørende manglende utleie av første etasje, er fristen for å endre ligningen til ugunst for skattyter 10 år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. A har krevd fradrag for utgifter knyttet til en leilighet som hele tiden har stått til hans disposisjon, det vil si han har uriktig krevd fradrag for private utgifter. Gjennomgang av ligninger er masseforvaltning, og skattemyndighetene behandler et stort antall saker hvert år. Ligningsmyndighetene skal ikke være nødt til å lete for å finne opplysninger. Det at tilsendt selvangivelse har opplysninger om boligens størrelse som, sammenholdt med opplysninger om de to utleide leilighetene i andre etasje, kan vise at en del av arealet ikke er utleid, er ikke tilstrekkelig. I Rt. 1997 s. 1430 (Hald) ble det fastslått at det var gitt ufullstendige opplysninger, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmaterialet kunne funnet ut av forholdet selv. A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og fristen for å endre ligningen er 10 år.

Hva gjelder boligen i Lund, ble den kjøpt i 2008, og det eneste tidsnære beviset om formålet er en e-post av den 24. september 2008 fra A til Løyning. Her skriver A "*Ellers var jeg unøytaktig når jeg bare sa at jeg skulle bruke huset som fritidsbolig. Om ikke så mange år gjør jeg regning med å flytte dit permanent*". Boligen er rent faktisk ikke leid ut de aktuelle årene, før en nærmest symbolsk utleie fra den 1. juli 2014. Boligens tilstand og behov for oppgradering var kjent da boligen ble kjøpt, og oppgraderingsbehovet kan ikke ha kommet som noen overraskelse for A. Etter Statens syn skal boligen fritakslignes, og det foreligger under alle omstendigheter ikke fradragsrett for kostnader, jf. skatteloven §§ 7-1 og 6-1.

I henhold til Lignings-ABC 2012/13 s. 211 skal fritidseiendom fritakslignes når eieren over tid benytter den i rimelig omfang. Det står videre på s. 216 at noen tilfeller av ikke-bruk (altså at boligen står tom) kan likestilles med eierens bruk av boligen. Tiden som brukes på å sette boligen i stand, må regnes som saksøkers egen bruk, slik at boligen skal fritakslignes.

Dersom retten kommer til at boligen skal regnskapslignes, skal utgiftene likevel ikke fradragsregnes. Det er etter skatteloven § 6-1 kun kostnader "*pådratt for å erverve, vedlikehold eller sikre skattepliktig inntekt*" som gir grunnlag for fradrag. Selv om det ikke er et vilkår for

fradragsrett at kostnaden korresponderer med inntekt som opptjenes i samme år som oppofrelsen skjer, oppstilles det visse tilknytningskriterier mellom utgift og skattepliktig inntekt, jf. Zimmer s. 199 følgende. I denne saken er det fortsatt ikke skattepliktig inntekt på eiendommen, da nåværende leie på kroner 4 800,- per år er skattefri, jf. skatteloven § 7-2. Hvorvidt det i fremtiden vil være skattepliktig inntekt på eiendommen, anses som svært usikkert. Høyere husleie er avhengig av drenering, og ifølge A selv er det en del usikkerhet rundt hvordan dreneringsproblemet skal løses. En utbedring av problemet ligger uansett et stykke frem i tid. Det er således under alle omstendigheter ikke tilstrekkelig tilknytning mellom utgiftene og en eventuell fremtidig skattepliktig inntekt.

Videre er det ingenting som tyder på at boligen er søkt satt i stand for utleie, og kostnadene er ikke pådratt for å sikre en fremtidig skattepliktig inntekt.

Rettens vurdering

Eiendommen i Alta

Det er enighet mellom partene om at boligen som sådan skal regnskapslignes. Spørsmålet er således om kommunale avgifter knyttet til leiligheten i første etasje, kan fradragsføres som kostnader "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", jf. skatteloven § 6-1.

A kjøpte boligen i 1974, og har siden den tid både bodd i den aktuelle leiligheten selv og tidvis leid den ut. Fra 2000-2004 hadde han leiligheten som sin faste bopel, frem til han i 2004 flyttet til Stavanger. Fra 2004 og frem til den 1. august 2014 har leiligheten ikke vært utleid, og A forklarte i retten at han ikke på noe tidspunkt har forsøkt å avertere leiligheten til leie på for eksempel www.finn.no eller i lokalavisen. Bakgrunnen skal være at Alta er et så lite sted at "alle" vet hva som til enhver tid er tilgjengelig på leiemarkedet. Alta har imidlertid nesten 20 000 innbyggere, og retten finner det lite sannsynlig at informasjon om ledige leieobjekter når ut til samtlige. I tillegg vil opplysninger om leiligheten vanskelig nå ut til aktuelle leieboere utenfor kommunegrensen, som er på jakt etter bolig i Alta.

Videre har retten vurdert As anførsel vedrørende vanskene med å leie ut når det bodde flyktninger i de to leilighetene i 2. etasje. Etter As egen vitneforklaring var det imidlertid hyppig utskiftning av leieboere. Dersom han var interessert i å leie ut leiligheten i første etasje, kunne han ha unnlatt å ta inn nye flytninger i de øverste leilighetene når leiekontrakten gikk ut, og heller leid ut hele huset samlet (slik som i dag).

På denne bakgrunn har retten lagt til grunn at leiligheten i første etasje ikke er forsøkt utleid i den aktuelle perioden, med den følge at de kommunale avgiftene for årene 2010, 2011 og 2012 heller ikke er "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", jf. skatteloven § 6-1. Retten er således kommet til at Skatteklagenemdas vedtak er riktig på dette punktet.

Spørsmålet blir i det følgende hvorvidt kommunale avgifter som ble fradragsført på ligningen i 2010, likevel ikke kan tilbakeføres på grunn av endringsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3, bokstav b. Vurderingstemaet er hvorvidt A har "gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger" som medfører at fristen for å endre ligningen til hans ugunst, er ti år, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 1

jf. § 9-6 nr. 3, bokstav b. I henhold til Rt. 1992 s. 1588, den såkalte Loffland-dommen, heter det at bestemmelsen må

"forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, 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".

Uttalelsen er et obiter dictum, men den er lagt til grunn i senere dommer, herunder Rt. 1995 s. 1883. Om dommen skriver Harbo i "Ligningsloven Kommentartutgave" s. 425 at

"Høyesterett slår her fast at skattyteren må kunne klandres for at opplysninger som han satt inne med ikke ble fremlagt for at det skal anses å foreligge brudd på opplysningsplikten med den følge at tiårsfristen gjelder".

I skjemaet "Utleie mv. av fast eiendom 2010" punkt 2.8 skal "kostnader til egen boligdel, strøm, oppvarming, renhold mv." fylles inn. Som retten er kommet til, er ikke leiligheten i første etasje en utleieenhet. Det er en leilighet for står til As disposisjon, og kostnader som relaterer seg til leiligheten i første etasje, burde således vært fylt inn i skjemaets punkt 2.8.

A har anført at han likevel har gitt fullstendige opplysninger, som følge av at skattemyndighetene, ved å sammenholde det oppgitt utleide arealet på til sammen 60 kvadratmeter i skjemaets punkt 1.1 med boligens totale areal på 188 kvadratmeter oppgitt i selvangivelsen punkt 4.3.2, selv kunne ha funnet ut at deler av boligen stod tom. Retten er enig i at en slik sammenligning av informasjonen ville gitt skattemyndighetene opplysninger om den tomme boenheten. Det kan imidlertid ikke forventes at Skatteetaten skal sette sammen et "puslespill", basert på fragmenterte opplysninger spredt i selvangivelsen, jf. også Rt. 2007 s. 360. Dette må særlig gjelde hvor det i skjema om utleie er et eget punkt hvor kostnader til egen boenhet skal spesifiseres. Retten er etter dette kommet til at det objektivt sett er gitt "ufullstendige opplysninger" til skattemyndighetene.

Skattyter må imidlertid kunne klandres for at opplysningene han hadde kunnskap om, ikke ble fremlagt for skattemyndighetene, for at tiårsfristen i ligningsloven § 9-3 nr. 1 skal komme til anvendelse. Retten legger til grunn at det er overveiende sannsynlig at A selv var klar over at leiligheten i første etasje ikke var en utleieleilighet. Dette ettersom den stod tom fra 2004 til den 1. august 2014, uten noe sannsynliggjort forsøk på å leie den ut. Retten er derfor kommet til at A ikke "har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde gitt" jf. Rt. 1992 s. 1588. Fristen for å endre ligningen for 2010 således er ti år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1, og Skatteklagenemda sitt vedtak er riktig på dette punktet.

Eiendommen i Lund

Når det gjelder boligen i Lund, er det først spørsmål om hvorvidt eiendommen skal fritaks- eller regnskapslignes. Dersom boligen skal fritakslignes, innebærer det automatisk at det ikke gis fradrag for vedlikeholdskostnader. Hvis huset derimot skal regnskapslignes, må retten vurdere hvorvidt utgiftspostene kan fradragregnes.

En bolig skal enten fritaks- eller regnskapslignes. Dersom vilkårene for førstnevnte er oppfylt, kan ikke skattyter velge at boligen likevel skal regnskapslignes. Det er ingen valgadgang for skattyter, jf. Lignings-ABC 2012/13 s. 212.

Hovedregelen er at boliger regnskapslignes, jfr. skatteloven § 5-1. Dersom eieren "*helt eller delvis bruker fritidsbolig selv*" er fordelen ved det ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 7-1 første ledd, og boligen skal fritakslignes. I Lignings-ABC s. 211 heter det at "*[f]orutsetningen for fritaksligning av fritidseiendommer er at eieren over tid benytter fritidseiendommen i rimelig omfang og eiendommen ikke har fått karakter av utleieeiendom*".

Staten har ikke anført at A har brukt boligen, og det er enighet om at det skal legges til grunn for vurderingen at boligen har stått tom/vært under oppussing, frem til den ble utleid fra den 1. juli 2014. Hva gjelder boliger som står tomme, fastsetter Lignings-ABC 2012/13 følgende på s. 216; "*I noen tilfeller kan ikke-bruk likestilles med eierens bruk av boligen. Dette gjelder f.eks. i forbindelse med kjøp eller salg av bolig eller ved utenlandsopphold. Se også LRD 18. desember 1989 (Eidsivating) i Utv. 1990/44. (...). Forutsetningen for fritaksligning er at boligen ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt som utleiebolig*".

Nevnte dom gjaldt en leilighet som var nedslitt, og som trengte betydelige vedlikeholds- og utbedringsarbeider. Eieren pusset opp leiligheten i tiden august 1983 til mars 1984, og flyttet selv inn i mai 1984. Høyesterett konkluderer her med at eieren "*må sies å "benytte" [leiligheten] til egen bolig også i oppussingstiden, selv om den da er ubeboelig, og etter praksis derfor ikke anses som inntektsgivende*".

Faktum i dommen skiller seg imidlertid fra denne saken på et punkt. I Utv. 1990/44 var det på det rene at eieren hadde kjøpt leiligheten og pusset den opp med sikte på å ta den i bruk som egen bolig, hvilket han også hadde gjort. Det var således bare den teoretiske muligheten som forelå ved årsskiftet 1983/84 for at han skulle ombestemme seg og ikke flytte inn, som ikke kunne tillegges avgjørende vekt, all den tid innflyttingen var et etablert faktum på tidspunktet for den ordinære ligningsbehandlingen.

I denne saken er det uenighet om siktemålet ved ervervelsen, og hvorvidt dette eventuelt endret seg etter kjøpet og under oppussingsperioden. I tillegg er det klart at A ikke selv bruker boligen, men at den i motsetning er utleid, selv om inntektene ikke er skattepliktige, jf. skatteloven § 7-2.

A forklarte for retten at han ved ervervelsen ikke hadde et konkret formål med kjøpet, og at han vurderte flere alternativ, herunder å bruke eiendommen som fast bopel, fritidseiendom eller å leie den ut.

I selvangivelsen for 2008 er boligen ført som "Annen fast eiendom med skattepliktig avkastning" under punkt 4.3.5, hvilket kan være en indikasjon for at A på dette tidspunktet hadde bestemt seg for å leie ut huset. Det er imidlertid ikke krevd fradrag for forsikring, kommunale avgifter mv. for 2011. Ettersom A hadde lang erfaring med utleievirksomhet, må det antas at han ville krevd fradrag for slike kostnader, dersom han hadde planer om å leie ut boligen etter oppussingsperioden.

Det eneste tidsnære beviset som foreligger i saken, er en e-post fra A til Løyning av den 24. september 2008, altså bare måneder etter at boligen var kjøpt. Her skriver A "*Ellers var jeg unøyaktig når jeg sa jeg bare skulle bruke huset som fritidsbolig. Om ikke så mange år gjør jeg regning med å flytte dit permanent*". A forklarte i retten at han ikke hadde ment det han her skrev. Planen var allerede på dette tidspunktet å leie ut huset. Bakgrunnen for det siterte var angivelig at A trodde han ville få bedre service, hvis Løyning var av den oppfatning at A selv skulle bo i huset. Denne forklaringen fester retten ikke lit til, og det legges til grunn at A, i alle fall på dette tidspunktet, hadde planer om å benytte eiendommen selv, enten som fritidsbolig eller fast bopel.

Det er imidlertid ikke grunnlag for å legge til grunn at A på noe tidspunkt rent faktisk har brukt huset selv. Resultatet i Utv. 1990/44 ser ut til å være betinget av egen etterfølgende bruk, jf. setningen "*en ny eier som flytter inn i en leilighet, må sies å "benytte" den til egen bolig også i oppussingstiden, selv om den da er ubeboelig, og etter praksis derfor ikke anses som inntektsgivende*" (rettens understrekning). Ettersom A ikke har flyttet inn eller selv brukt eiendommen, er retten kommet til at eiendommen må regnskapslignes. Ved denne vurderingen er det også vektlagt at boligen har stått tom over flere perioder hvor det har vært stillstand i arbeidet, og at "oppussingsperioden" samlet sett strekker seg over seks år. Dette i motsetning til Utv. 1990/44, hvor oppussingen ble utført over en periode på syv måneder. Retten er på denne bakgrunn kommet til at boligen skal regnskapslignes, jf. skatteloven § 5-1.

For at kostnadene skal være fradragsberettiget, må de være "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", jf. skatteloven § 6-1.

Kostnadene er pådratt i 2011 og 2012, og retten er enig med saksøker i at det er motivet på tidspunktet for pådragelsen av kostnadene som skal vurderes, og ikke As motiv med anskaffelsen i 2008. As motiver på dette tidspunktet fremstår imidlertid ikke som klare. Huset er leid ut fra den 1. juli 2014, og er således i dag en utleieeiendom. Dagens leieinntekter er imidlertid kun kroner 4 800,- per år, og dermed ikke skattepliktige, jf. skatteloven § 7-2. Om, og eventuelt når, boligen kan innbringe skattepliktige leieinntekter, er høyst usikkert. Fradragsrett foreligger imidlertid i utgangspunktet selv om inntekten først kan forventes å oppstå i et senere år, og selv om det er usikkert når inntektene vil komme, jf. Rt. 2007 s. 1822.

Retten finner det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på vurderingen om det er tilstrekkelig tilknytning mellom utgiftene og en eventuell fremtidig skattepliktig inntekt, da retten uansett er kommet til at det ikke er sannsynliggjort at kostnadene ble pådratt med utleie som formål. Boligen er riktignok utleid i dag, men det er uklart på hvilket tidspunkt A bestemte seg for å leie ut huset. Det har vært anført at A allerede i 2011 inngikk samtaler om leie med nåværende leietaker, men at planene ble utsatt på grunn av utbedringsarbeidene. Det er ikke fremlagt noen bevis for slike samtaler, verken i form av korrespondanse eller vitneførsel. I fravær av andre bevis rundt formålet med oppussingen, finner retten å legge avgjørende vekt på e-posten sendt til Løyning, hvor A selv skriver at han vil bruke huset som egen fritidsbolig eller fast bopel.

Retten er således kommet til at det ikke er sannsynliggjort at A pådro seg kostnadene i 2011 og 2012 for å sikre seg fremtidig skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1, og Skatteklagenemdas vedtak oppheves ikke hva gjelder boligen i Lund.

Sakskostnader

Staten har fått medhold i det vesentlige, har med det vunnet saken og skal etter hovedregelen ha dekket sine saksomkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd jf. annet ledd. Det foreligger ikke slike tungtveiende grunner som tilsier at A helt eller delvis bør fritas fra å dekke sakskostnadene etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Jon Vinje har lagt frem en oppgave over sakskostnader hvor det fremgår at Statens samlede sakskostnader utgjør 186 317 kroner. Det har ikke vært innvendinger til oppgaven. Kostnadene har etter rettens syn vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5. Sakskostnadsoppgaven legges til grunn.

DOMSSLUTNING

- 1. Staten v/SkattVest frifinnes.*
- 2. A dømmes til å betale 186 317-hundreogåttisekstusentrehundreogsyttent- kroner i sakskostnader til Staten v/SkattVest innen 2- to – uker fra forkynnelse av denne dom.*

Uttalelser Finansdepartementet

SkN 15-099 Helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven

Lovstoff: Ligningsloven § 6-5, jf. § 6-1.

Prinsipputtalelse publisert 20. august 2015.

Sammendrag: Finansdepartementet vurderer i uttalelsen forholdet mellom helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven. Etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 skal den opplysningspliktige gi ligningsmyndighetene adgang til gjennomsyn av arkiver. I den forbindelse «kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene.» Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten som den klare hovedregel, ikke skal kopiere hele arkivet til skattyter dersom sensitive opplysninger som eksempelvis pasientjournaler enkelt kan skilles ut. Skulle opplysningene i pasientjournalene være lagret på en slik måte at det vil være vanskelig for skattemyndighetene å skille dem fra annet materiale ved kopiering av resten av arkivet, må skattemyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene.

Finansdepartementet har i et brev til Helse- og omsorgsdepartementet vurdert forholdet mellom helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven.

Spørsmålet ble tatt opp i tilknytning til en klage over pålegg om kontroll hos en lege. Finansdepartementet vurderer om det forhold at arkivet inneholder pasientjournaler med taushetsbelagt informasjon setter grenser for hva skatteetaten kan kopiere med hjemmel i lignl. § 6-5 jf. § 6-1.

Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, datert 4.februar 2015:

Helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke ved kontroll etter ligningsloven

Departementet viser til tidligere korrespondanse, sist Helse- og omsorgsdepartementets brev 6. januar 2015

Saken gjelder helsepersonells taushetsplikt og plikt til å medvirke ved kontroll etter ligningsloven ved kopiering av elektronisk arkiv.

Sakens bakgrunn

Som ledd i kontrollen av en lege ønsket skattekontoret å kopiere legens elektroniske arkiv. Legen viste til at serveren inneholdt taushetsbelagte opplysninger i form av pasientjournaler og deles med en rekke andre leger. Kopieringen ville dermed medføre at også opplysninger om andre legers pasienter kom med. Legen kontaktet Den norske legeförening for å få bistand til å klage over pålegget om medvirkning til kontroll. Skattedirektoratet fastholdt pålegget i vedtak 20. desember 2013. Den norske legeförening anmodet 13. januar 2014 om omgjöring av vedtaket. Skattedirektoratet fastholdt vedtaket 17. januar 2014.

Skattedirektoratet har i brev 3. mars 2014 anmodet om Finansdepartementets syn. Skattedirektoratet presiserte at saken er begrenset til å gjelde adgangen til å kopiere elektronisk arkiv, jf. ligningsloven § 6-5 nr. 2 og ikke hvilke opplysninger som kan kreves fremlagt etter § 6-1 nr. 1. Det blir vist til at det fremgår av Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) at skattyter ikke kan gi bindende anvisning på hvilke deler av arkivet som kan inneholde dokumenter av betydning for ligningen, eller kontrollen av denne og at lovgiver var kjent med at Skatteetaten ved kopiering av elektronisk arkiv kunne få tilgang til taushetsbelagte opplysninger.

Videre anførte Skattedirektoratet at «Formålet med arkivgjennomgangen og kopieringen er at skattekontoret skal ha mulighet til å finne frem og vurdere hvilke opplysninger som skal kreves utlevert etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 første punktum, jf. ligningsloven § 6-1. De opplysninger som kan kreves utlevert etter ligningsloven § 6-1 er opplysninger som «kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne.» Dersom et skattekontor under en eventuell gjennomgang av et arkiv finner opplysninger som pålegges utlevert, kan den opplysningspliktige klage på pålegget etter ligningsloven § 3-6. Taushetsbelagt informasjon som ikke kan ha betydning for skattyters bokføring eller ligning og kontrollen av denne vil ikke et skattekontor kunne kreve utlevert eller bruke under en kontroll.»

Skattedirektoratet viste til at regelverket om sammenblandet arkiv innebærer at hele serveren kan kopieres selv om den også benyttes av andre.

Etter Skattedirektoratets syn var personvern hensyn ivaretatt ettersom det var klare regler for hvordan kopiert materiale skulle behandles og antall personer som hadde tilgang var begrenset. Ansatte i Skatteetaten er dessuten underlagt strenge taushetspliktregler i ligningsloven § 3-13.

Den norske legeförening innhentet Helsedirektoratets vurdering i saken. I brev 22. januar 2014 til Den norske legeförening kom Helsedirektoratet med sin vurdering. Det ble vist til at helsepersonell er underlagt taushetsplikt etter helsepersonelloven § 21. Taushetsplikten ivaretar viktige hensyn som å verne om pasientens integritet, sikre tilliten til helsevesenet, og bidra til at pasienten gir informasjon om seg selv og sin helsetilstand som helsepersonell trenger for å utføre sitt arbeid på en forsvarlig måte. Taushetsplikten skal også hindre at personer som trenger helsehjelp unnlater å kontakte helsetjenesten ved behov, i frykt for uønsket spredning av helseopplysninger.

Pasientjournalmateriale vil inneholde relevante og nødvendige opplysninger fra helsehjelpen pasienter har fått, bl.a. opplysninger om sykehistorie, observasjoner, funn, diagnose, behandling og annen oppfølging som iverksettes. Administrative opplysninger fra helsepersonells

pasientbehandling vil derimot være eksempel på informasjon med betydning for helsepersonells ligning.

Helsedirektoratet anførte at pasientjournalssystemene utelukkende inneholder informasjon om helsehjelp til enkeltpasienter og vil i svært liten grad gi informasjon av betydning for ligningen. Forholdsmessigheten mellom mengden sensitiv informasjon som skal gjennomgås og den forventede informasjonsverdien for skattemyndighetene taler for at hjemmel for gjennomgang og kopiering ikke foreligger.

Videre ble det anført at strenge regler for journalføring og oppbevaring medfører at det ikke er risiko for bevisforspillelse i saker som gjelder pasientjournaler. Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2007 s. 1612 om adgang til å gjennomgå sammenblandet arkiv for selskaper utenfor helsesektoren hadde derfor ikke overføringsverdi.

Helsedirektoratet understreker at også helsepersonells virksomhet skal kunne kontrolleres av skattemyndighetene. Kontroll kan gjennomføres ved innsyn i helsepersonells pasientadministrative systemer, timebestillingsystemer og andre typer administrative registre. Kontrollen av slike kilder kan avdekke opplysninger som skattemyndighetene vil ha behov for å sjekke med opplysninger i pasientjournaler. Det må i tilfelle dreie seg om konkret angitte opplysninger som ligningsmyndighetene påviser kan ha betydning for skattyters ligning.

Helsedirektoratet gir uttrykk for at gjennomsyn og kopiering av pasientjournalssystemer i et omfang som i denne saken, ville innebære en mer alvorlig krenkelse av personverninteressene enn hva utlevering av enkeltstående journalopplysninger representerer. Helsedirektoratet la til grunn at ligningsloven § 6-5 nr. 2 jf. § 6-1 ikke var klar nok hjemmel til å gi rettsgrunnlag for unntak fra taushetsplikten. Det ble anført at «en konkret vurdering av opplysningsplikten etter § 6-1 i et gitt tilfelle, må være det bestemmende grunnlag for hvilke opplysninger helsepersonell er pliktige til å utlevere eller gi innsyn i etter ligningsloven.»

Helse- og omsorgsdepartementet opplyste i brev 21. mars 2014 til Finansdepartementet at Helse- og omsorgsdepartementet sluttet seg til Helsedirektoratets tolkning. Det ble lagt til grunn at ligningsloven § 6-5 ikke hjemler innsyn i eller kopiering av pasientjournaler i et slikt omfang som følger av Skattedirektoratets vurdering. Helse- og omsorgsdepartementet anførte at hensynet bak taushetsplikten, personvern og tillitsforholdet mellom pasient og helsepersonell tilsier at hjemmelen må være klarere. Helse- og omsorgsdepartementet ber om Finansdepartementets syn.

Den norske legeforening har i brev til Helse- og omsorgsdepartementet 28. januar 2014 vist til at taushetsplikten etter helselovgivningen er strengere enn etter ligningsloven og at utlevering til skattemyndighetene øker muligheten for videre utlevering.

Departementets vurdering

Kontroll hos den opplysningspliktige er regulert i ligningsloven § 6-5. Etter § 6-5 nr. 2 skal den opplysningspliktige gi ligningsmyndighetene adgang til gjennomsyn av arkiver. I den forbindelse «kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene.»

Nærmere regler er gitt i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. Kopiering av såkalt sammenblandet arkiv er regulert i § 4 tredje ledd. «Deler den opplysningspliktige elektronisk arkiv med andre, og arkivet er innrettet slik at kontrollmyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke opplysninger som gjelder den opplysningspliktige (sammenblandet arkiv) kan hele arkivet kopieres.»

Bestemmelsen om sammenblandet arkiv er i samsvar med det Høyesterett la til grunn i Rt. 2007 s. 1612. Høyesterett uttalte at ligningsmyndighetene ikke kunne være avhengige av at selskapet selv utpekte hvilke filer som kunne være relevante for ligningen. De måtte derfor gis mulighet for kontroll av alle data på serveren. Det forhold at det i denne saken foreligger et sammenblandet arkiv med opplysninger lagret av andre enn skattyter selv medfører dermed ikke i seg selv noen begrensning av skattemyndighetenes adgang til å kopiere.

Spørsmålet blir således om det forhold at arkivet inneholder pasientjournaler med taushetsbelagt informasjon setter grenser for hva som kan kopieres. Det fremgår av ligningsloven § 6-5 nr. 2 at den opplysningspliktige skal «gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 6-1 til § 6-4.» Videre har ligningsmyndighetene krav på å få adgang til gjennomsyn av arkiver der ligningsmyndighetene kan ta kopi for senere gjennomgang.

Etter ligningsloven § 6-1 nr. 1 skal skattyter «etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Det fremgår av Prop. 141 L punkt 2.4.5.2 at det er ikke noe krav at opplysningene i dokumentet vil få betydning for den konkrete skatte- eller avgiftsplikten, men opplysningene må kunne være egnet som kontrollmiddel for skatte- eller avgiftsplikten. Utgangspunktet for vurderingen vil være om de aktuelle opplysningene generelt anses å være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten. Ifølge § 6-1 nr. 3 har den opplysningspliktige «plikt til å legge fram opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte.» Taushetsplikt er derfor ikke til hinder for at skattemyndighetene får tilgang til opplysningene.

Høyesterett behandlet spørsmålet om plikt til å fremlegge timebestillingsbøker i Rt. 2000 s. 788. Etter dagjeldende ligningslov § 4-10 nr. 1 a var det et vilkår for å kunne kreve et dokument fremlagt at dette var av betydning for skattyters ligning og kontrollen av den. Høyesterett la til grunn at timebestillingsbøkene ville være av betydning for kontrollen av ligningen.

Det var enighet om at timebestillingsbøkene var underlagt taushetsplikt. Høyesterett viste til at timebestillingsbøker var et planleggingsverktøy og registreringsdokument for skattyteren. Bøkene hadde ingen funksjon som diagnostisk verktøy eller i behandling av pasientene og pasientens diagnose fremgikk ikke. Høyesterett gikk ikke inn på spørsmålet om skattemyndighetene kunne kreve fremlagt pasientjournaler.

Helsedirektoratet har anført at pasientjournalene i svært liten grad vil gi opplysninger av betydning for ligningen. Hva slags dokumentasjon som kan være av betydning for å sikre korrekt ligning av skattyter, vil kunne variere fra sak til sak. I en normalsituasjon må det antas at pasientjournalssystemene ikke eller i svært begrenset grad inneholder opplysninger som er av betydning for ligningen, og at innsyn i journalopplysninger derfor vil ha svært begrenset verdi sammenlignet med for eksempel timebestillingsbøker og andre typer administrative registre.

Imidlertid kan det ikke helt utelukkes at informasjon i pasientjournaler kan ha betydning for skattemyndighetene. Helsedirektoratet har vist til at gjennomgangen av timelister og administrative systemer kan avdekke opplysninger som ligningsmyndighetene vil ha behov for å sjekke med opplysninger i pasientjournalene. Opplysningene i pasientjournalene kan også ha en viss bevisverdi for å klarlegge omfanget av en leges virksomhet. Saker der informasjon i pasientjournalene kan ha betydning for skattemyndighetenes saksbehandling fremstår imidlertid som klare unntakstilfeller. Etter departementets syn vil derfor pasientjournalene normalt ikke kunne kreves fremlagt etter ligningsloven § 6-1 nr. 1, da de normalt ikke «kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne.» Dersom det skulle oppstå tilfeller hvor pasientjournalene vil ha betydning, må det foretas en avveining mellom Skatteetatens behov for å få dem fremlagt og personverninteressene. Det må foreligge meget tungtveiende kontrollhensyn for at det skal være aktuelt å kreve innsyn i journalopplysninger i medhold av ligningsloven § 6-1 nr. 1.

Med hensyn til spørsmålet om gjennomsyn og kopiering av arkiv har Skattedirektoratet vist til at formålet med dette er at skattekontoret skal ha mulighet til å finne frem og vurdere hvilke opplysninger som kan kreves utlevert etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 første punktum, jf. ligningsloven § 6-1. Dersom skattekontoret under en eventuell gjennomgang av et arkiv finner opplysninger som kan pålegges utlevert ettersom de «kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne», kan den opplysningspliktige klage på pålegget etter ligningsloven § 3-6. Taushetsbelagt informasjon i pasientjournalene som ikke kan ha betydning for skattyters bokføring eller ligning og kontrollen av denne, jf. omtalen av rekkevidden av § 6-1 ovenfor, vil ikke et skattekontor kunne kreve utlevert eller bruke under en kontroll. Helsepersonell vil dermed selv etter kopieringen kunne anføre at pasientjournalene ikke kan utleveres. Skattemyndighetene vil imidlertid allerede ha fått adgang til opplysningene ved kopieringen.

Ut fra opplysningene om pasientjournalenes innhold legger departementet til grunn at en kopiering av arkivet vil omfatte en stor mengde taushetsbelagte opplysninger. Helseopplysninger av denne karakter må anses som særlig sensitive. De reelle hensyn som taler for å begrense spredningen av helseopplysninger er dermed vesentlig sterkere i denne saken enn i Rt. 2000 s. 788 der for eksempel pasientens diagnose ikke fremgikk av timebestillingsbøkene.

Helsedirektoratet har anført at det ikke er forholdsmessighet mellom mengden sensitiv informasjon og forventet informasjonsverdi for skattemyndighetene. Kopiering av arkiv vil i saker som dette kunne medføre at mange taushetsbelagte opplysninger med liten relevans for skattesaken blir tilgjengelige for Skatteetaten. Departementet ser at dette er problematisk ut fra et personvernperspektiv.

Som Skattedirektoratet har påpekt, er det klare regler for hvordan kopiert materiale skal oppbevares. Kun ansatte som arbeider med sikring og analyse av data har full tilgang, i praksis ikke mer enn ca. 2-4 personer. Dette innebærer at spredningen av opplysninger i Skatteetaten på grunn av kopiering og kontroll er svært begrenset, og risikoen for irregulær spredning må anses som svært lav. For pasientene vil imidlertid selv en slik begrenset spredning kunne oppfattes som belastende.

Regelverket om gjennomsyn og kopiering av arkiver i ligningsloven § 6-5 og forskrift 8. mars 2013 nr. 258 inneholder ikke unntak for de tilfellene der informasjon i arkivet er omfattet av taushetsplikt, ikke har betydning for skattemyndighetene eller der kopieringen omfatter en uforholdsmessig mengde sensitiv informasjon. Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten som den klare hovedregel, ikke skal kopiere hele arkivet til skattyter dersom sensitive opplysninger som eksempelvis pasientjournaler enkelt kan skilles ut. Det er da lagt vekt på omfanget av sensitive helseopplysninger som vil bli kopiert, og den begrensede informasjonsverdi de taushetsbelagte opplysningene normalt vil ha for å klarlegge skattemessige forhold.

Skulle opplysningene i pasientjournalene være lagret på en slik måte at det vil være vanskelig for skattemyndighetene å skille dem fra annet materiale ved kopiering av resten av arkivet, må skattemyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene. Det er ikke opplyst at det i denne saken skulle være et slikt særskilt behov for å ta en kopi som omfatter pasientjournalene. I en slik vurdering må en også legge vekt på Skatteetatens mulighet til å gjennomgå arkivet og foreta utskillelsen av relevant materiale på stedet i medhold av ligningsloven § 6-5 nr. 2, 2. pkt. som et alternativ til å kopiere hele skattyterens arkiv.

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 15-100 GE Healthcare AS - SKDs domskommentar

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 13. mai 2015 – GE Healthcare AS mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter. Domskommentaren er publisert 6. august 2015 og avgitt 16. juni 2015.

Innledning

Saken gjaldt gyldigheten av skatteklagenemda for storbedrifters vedtak av 29. september 2011 vedrørende ligningen av det norske selskapet GE Healthcare AS for inntektsårene 2003-2006. Spørsmålet var om det var i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland å skattlegge GE Healthcare AS for inntekter som det irske selskapet GE Healthcare hadde opptjent og blitt skattlagt for i Irland.

GE Healthcare Ireland ble stiftet som et "limited company" i 1990, et selskap med begrenset ansvar tilsvarende et norsk aksjeselskap. I 1995 ble selskapet omdannet til et "unlimited company having a share capital". Eierne av selskapet har et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, men først ved likvidasjon.

Eierne av GE Healthcare Irland var GE Healthcare Norge AS og en ansatt i GE Healthcare Norge AS som eide en aksje på vegne av GE Healthcare AS. Det irske selskapet var dermed i realiteten heleid av GE Healthcare Norge AS.

Eierandelen i GE Healthcare Irland ble oppført som en investering i et aksjeselskap i GE Healthcare AS' selvangivelser for 2003-2006. Av eget tiltak ble det i 2006 levert en redegjørelse for de irske selskapsreglene, og det ble reist spørsmål om eierandelene var håndtert korrekt i selvangivelsene.

Sentralskattekontoret fattet 9. oktober 2009 vedtak hvor GE Healthcare AS ble beskattet for GE Healthcare Irlands inntekter, og det ble gitt kreditfradrag for skatt betalt i Irland. GE Healthcare AS fikk medhold i krav om forhøyet konsernbidrag. GE Healthcare AS påklaget vedtaket begrunnet i at skatteavtalen mellom Norge og Irland var til hinder for norsk beskatning. Klagen førte ikke frem.

GE Healthcare Norge AS tok ut stevning mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemdas vedtak måtte oppheves. Staten fikk medhold i tingretten og lagmannsretten.

Høyesteretts dom

Høyesterett er enig i Skatteklagenemdas vurdering av skatteplikt etter norske regler. Nemda la til grunn at virksomheten i Irland måtte anses som en del av GE Healthcare AS' virksomhet og skattlegges som en filial, da det irske selskapet etter norsk rett ikke kunne anses som aksjeselskap eller annet tilsvarende selskap. Dette var heller ikke omtvistet ved behandlingen for Høyesterett.

Spørsmålet var om skatteavtalen mellom Norge og Irland medførte at Norge allikevel ikke kunne skattlegge inntektene fra GE Healthcares virksomhet i Irland. GE Healthcare AS anførte at GE Healthcare Irland bare kunne skattlegges i Irland fordi det var skattepliktig til Irland etter irsk internrett og ikke hadde fast driftssted i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 7 nr. 1.

Høyesterett tilbakeviser dette, og viser til at GE Healthcare AS skal beskattes for inntekter både i Norge og utlandet, jf. skatteloven § 2-2. Da GE Healthcare Irland ikke er eget skattesubjekt etter norsk internrett inngår også disse inntektene i GE Healthcare AS' skattepliktige inntekt i Norge. Den dobbeltbeskatning som oppstår som følge av at Norge skattlegger GE Healthcare AS' inntekter fra filialen i Irland, og Irland skattlegger GE Irland som eget skattesubjekt, løses ved at GE Healthcare Norge AS innrømmes kreditfradrag for skatt betalt i Irland, jf. skatteavtalens artikkel 24, nr. 2 bokstav a.

Høyesterett kommer da til at skatteklagenemdas vedtak er i tråd med det som retten mener er riktig forståelse av skatteavtalen mellom Norge og Irland.

GE Healthcares anførsel om at løsningen i skatteklagenemdas vedtak vil uthule Irlands interne skatteregler, og medføre dobbeltbeskatning av fremtidige transaksjoner, tilbakevises. En mulig, fremtidig dobbeltbeskatning må løses på grunnlag av norsk internrett og skatteavtalen på det tidspunktet problemstillingen måtte bli aktuell.

Skattedirektoratets vurdering

Dommen slår fast prinsippet om at ved anvendelse av skatteavtaler er det internretten i det land som anvender skatteavtalen som er avgjørende for klassifisering av selskaper. Denne løsningen er forutsatt i OECDs kommentarer til mønsteravtalen og i skatterettslig teori.

Ved vurdering av skattepliktens omfang for selskaper etter skatteloven § 2-2 er det den norske klassifiseringen av selskapet i utlandet som er bestemmende for hvorvidt det norske selskapet skal skattlegges for investering i aksjer eller virksomhet via filial. At virksomheten utgjør et selvstendig skattesubjekt i det annet land er ikke førende for beskatningen i Norge. Dobbeltbeskatning som måtte oppstå avverges ved at Norge gir fradrag for skatt betalt i utlandet.

SKN 15-101 Canadisk ULC og fritaksmetoden

Lovstoff: Skatteloven § 2-38.

Prinsipputtalelse Skattedirektoratet publisert 6. august 2015, avgitt 14. april 2015

Kort referat: Skattedirektoratet avga i 2013 en uttalelse vedrørende skatteplikten til Norge for et canadisk ULC (unlimited liability company). Det ble da lagt til grunn at ULCet var skattepliktig for mottatt utbytte fra Norge, og at utbyttet ikke var omfattet av fritaksmetoden. Direktoratet har etter en fornyet vurdering kommet frem til at det er mest nærliggende å klassifisere ULCet som deltakerlignet selskap, slik at spørsmålet om kildebeskatning avgjøres separat for den enkelte deltaker. Utbyttet skal dermed ikke tilordnes det canadiske ULC-selskapet.

Skattedirektoratet avga på anmodning fra skattyter uttalelse 10. april 2013 om hvorvidt utbytte fra et norsk selskap til et canadisk ULC (unlimited liability company) var skattepliktig til Norge [Uttalelsen er tatt inn i Skattenytt 13-079].

Etter Skattedirektoratets vurdering var ULCet som privatrettslig eier av aksjene skattepliktig etter skatteloven § 10-13. Det ble på bakgrunn av dette lagt til grunn at ULCet var skattepliktig for mottatt utbytte. Videre ble det lagt til grunn at utbyttet ikke var omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38.

Skattedirektoratet har foretatt en ny vurdering:

Det må først gjøres en klassifisering av ULCet for norske, skatterettslige formål. Vurderingen gjøres på grunnlag av norsk rett. Denne klassifiseringen skal blant annet bygge på ansvaret for selskapets forpliktelser og deltakelsen i selskapets over- og underskudd. I henhold til canadisk selskapslovgivning har aksjonærene i et ULC ubegrenset, personlig solidarisk og direkte ansvar for alle selskapsforpliktelsene. Skattedirektoratet finner det nærliggende å sammenligne ULCet med et norsk, deltakerlignet selskap.

Etter norsk selskapslovgivning må deltakerlignede selskaper ha minst to deltakere, jf. skatteloven § 10-40 første ledd jf. selskapsloven § 1-1 første ledd. Basert på at ULCet kun har en eier, vil selskapet i utgangspunktet ikke falle i kategorien deltakerlignet selskap etter norsk, intern rett.

Etter Skattedirektoratets vurdering må det imidlertid her legges avgjørende vekt på ansvarsformen. Siden det foreligger et ubegrenset ansvar må selskapet i denne sammenheng klassifiseres som et deltakerlignet selskap som ikke er selvstendig skattesubjekt. Når aksjonæren etter dette klassifiseres som et deltakerlignet selskap, skal spørsmålet om kildebeskatning avgjøres separat for den enkelte deltaker. Utbyttet skal dermed ikke tilordnes det canadiske ULC-selskapet.

ULCet er 100 % eid av et nederlandsk BV som er et selskap med begrenset ansvar. Skattedirektoratet legger til grunn at det nederlandske selskapet vurdert etter norsk rett er eget

skattesubjekt. Utbyttet blir derfor å tilordne det nederlandske selskapet etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav c.

Det må dernest vurderes om det nederlandske selskapet er kildeskattepliktig etter skatteloven § 10-13. I utgangspunktet vil alle utenlandske aksjonærer være kildeskattepliktig. Imidlertid er selskap hjemmehørende i utlandet som tilsvarer norske kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden fritatt for kildeskatteplikt, såfremt selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i jf. § 2-38 femte ledd. Dette innebærer at det nederlandske selskapet ikke er kildeskattepliktig til Norge for det utdelte utbyttet, forutsatt at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i Nederland. Skattedirektoratet har ikke vurdert om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i Nederland.

Selskapet ønsker videre avklart om det foreligger plikt til å trekke kildeskatt i tilfelle hvor utbyttet er fritatt for beskatning etter fritaksmetoden. Etter skattebetalingsloven § 5-4 andre ledd første punktum skal det trekkes kildeskatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13. Ved utbetaling av utbytte til et utenlandsk deltakerlignet selskap vil det utdelende selskapet som regel ikke ha kjennskap til deltakerne i selskapet og det vil da foreligge plikt til å trekke kildeskatt med 25 %. Har det utdelende selskapet kjennskap til hvem som er deltaker i selskapet og til at utbytte til deltakerne er unntatt fra beskatning etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i jf. § 2-38 femte ledd, vil det ikke foreligge trekkplikt.

Uttalelser Sivilombudsmannen

SKN 15-102 Sak om summarisk fellesoppgjør – særlig om forenklet vedtak kan være gyldig fastsettelsesgrunnlag

Lovstoff: Ligningsloven § 3-11 nr. 4.

Sammendrag: Saken gjaldt ordningen med summarisk fellesoppgjør på arbeidsgivers hånd grunnet ufullstendig innberetning av ytelser til ansatte. I rapport etter bokettersyn ble foreslått å ligne samtlige ansatte, alle bosatt i Polen, på nytt for 2006 grunnet arbeidsgivers ufullstendige lønnsinnberetninger. Sentralskattekontoret for utenlandssaker fulgte ikke forslaget i bokettersynsrapporten, og sendte i stedet den polske arbeidsgiveren varsel om summarisk fellesoppgjør til arbeidsgivers adresse i Polen. Arbeidsgiver mottok aldri varselet. Det ble ikke sendt skriftlig vedtak. Et sentralt spørsmål var om skattekontorets fastsettelse av summarisk fellesoppgjør «ved forenklet vedtak» er bindende for arbeidsgiveren. Ombudsmannens konklusjon var at fastsettelse av summariske fellesoppgjør faller utenfor anvendelsesområde for «forenklete vedtak» etter ligningsloven § 3-11 nr. 4. Det gjennomførte summariske fellesoppgjøret i saken kunne ikke anses gyldig fastsatt, og var følgelig ikke bindende for arbeidsgiveren.

Sivilombudsmannen har i uttalelse av 10. juli 2015 (sak 2014/2612), publisert 11. august 2015 uttalt:

Uttalelse

Sakens bakgrunn

I august 2008 avholdt Skatteoppkrever utland bokettersyn hos A, med kontroll av lønnsinnberetningen for 2006 og 2007. I bokettersynsrapporten 30. september 2008 het det blant annet at innberetningen av de ansattes fri kost og fritt losji var mangelfull for begge årene. I rapporten ble også påpekt at samtlige ansatte var blitt innvilget standardfradrag under ligningsbehandlingen for 2006, men ikke fått tillagt fri kost, fritt losji og hjemreiser som skattepliktige naturalytelser. Derfor ble foreslått å ligne samtlige ansatte på nytt for 2006. For de med opphold i Norge under 183 dager ble ligningen foreslått frafalt. For de med opphold over 183 dager ble foreslått å ligne dem uten standardfradrag. Da ville fritt losji ikke anses som skattepliktig fordel, men det ville kostbesparelse i hjemmet være.

I brev til Skatteoppkrever utland 30. oktober 2008 bestred A innberetningsfeilene nedfelt i rapporten. Skatteoppkreveren ba så A om opplysninger om trygdeinnbetalingene for de ansatte.

Opplysningene, sendt fra A 12. november 2008, viste at A skal ha hatt 103 arbeidere i Norge med opphold over 183 dager i 2006 og 142 i 2007.

Den 2. mars 2010 sendte SFU varsel til A om ileggelse av skatt på grunnlag av summarisk fellesoppgjør for 2006 med i alt kr I samme varsel ble opplyst at for 2007 ville ligningen av de ansatte bli endret på grunnlag av informasjonen fra A i brevet 12. november 2008. Varselet, som ble sendt til selskapets adresse i Polen, opplyses aldri å være mottatt der. Det ble ikke utformet skriftlig vedtak i saken.

Første indikasjon på at det var fattet avgjørelse i saken fikk selskapet da Skatteoppkrever utland ett år senere, 6. mai 2011, sendte «Betalingskort for skatt og avgift» med innbetalingskrav for «Fastsatt summarisk oppgjør» kr ... til As norske adresse registrert i Enhetsregisteret.

Etter innsyn hos SFU 30. september 2011 og hos Skatteoppkrever utland i mars 2013, ble As advokat, B, kjent med at SFU i brev 21. april 2010 hadde sendt Skatteoppkrever utland kopi av ovennevnte varsel. Fra SFUs brev til Skatteoppkreveren gjengis:

«Det er ikke mottatt innsigelser fra selskapet og endring gjennomføres som varslet, jf ligningsloven § 3-11.»

Etter forespørsel til Skatteoppkreveren fikk As advokat opplyst at man der ikke fant andre henvendelser til A i saken om summarisk fellesoppgjør enn betalingskort/krav om innbetaling. Angivelig hadde A ikke fått særskilt informasjon om at vedtak var fattet, om klageadgang osv.

Den 30. april 2013 ble vedtaket påklaget til SFU. Ett klagepunkt var om Skatteetaten hadde hjemmel til å unnlate å sende vedtak til den skattepliktige i saker om summarisk fellesoppgjør. Det ble påpekt at det i slike saker ikke sendes ut noe nytt skatteoppgjør, og at uten særskilt underretning får den skattepliktige da ingen informasjon om at vedtak er fattet, om klagerett m.m.. Det ble også anført andre prosessuelle og materielle feil ved vedtaket, og stilt spørsmål om vedtaket var gyldig.

I e-post 30. juli 2013 ble A orientert om at SFU hadde besluttet å legge saken frem for skatteklagenemnda. I brev 17. november 2013 ble klagen likevel avvist av SFU som for sent fremsatt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. SFU fant heller ikke grunn til å be skatteklagenemnda prøve endringsanmodningen etter ligningsloven § 9-5 nr. 3 jf nr. 7. Overfor SFU anførte så advokat B blant annet at vurderingene i avvisningsvedtaket ikke var i samsvar med lov og forskrift. SFU svarte i desember 2013 at de nå vurderte hvordan saken skulle behandles videre. I orienteringsbrev i februar 2014 het det at saken var under behandling, og ville bli tatt opp på nemndsmøte 14. mars 2014. I brev 12. juni 2014 opplyste SFU, under henvisning til tidligere avvisningsvedtak, at saken var avvist, uten nemndsbehandling.

I brev hit 23. september 2014 med vedlegg anførte advokat B på vegne av A at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 med tilhørende forskrift, ikke var oppfylt i denne saken. Prinsipielt mente hun derfor at avgjørelsen om summarisk fellesoppgjør var ugyldig. Subsidiært mente hun at SFUs vurdering og avvisning av As endringsanmodning bygget på feilaktig anvendelse av ligningsloven § 9-5 nr 7. Det ble vist til at selskapet aldri mottok SFUs varsel 2. mars 2010. Etter advokatens syn passet ikke bestemmelsen i ligningsloven

§ 3-11 nr. 4 om «forenklet vedtak» i saker om summarisk fellesoppgjør. Hun viste også til at flere av saksbehandlingsreglene i forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 ikke var fulgt av SFU.

Tidsforløpet, fra SFU 30. september 2011 oversendte saksdokumentene til 30. april 2013, da skattekontorets avgjørelse om summarisk fellesoppgjør ble påklaget, forklarte advokat B slik i brevet hit 23. september 2014:

«At det gikk noe tid fra man fikk innsyn i saken hos SFU, til anmodningen ble sendt, skyldes flere ulike forhold. Blant annet kan det nevnes at man har hatt vondt for å tro at det virkelig kunne være sant at norske skattemyndigheter har ilagt A skatt på vegne av over hundre ansatte, uten å svare på innsigelser mot grunnlaget, uten å sende vedtak, og hvor første tegn på vedtakets eksistens er et krav om innkreving av skattekravet 16 måneder senere, hvor det da allerede var påløpt flere hundre tusen kroner i renter. Det var først ved innsyn i saken hos skatteoppkrever utland, 18.03.2013, hvor man fikk bekreftet at det ikke var sendt ut noen form for informasjon om vedtaket fra skatteoppkreveren heller, at man kunne konkludere endelig med at vedtaket var beheftet med vesentlige feil.»

Det ble funnet grunn til å undersøke saken nærmere. I brev herfra 15. januar 2015 ble SFU blant annet bedt om å gi sitt syn på advokat B' anførsler om at skattekontoret etter forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 har plikt til å sende arbeidsgiver både varsel og vedtak i slike saker, uavhengig av om skattekontoret mottar innsigelser til tidligere utsendt varsel. SFU ble også bedt om en redegjørelse for praksis ved skriftlige henvendelser til utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge, herunder om når foretakets adresse i hjemlandet benyttes, og når selskapets adresse i Norge benyttes. Ved bruk av adressen i hjemlandet ble bedt opplyst om brev eventuelt sendes rekommandert, og om det eventuelt gjøres bruk av e-post for å informere det utenlandske foretaket om at brev er underveis i ordinær post.

Videre ble bedt om kommentarer til advokat B' anførsler om at vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 8 for å fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør for inntektsåret 2006 ikke var oppfylt, og om at prosessuelle og materielle feil ved vedtaket tilsa at avgjørelsen måtte anses som ugyldig.

Skattekontoret ble dessuten bedt om å forklare hvorfor beslutningen om at As klage skulle legges frem for skatteklagenemnda, orientert om i e-post 30. juli 2013, ble omgjort.

I brevet herfra fikk SFU også følgende anmodninger:

«Advokat B mener angivelig at beslutningen om å ligne B etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 må anses som et «endret faktisk forhold», ettersom bokettersynsrapporten 30. september 2008 ikke var inne på bruk av summarisk fellesoppgjør som et alternativ til å endre ligningen for 2006 for de ansatte. Det bes om Sentralskattekontorets syn på advokat B oppfatning på dette punkt.

Advokat B påpeker at «spørsmålets betydning», jf. ligningsloven § 9-5 nr. 7, ikke ble vurdert. Hun mener det «vel må være det sentrale å ta stilling til i denne saken. Sentralskattekontoret bes om kommentere denne anførselen.»

I SFUs svarbrev 20. februar 2015 het det blant annet:

«Sentralskattekontoret sendte ikke ut skriftlig vedtak i saken slik det stilles krav til i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 5. Det ble ansett som tilstrekkelig fra sentralskattekontorets side å foreta forenklet vedtak i henhold til ligningsloven § 3-11 nr. 4.

For det andre anføres det brudd på øvrige prosessuelle bestemmelser i forskrift om summarisk fellesoppgjør. I følge forskriften § 4 skal arbeidsgiver varsles om summarisk fellesoppgjør. Varsel ble sendt 02.03.2010 til selskapets oppgitte adresse i henhold til Enhetsregisteret.

Videre skal arbeidsgiver etter forskriften § 4 i varselet bli oppfordret til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil kreve individuell endring av ligningen og ansatte som er lignet for den aktuelle ytelsen. Slik oppfordring er ikke gitt i varselet.

Siden vedtak ikke er foretatt skriftlig i saken ble det ikke sendt opplysninger i henhold til forskriften.

Tredje anførsel er at varselet fra sentralskattekontoret er sendt til feil adresse.

Varselet ble sendt til selskapets oppgitte adresse i Enhetsregisteret. Denne adressen er:

A, ..., Polen.

.....

Ved utsendelse av brev til foretak i utlandet blir foretakets oppgitte adresse i Enhetsregisteret benyttet. I utgangspunktet blir ikke brev sendt rekommandert ved bruk av adresse i utlandet. Det er ikke vanlig å sende e-post for å informere det utenlandske foretaket om at brev er underveis i ordinær post.

.....

Etter sentralskattekontorets vurdering foreligger det ikke brudd på materielle regler ved å ilegge summarisk fellesoppgjør. Vurderingen av summarisk fellesoppgjør bygger en totalvurdering der det bl.a. er lagt vekt på at det foreligger innberetningsfeil for over 100 arbeidstakere. Når det gjelder eventuelle prosessuelle feil vil sentralskattekontoret bemerke at det er ligningsloven § 9-7 som regulerer varsel om endringssak som i dette tilfellet. Ved eventuelle prosessuelle feil eller manglende varsel har skattyter sin klagerett i behold:

«Er vedtak truffet uten slikt varsel til skattyteren, kan han i klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.»

Fristen for slik klage er tre uker etter at melding er kommet frem til skattyter, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 5, jf. § 3-7.

Under enhver omstendighet fikk selskapet melding om at summarisk fellesoppgjør ble foretatt ved oversendelse av sakens dokumenter i brev datert 30.09.2011 På grunnlag av dette er sentralskattekontorets vurdering at det ikke foreligger prosessuelle eller materielle feil som medfører at vedtaket er ugyldig.

.....

Det bes om forklaring på hvorfor saken ikke ble fremlagt til nemnda etter at kontoret i e-post datert 30.07.2013 underrettet om at fremleggelse for nemnda var bestemt.

Saksbehandler som skrev e-posten er samme saksbehandler som fattet vedtak i endringssak. Ved klage til skatteklagenemnda på dette vedtak skal ikke den samme saksbehandler ha befatning med saken. Rent praktisk er det likevel slik at denne saksbehandleren ofte vil være den person som mottar klage på sitt vedtak først, siden vedkommende er oppført som ansvarlig for endringssaken. Saksbehandler som skrev e-post i saken skal ikke avgjøre om saken skal fremlegges for nemnda eller ikke. Det skal i slike situasjoner henvises til at skattekontoret vil foreta en vurdering av dette. E-posten som ble sendt ut er derfor misvisende. Avgjørelsen av om saken skulle legges frem for skatteklagenemnda var ikke foretatt på dette tidspunkt. Formuleringen i e-posten var derfor ikke korrekt.

Samtidig forelå det ikke klageadgang til skatteklagenemnda innenfor ligningslovens frister. Dette viser også selskapets advokat til i sin anmodning om endring datert 30.04.2013.

Det eneste grunnlaget for at sentralskattekontoret kunne behandle anmodningen på var å kreve at skatteklagenemnda overprøvde skattekontorets vedtak i endringssak, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 3. Etter sentralskattekontorets syn kunne det derfor uansett ikke foreligge en berettiget forventning om at saken skulle fremlegges for skatteklagenemnda på bakgrunn av e-posten datert 30.07.2013.

.....Det er sentralskattekontoret som har beslutningsmyndighet til å foreta endringer i ligningen for fysiske personer eller selskap. At summarisk fellesoppgjør er foretatt på bakgrunn av en bokettersynsrapport foretatt av kemner, har ingen betydning for hvilke endringer skattekontoret kan foreta eller ikke. Utgangspunktet er at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet ligningen for de aktuelle personer nevnt i rapporten.

.....

Sentralskattekontoret foretok en grundig vurdering av ligningsloven § 9-5 nr. 3, herunder en samlet vurdering av momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7. Kontoret tok anmodningen til etterretning og har gjennomgått alle prosessuelle og materielle forhold ved saken for å påse at behandlingen er riktig og forsvarlig. Sentralskattekontoret vil bemerke at sentralskattekontoret i sin avvisning datert 17.11.2013 har vist til den tid som har gått som det momentet som har blitt tillagt vesentlig vekt. Det stilles ikke krav til en utførlig redegjørelse for skattekontorets vurdering av alle momenter som inngår i denne totalvurderingen. Etter sentralskattekontorets syn kan det derfor ikke være tale om at avgjørelsen er beheftet med feil eller ugyldighet. Uansett er det ikke grunn til å regne med at

manglende skriftlig redegjørelse av alle momenter i vurderingen har innvirket på avgjørelsens innhold.»

I brev 16. mars 2015 med vedlegg hadde advokat B en rekke innsigelser til SFUs syn på sakens faktiske og rettslige sider i skattekontorets svar til ombudsmannen. Ved innhentet bekreftet utskrift 9. mars 2015 fra Brønnøysundregistrene dokumenterte hun at A i det tidsrommet som er aktuelt for denne saken hadde norsk, ikke polsk, forretnings- og postadresse registrert i Enhetsregisteret.

SFU kom så tilbake til saken i brev 15. april 2015. Det ble erkjent at As forretnings- og postadresse registrert i enhetsregisteret var norsk. Videre het det:

«Begrunnelsen for at skattekontoret likevel sendte varselet til adresse i Polen var fordi tilsvaret fra selskapet i tilknytning til kontrollrapport foretatt av Skatteoppkrever utland ble sendt fra denne polske adressen. Tilsvaret var i tillegg merket med denne adresse i topp tekst/bunntekst. Sentralskattekontoret har benyttet denne adresse med hensyn til god forvaltningsskikk om at

korrespondanse blir rettet mot den adresse som selskapet selv har oppgitt i sin siste henvendelse ved sitt tilsvare til kontrollrapporten.»

SFU skrev og:

«Sentralskattekontoret synes det er uheldig at det ble sendt e-post med bekreftelse på at saken skulle behandles av skatteklagenemnda. Etterfølgende saksbehandler var ikke klar over at slik orientering var gitt til rådgiver, og kommenterte derfor ikke dette i skattekontorets avvisning av anmodningen. E-posten kan ikke anses som et bindende vedtak. Sentralskattekontoret fremhever igjen at spørsmålet om anmodningen skal tas til følge eller ikke er en administrativ avgjørelse som ikke kan påklages til skatteklagenemnda. E-posten kan derfor uansett ikke være til hinder for at skattekontoret konkluderer med at saken likevel ikke skulle fremlegges for skatteklagenemnda.»

Advokat B kom ytterligere tilbake til saken i e-brev 21. april 2015. Hun skrev:

«..... Skattekontoret/SFU sendte varselet til Polen fordi tilsvaret fra selskapet ... til kontrollrapport ... ble sendt fra denne polske adressen. Det hevdes at dette er i tråd med god forvaltningsskikk. tilsvaret ble sendt til Skattoppkrever utland per e-mail. Det er selskapets hovedkontor i Polen som har utarbeidet tilsvaret. Polsk adresse fremgår derfor av bunnteksten i selskapets brevpapir.

Undertegnede er ikke kjent med at god forvaltningsskikk tilsier at en offentlig instans (Skattekontoret), må sende brev til adresser som fremgår av bunnteksten på sist innkomne brev sendt til en annen offentlig instans (Skattoppkrever).

Undertegnede er kjent med at skattemyndighetene bruker siste kjente adresse på personer, fordi personer ikke alltid oppdaterer i folkeregisteret hvor de bor. At man bruker et slikt prinsipp overfor juridiske personer, (selskaper) er imidlertid helt ukjent, og fremstår i så fall

som lite skjønnsomt. Et registrert selskap og alle som forholder seg til dette, må kunne stole på enhetsregisterets informasjon og at det er denne som blir benyttet. Formålet med registrering av adresse i Enhetsregisteret er nettopp å sikre at myndigheter og andre skal bruke denne adressen. Informasjonen gir sågar legitimasjonsvirkninger overfor tredjemenn. Når SFU velger å benytte annen adresse og dette ikke kommer frem, må SFU ta risikoen for dette, med mindre man har en spesifikk avtale med den enkelte skattyter om å bruke denne andre adressen.

Hvis det virkelig skulle være slik at god forvaltningsskikk på SFU å sende brev til andre adresser ut i fra bunntekster mv, ville utenlandske selskaper i realiteten bli nødt til å spesifisere i all korrespondanse med SFU hvilken adresse SFU skulle bruke.

.....

Etterfølgende saksbehandler C skriver at han ikke visste om at det var sendt ut en mail fra Seniorskattejurist D hvor det ble lovet behandling i nemnda. Det bemerkes at etterfølgende saksbehandler C ble kopiert inn på mailen som ble sendt fra Seniorskattejurist D, ... Det bemerkes videre at det to ganger ble sendt ut mail om at saken skulle behandles av nemnda. Andre gang kom mailen fra etterfølgende saksbehandler C selv, ...»

SFU har fått oversendt utskrift av advokat B e-brev 21. april 2015 for eventuelle merknader, men SFU har ikke kommet tilbake med ytterligere kommentarer.

Ombudsmannens syn på saken:

1. Om SFUs behandling av saken

I forbindelse med undersøkelsene herfra har As advokat dokumentert at selskapet hadde norsk forretningsadresse registrert i Enhetsregisteret da varselet 2. mars 2010 ble sendt til selskapets adresse i Polen, jf vedlegg 1 til hennes brev hit 16. mars 2015. Likeledes har advokaten dokumentert at saksbehandleren hun betegner som «etterfølgende saksbehandler» ved SFU, må ha kjent til at A to ganger nærmest var blitt lovet at saken skulle fremlegges for behandling i skatteklagenemnda, jf hennes henvisninger i e-brev hit 21. april 2015 til vedlegg 10 og 12 til klagen hit 23. september 2014. Det er ikke tillitvekkende at SFU i brevene til ombudsmannen henholdsvis 20. februar og 15. april 2015 ga uriktige opplysninger på disse punkter, særlig siden SFU ikke på noen måte senere har gjort forsøk på å beklage dette.

2 Arbeidsbyrdevilkåret i ligningsloven § 9-5 nr. 8

Adgangen til summarisk fellesoppgjør er regulert i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Bestemmelsen lyder:

«Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelse 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). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9-2.

....

Departementet gir forskrift om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.»

Forskrift om summarisk fellesoppgjør med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 8 ble gitt 20. november 1997. I § 2 nr. 2, annet avsnitt heter det:

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan alltid treffes når antall ordinære endringssaker, hvor én skattyter for ett inntektsår regnes som én sak, samlet vil utgjøre enten

a.

b. minst 100 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp pr sak som nevnt ikke overstiger 20 prosent av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, eller

.

I e-post 12. november 2008 til Skatteetaten ved skatterevisor E dokumenterte og erkjente A at selskapet i 2006 hadde 103 ansatte med opphold i Norge over 183 dager. A har også dokumentert og erkjent at det aktuelle gjennomsnittlige og eventuelt oppgavepliktige beløp i de 103 sakene ikke oversteg 20 prosent av folketrygdens grunnbeløp. Det legges derfor til grunn at ut fra samlet antall ordinære endringssaker hadde skattekontoret i utgangspunktet adgang til å benytte ordningen med å fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør for 2006.

3. Formkrav til vedtak som fastsetter summarisk fellesoppgjør

I forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 er det gitt særskilte bestemmelser om varsel og vedtakets innhold i slike saker. Bestemmelsene lyder:

«§ 4 Varsel om summarisk fellesoppgjør

Før vedtak om summarisk fellesoppgjør fattes skal arbeidsgiver varsles om dette og gis en passende frist for uttalelse.

Varselet skal angi hvilke forhold som omfattes av forslaget, eventuelt ved henvisning til ettersynsrapport, og et anslag over størrelsen av det krav som i tilfelle vil bli fremmet overfor arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren skal i varselet bli oppfordret til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil kreve individuell endring av ligningen og ansatte som er lignet for den aktuelle ytelsen.

§ 5. Vedtakets innhold

Vedtaket skal angi grunnlaget for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør, jf § 2, inneholde en kort begrunnelse og herunder angi hvilke omstendigheter som er lagt til grunn, samt omfatte:

- a. Arbeidsgiverens navn.
- b. Arbeidsgiverens eventuelle anførsler i saken.
- c. Hvilke arbeidstakere oppgjøret skal omfatte, så langt mulig angitt ved navn, fødselsnummer og skattekommune, og ellers avgrenset på annen entydig måte når identiteten er ukjent. Slik avgrensning skal i tilfelle skje med angivelse av bestemt antall eller gruppe av arbeidstakere, henført til bestemt arbeidssted og/eller arbeidsoppdrag, samt hvilken tidsperiode aktuelle arbeidsoppdrag faller innenfor.
- d. Hvilke inntektsår vedtaket omfatter.
- e. Arten og verdien av ytelser som omfattes av oppgjøret.
- f. Beløpsmessig beregningsgrunnlag, spesifisert som nevnt i forskriften § 6 nr 1.

Vedtaket skal videre angi hvilken sats som skal benyttes ved fastsettelse av kravet på skatt, jf § 6 nr 2 og § 10 nr 3.»

Det er ikke bestridt at SFUs varsel aldri ble mottatt av A. SFU har erkjent at det ikke ble sendt ut et skriftlig vedtak i saken, slik det stilles krav til i forskriften § 5. Skattekontoret anså det som tilstrekkelig «å foreta forenklet vedtak i henhold til ligningsloven § 3-11 nr. 4». Dette angivelig fordi A ikke hadde kommet med innsigelser til varselet som var sendt ut, men ikke mottatt.

Som det fremgår ovenfor, mener As advokat at slikt «forenklet vedtak» ikke kan anvendes ved fastsettelse av summarisk fellesoppgjør, og at det aktuelle vedtaket derfor ikke er gyldig. Ombudsmannen er enig i dette. Ligningsloven § 3-11 om «vedtak» lyder:

1. Endringssak og sak om tilleggs�katt avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal angi de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse.
2. Skattekontoret sender gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om den adgang han har til å klage på vedtaket.
3. Skattekontoret kan rette skrive- eller beregningsfeil i vedtaket.
4. Der skattekontoret avgjør endringssak og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, eller skattyters klage fullt ut tas til følge, gjelder § 8-3 nr. 5 tilsvarende. Hvis tilleggs�katt ilegges, følges reglene i nr. 1 til 3.

Nr. 4 ble tilføy et ved lovendring 12. desember 2003. Formålet med bestemmelsen i nr. 4 var å ivareta hensynet til en rasjonell saksbehandling ved endring av skattyters ligning etter at det var

gjennomført et skatteoppgjør for vedkommende skattyter. Det går klart frem av forarbeidene som står i Ot.prp. nr 1 (2003-2004) punkt 18.6.4. Her heter det blant annet:

«Etter gjeldende bestemmelser i ligningsloven § 8-3 nr. 5 skal endringer under ordinær ligning gis påtegnning på selvangivelsen, på dokument som følger selvangivelsen, eller endringen skal fremgå av protokollen, med opplysninger om hvilken post som har vært fraveket og med hvilket beløp. I melding om skatteoppgjøret fremgår normalt bare selve fastsettelsen av formue og inntekt. Skattyter kan imidlertid kreve en etterfølgende begrunnelse for hvordan ligningsmyndighetene har kommet frem til ligningsresultatet.

I endringssak etter ligningsloven kapittel 9 kreves alltid skriftlig vedtak, jf ligningsloven § 3-11 nr. 1. I vedtaket skal det angis de endringer som er foretatt i skattyterens ligning og eventuelt hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse. Deretter skal ligningskontoret sende gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om klageadgangen.

Etter departementets syn er ikke formreglene i ligningsloven kapittel 8 så godt egnet for endringer av ligning som skjer etter at det foreligger et skatteoppgjør. Bakgrunnen for dette er som nevnt at det i slike tilfelle vil dreie seg om endring i et allerede gjennomført skatteoppgjør. Samtidig er det viktig at hensynet til en rasjonell saksbehandling også ivaretas på dette stadium av ligningsarbeidet. Etter departementets vurdering vil det først og fremst være i de tilfeller skattyteren har inngitt tilsvaret til varselet om endring, at det vil være størst behov for et begrunnet vedtak. Departementet foreslår derfor at reglene om vedtaks form og underretning skal gjelde i de tilfeller skattyter har kommet med tilsvaret til varselet om endring. Dersom det ikke er inngitt tilsvaret til varselet, vil skattyteren normalt akseptere endringen. Er skattyteren uenig i endringen, kan denne likevel påklages. I de tilfellene det ilegges tilleggsskatt bør likevel reglene om vedtak gjelde, som i dag under ordinær ligning.»

Forarbeidene kan vanskelig forstås annerledes enn at det her presiseres at begrepet «endringssak» i § 3-11 nr. 4 kun er ment å omfatte saker hvor det er aktuelt med endringer i oppgaver som gjelder ligningen av skattyteren selv. Henvisningen i § 3-11 nr 4 til § 8-3 nr 5 innebærer nettopp en forutsetning om at slike «forenklede endringssaker» knytter seg til ligningen av skattyter i egentlig forstand. Derfor skal det endringen går ut på gå frem av påtegnete fravikelser eller tilsidesettelser av poster i skattyters selvangivelse, dokument som følger selvangivelsen, eller ført protokoll knyttet til selvangivelsen.

I tillegg fremgår det klart av bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 8 at summarisk fellesoppgjør overfor arbeidsgiver er ment å kunne foretas i stedet for å gjennomføre ordinære endringssaker for de aktuelle arbeidstakere. At ordningen på nærmere bestemte vilkår kan anvendes i stedet for å gjennomføre ordinær endringssak for den enkelte ansatte, gjør ikke at summarisk fellesoppgjør kan anses og behandles som en ordinær endringssak etter ligningsloven. I forarbeidene til ordningen med summarisk fellesoppgjør karakteriseres den som en «ekstraordinær fremgangsmåte», jf. Ot.prop. nr. 100 (1992-1993) punkt 4.1.

At bestemmelsen er plassert i ligningsloven kapittel 9 om «endring av ligning», nærmere bestemt i § 9-5 om «endring uten klage», og at arbeidsgivers klage på et vedtak om summarisk

fellesoppgjør skal følge klagereglene i § 9-2, jf. henvisningen i § 9-5 nr. 8 første ledd siste punktum, kan i denne sammenheng ikke tillegges vekt av noen betydning.

Også de særskilte bestemmelsene i forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 – med detaljerte pålegg om varselets og vedtakets innhold i slike saker – tyder på at det ikke er adgang til å fastsette summarisk fellesoppgjør på grunnlag av «forenklet vedtak» etter ligningsloven § 3-11 nr. 4.

Formålet med summarisk fellesoppgjør er riktignok å forenkle fremgangsmåten og lette arbeidsbyrden for Skatteetaten i en situasjon der arbeidsgiver har forsømt sin rapporteringsplikt. Ordningen med summarisk fellesoppgjør er imidlertid svært inngripende for arbeidsgiver med et ansvar for en betydelig økonomisk skattebyrde som egentlig påhviler hans ansatte. Det tilsier at denne typen beslutninger må treffes med skriftlige vedtak uten adgang til å følge den fremgangsmåten § 3-11 nr. 4 åpner for.

Ombudsmannens konklusjon er derfor at SFU i denne saken har fastsatt summarisk fellesoppgjør overfor A uten å ha gyldig grunnlag for slik fastsettelse. A er følgelig ikke forpliktet til å betale kravet etter betalingskortet utstedt 6. mai 2011 av Skatteoppkrever utland på kr. ...

Oppsummering

Undersøkelsene herfra har gitt ombudsmannen klart inntrykk av SFUs behandling av As sak om summarisk fellesoppgjør på flere punkt ikke har vært slik selskapet og dets advokat hadde grunn til å forvente. Fastsettelse av summariske fellesoppgjør faller utenfor «forenklete vedtak» etter ligningsloven § 3-11 nr. 4. Det gjennomførte summariske fellesoppgjøret i denne saken kan ikke anses gyldig fastsatt, og er følgelig ikke rettslig bindende for A. Hvis SFU er uenig i ombudsmannen syn på gjeldende rett i denne saken, forutsetter ombudsmannen at SFU så snart som mulig legger saken frem for behandling i skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Ombudsmannen ber om å bli holdt løpende orientert om SFUs, eventuelt skatteklagenemndas, oppfølging av denne uttalelsen. I tillegg til at uttalelsen sendes sakens parter, vil kopi av uttalelsen bli sendt Skatteoppkrever utland.

SKN 15-103 Sak om tidsbruk ved ileggelse av tilleggsskatt var i strid med EMK artikkel 6 nr. 1

Lovstoff: EMK artikkel 6 nr. 1. Ligningsloven § 10-2.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om Skatt østs tidsbruk på i overkant av fem år ved ileggelse av tilleggsskatt for A og B innebar en krenkelse av Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1. Etter en konkret helhetsvurdering kom ombudsmannen til at tidsbruken var i strid med EMK. Særlig tungtveiende i vurderingen var at Skatt østs håndtering av klagesaken syntes å ha vært preget av lange perioder uten aktiv behandling.

Sivilombudsmannen har i uttalelse av 13. november 2014 (sak 2014/1947), publisert 17. desember 2014 uttalt:

Uttalelse

21. november 2008 sendte Skatt øst A og B (skattyterne) varsel om endring av likningene for inntektsårene 2005, 2006 og 2007, inkludert varsel om tilleggsskatt. Skattekontoret traff 11. mars 2010 vedtak om endring av ligning og ileggelse av tilleggsskatt på 30 % for inntektsåret 2005 og 15 % for inntektsåret 2006 og 2007 for begge skattyterne. I brev 16. april 2010 klaget advokat C på vegne av skattyterne over vedtakene til Skatt øst. Skatteklagenemndas to klagevedtak 2. desember 2013 stadfestet fullt ut Skatt østs vedtak for begge skattyterne.

Advokat C klaget i brev hit 4. juli 2014 på vegne av skattyterne over flere forhold ved skatteklagenemndas vedtak. Ett av klagepunktene var at saksbehandlingstiden for spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt for årene 2005, 2006 og 2007 var så lang at den innebar en krenkelse av EMK art. 6 nr. 1.

Undersøkelsene herfra

Skatt øst ble i brev herfra 31. juli 2014 bedt om å redegjøre for hva det var som gjorde at behandlingen av skattyternes klagesaker tok over tre og et halvt år. Videre ble Skatt øst bedt om å kommentere advokat Cs anførsel om at det hadde vært vesentlige dødperioder i saksbehandlingen. I tillegg ble Skatt øst spurt om skattekontoret har tiltak for å sikre dokumentasjon for anvendelsen av medgått tid i langdryge saker.

I svarbrev 27. august 2014 skrev Skatt øst blant annet:

«[i] denne saken har det vært til dels vanskelige spørsmål og nødvendig å gjennomgå avtaler på engelsk. Utover dette er det den samlede ressursituasjonen som gjør at klagebehandlingen har tatt lang tid.

.....

[v]i har ingen dokumentasjon som viser om det ble foretatt noen saksbehandling av klagene fra 16.04.2010 til 04.01.2012. I denne perioden på ca. 20 måneder har det trolig ikke skjedd noen saksbehandling av betydning.

Fra januar 2012 til det ble gitt innsyn 15.03.2013 gikk det ca. 14,5 måneder. Selv om det ikke foreligger noen dokumentasjon som viser at saksbehandler har jobbet med saken, så anser vi at ingen deler av denne perioden kan karakteriseres som dødperioder.

.....

Fra tilsvaret ble innsendt, 19.04.2013, til skatteklagenemndas vedtak ble sendt skattyternes fullmektig, 04.12.2013, gikk det ca. 7,5 måneder. ... Siden sakene ble meldt opp for skatteklagenemnda 04.11.2013, kan det legges til grunn i denne saksbehandlingen først startet opp etter sommerferien.

.....

Skatt øst har ingen rutine for å dokumentere medgått tid på de enkelte saker, men vi registrerer saksbehandlingstid og følger opp saksbehandler særskilt når saken blir liggende for lenge.»

Advokat C kom med nye merknader til saken i brev 24. september 2014. Han mente blant annet at alle de rettslige spørsmålene i saken fremgikk klart både av Skatt østs vedtak 11. mars 2010 og av klagen 16. april 2010. Under henvisning til utdrag fra Borgarting lagmannsretts kjennelse 6. mai 2014 (LB-2014-050030) skrev han at

«[I]agmannsrettens begrunnelse taler for at det er tilstrekkelig at det ikke har vært aktiv saksbehandling i en lengre periode, og at det ikke er nødvendig med fullstendige dødperioder. ...

Når dødperioden ses sammen med den etterfølgende, trolig ikke videre aktive, saksbehandlingstiden, fremstår bruddet på EMK som ytterligere forsterket.»

Skatt øst har ikke hatt ytterligere merknader til saken.

Ombudsmannens syn på saken

EMK er ved lov 21. mai 1999 nr. 30 gjort til del av norsk rett, og skal ved motstrid gå foran bestemmelsene i annen lovgivning, jf. lovens § 2 pkt 1, jf. § 3.

EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum lyder slik, i norsk oversettelse:

«For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov.»

Ved tolkningen av konvensjonsbestemmelsene vil praksis fra Høyesterett og EMD være tungtveiende.

Etter Rt-2002-509 sammenholdt med Rt-2000-996 er det klart at EMK artikkel 6 nr. 1 om at en straffesiktelse skal avgjøres innen rimelig tid også gjelder ved skattemyndighetenes ileggelse av ordinær tilleggs-skatt. Det er partene enige om. Partene synes også enige om at fristen for ileggelse av tilleggs-skatten etter EMK artikkel 6 nr. 1 begynte å løpe ved Skatt østs varsel om endring av likningene for inntektsårene 2005, 2006 og 2007, inkludert varsel om tilleggs-skatt, datert 21. november 2008. Ombudsmannen deler den oppfatningen. Det er varslene 21. november 2008 om tilleggs-skatt som må anses som straffesiktelsene i denne saken.

Det sentrale og avgjørende spørsmålet i denne saken er således om de endelige avgjørelsene om den ilagte tilleggs-skatten, skatteklagenemndas to vedtak 4. desember 2013, ble fattet «innen rimelig tid» etter EMK artikkel 6 nr. 1.

Når kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på skattemyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det blant annet tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når skatten er fastsatt. Hvis skattesaken er komplisert, vil det ha betydning også for vurderingen av skattemyndighetenes tidsbruk i forhold til tilleggsskatten. I tillegg må det vurderes særskilt om skattyter, eventuelt skattemyndighetene, kan bebreides for at saken har trukket ut i tid. I Rt-2004-134 premiss (43) heter det således: «(s)ærlig vil det være tungtveiende om myndighetene har latt saken ligge uten behandling over en lengre periode».

I lys av Høyesteretts praksis, jf. Rt-2000-996 og Rt-2004-134, kan det ikke være tvil om at en administrativ behandlingstid på over fem år for en sak om ileggelse av tilleggsskatt krever en forklaring. Slik saken er opplyst i skatteklagenemndas to vedtak, synes de faktiske forhold i all hovedsak å ha vært klarlagt da varslene om endring av ligningene og tilleggsskatt for inntektsårene 2005, 2006 og 2007 ble sendt 21. november 2008. Skatt østs endringsvedtak, hvor det ble lagt til grunn at det var et slikt interessefelleskap mellom skattyterne at skatteloven § 13-1 fikk anvendelse, forelå ca. 15 måneder senere, i mars 2010. Det fremstår i seg selv som relativt lang behandlingstid.

Etter det opplyste gikk det så nærmere tre år fra klagen ble innsendt 16. april 2010 til Skatt øst 15. mars 2013 hadde utarbeidet forslag til skatteklagenemndas vedtak i saken. Deretter tok det ytterligere seks og en halv måned før saken ble oversendt skatteklagenemnda til behandling. Det er derfor Skatt østs tidsbruk i klageomgangen frem til vedtakene ble fattet i skatteklagenemnda i desember 2013 som har vært gjenstand for nærmere undersøkelse herfra.

Saken gir ingen holdepunkter for at skattyterne kan bebreides for at Skatt øst forberedelse av saken for skatteklagenemnda trakk slik ut i tid.

Slik det er redegjort for skattekontorets rettslige vurderinger i skatteklagenemndas vedtak 2. desember 2013, kan ikke ombudsmannen se at sakens rettslige sider var spesielt omfattende og komplekse. Heller ikke nødvendig gjennomgang av engelske avtaledokumenter kan forsvare en lengre forsinkelse i klagebehandlingen ved Skatt øst. Skattekontoret har anført at også «den samlede ressursituasjonen» medvirket til at klagebehandlingen tok lang tid. Slike forhold kan vanskelig tillegges nevneverdig vekt i denne sammenheng, jf Rt-2000-996 s. 1023 der det blant annet heter:

«Myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon kan vanligvis ikke hindre at et tidsforløp som er urimelig langt i forhold til den private part, anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1.»

Skatt øst har erkjent at det fra advokat Cs klage 16. april 2010 og frem til 4. januar 2012, ca. 20 måneder senere, «trolig ikke skjedde noen saksbehandling av betydning». I tillegg har Skatt øst opplyst at det heller ikke skjedde noe i saken fra advokat Cs tilsvarende 19. april 2013 til «etter sommerferien [2013]». Disse dødperiodene er i seg selv alvorlige. Skatt øst kan imidlertid heller ikke dokumentere at saken har vært under kontinuerlig behandling i tiden mellom 4. januar 2012 og 15. april 2013. Sakens omfang og karakter tatt i betraktning, anses det lite sannsynlig at saken har vært under kontinuerlig aktiv behandling i hele dette tidsrommet. Slik tidsbruken er opplyst og forklart legger ombudsmannen derfor til grunn at saken har ligget uten behandling i flere

lengre perioder. Etter rettspraksis er det et tungtveiende moment i vurderingen av om saksbehandlingstiden er blitt urimelig lang i henhold til EMK artikkel 6 nr. 1, jf. Rt-2004-134 premiss (43).

Oppsummering

Ombudsmannen er kommet til Skatt østs behandlingstid for ileggelse av tilleggsskatt i denne saken på i overkant av fem år – herunder ca. tre og et halvt år i forbindelse med utarbeiding av forslag til vedtak i skatteklagenemnda – etter en helhetsvurdering innebærer en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1. Sakens karakter og kompleksitet kan ikke rettferdiggjøre en så lang behandlingstid som saken fikk. Særlig tungtveiende i vurderingen har vært at Skatt østs håndtering av klagesaken synes å ha vært preget av lange perioder uten aktiv behandling.

På denne bakgrunn ber ombudsmannen Skatt øst ta kontakt med Skattedirektoratet med sikte på å få skatteklagenemndas to vedtak 2. desember 2013 overprøvet av Riksskattenemnda for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggsskatt for årene 2005, 2006 og 2007. For ordens skyld vises i denne forbindelse til Skattedirektoratets retningslinjer fastsatt 4. januar 2008 vedrørende saksforberedelse for overprøving av skatteklagenemndas vedtak i Riksskattenemnda. Det vises og til ligningsloven § 9-6 punkt 5 bokstav d).