



# Skattenytt

10/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-118 SKS Produksjon	1
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>18</b>
SkN 15-119 Spillegevinster fra poker	18
SkN 15-120 Utbytte eller tilbakebetaling av kapital	28
SkN 15-121 Virksomhetsbegrepet, innkjøp og drift av båt	38
<b>UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN</b>	<b>47</b>
SkN 15-122 Eiendomsskatt på eiendom i friområde	47
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>50</b>
SkN 15-123 Endr. i forskrift om sykepengeforsikring, småbedrifter	50
SkN 15-124 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven	50
SkN 15-125 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven	51

# Høyesterettsdommer

## SKN 15-118 SKS Produksjon

**Lovstoff:** Skatteloven § 18-5 første ledd, jf. § 18-1 annet ledd bokstav a, jf. eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum.

**Høyesterett:** Dom av 24. september 2015, sak nr. HR-2015-1945-A

**Dommere:** Matheson, Bergsjø, Bull, Bårdsen, Stabel. **Saksgang:** Salten tingrett TSALT-2011-86182 - Hålogaland lagmannsrett LH-2014-111014 - Høyesterett HR-2015-1945-A, (sak nr. 2015/334), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** SKS Produksjon AS og Energi Norge (partshjelper) (advokat Finn Backer-Grøndahl)

**Ankemotpart:** Gildeskål kommune (advokat Silje Aga Rogan - til prøve) og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) (partshjelper) (advokat Caroline Lund).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om begrepet «kraftanlegg» i sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a også omfattet i) ledningsnett fra kraftverket til det ordinære overføringsnett og ii) et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte. Hvis disse objekter *ikke* var en del av «kraftanlegget» kunne de verdsettes og gjøres til gjenstand for særskilt utskrivning av eiendomsskatt. Alternativet var at objektene var omfattet av eiendomsskattegrunnet for selve kraftverket («kraftanlegget»).

**Kort omtale av dommen:** **Saksforholdet:** SKS Produksjon AS (SKS) eide og drev tre kraftanlegg i Gildeskål kommune. I 2009 ble det i denne kommune utskrevet eiendomsskatt på de tre kraftanleggene. I tillegg til kraftanleggene ble det utskrevet særskilt eiendomsskatt for følgende objekter: i) to kraftlinjer fra kraftverk til det ordinære kraftnettet i Sundsfjord, ii) et administrasjonsbygg iii) et garasjeanlegg ved kraftstasjon, iv) en garasje for snøscooter på fjellet og v) og en hytte ved Langvann. For disse objekter ble det foretatt en selvstendig verdsettelse og skrevet ut eiendomsskatt i tillegg til eiendomsskatten på de tre kraftanleggene – en skatt som utgjorde NOK 23.333 pr. år.

SKS hevdet at eiendomsskattegrunnet for de tre kraftanleggene også omfattet objektene nevnt under punkt i) – v) ovenfor, og klaget på vedtaket til den sakkyndige ankenemnd for eiendomsskatt som ikke tok klagen til følge – klagevedtak 24.11.2010.

**Rettslig overprøving:** Saken ble bragt inn for rettslig prøvelse ved stevning av 25.05.2011 men Gildeskål kommune ble frifunnet ved **Salten tingretts dom av 14.04.2014**. Dommen ble påanket – denne gang med Energi Norge som partshjelper for saksøker og Landssamanslutninga for Vasskraftkommuner (LVK) som partshjelper for kommunen, men ankene ble forkastet ved **Hålogaland lagmannsretts dom av 01.12.2014** og senere av **Høyesterett** ved denne dom. – Saksomkostninger ble ikke ilagt av tingretten, men ankemotparten fikk dekket saksomkostnader både for tingrett og lagmannsrett ved lagmannsrettens dom og for Høyesterett ved denne dom – kostnader som totalt utgjorde

noe i overkant av 1,3 millioner kroner.

**Ledningsnett:** Høyesterett tar først standpunkt til om ledningsnettet fra kraftverket til det ordinære overføringsnett kunne anses som del av kraftanleggene. Det poengteres i dommen at det fremgår av Ot.prp.nr.23 (1995-1996) at verdsettelse av kraftanlegg for ligningsformål også skal legges til grunn ved beregningen av eiendomsskatt for slike anlegg. Det avgjørende blir da hva som ligger i begrepet «kraftanlegg» i sktl. § 18-1 bokstav a som ikke omfatter «fjernledninger og fordelingsanlegg». For utskrivningen av eiendomsskatt på det ledningsnett denne saken gjelder, ville det være avgjørende hva som omfattes av begrepet «fjernledninger» som ikke regnes som del av kraftanlegget. At man senere utvidet «vannsidene» i kraftverkdefinisjonen kunne ikke tillegges vekt for avgrensningen mot nettsiden («fjernledninger»).

Høyesterett konkluderer med at «grensesnittet mellom kraftanlegg og nettanlegg ...[må] ... trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning» (avsn. 87). Konklusjonen ble da at overføringslinjene fra kraftverkene til det ordinære nettet ikke utgjorde noen del av kraftverkene. Følgelig kunne disse linjer gjøres til gjenstand for særskilt utskrivning av eiendomsskatt.

**Bygninger:** Deretter tar Høyesterett standpunkt til om et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte kunne anses for å være en del av «kraftanlegget» eller om det kunne utskrives særskilt eiendomsskatt på disse anlegg. Det følger av et rundskriv fra Riksskattestyret fra 1965 (Rundskriv 400) og en avgjørelse i Utv-2005-162 (overligningsnemnda SFS) at bygninger som hadde "en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjon, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåkning mv. utgjorde en integrert del av "kraftstasjonen". Men ingen av de bygninger saken gjaldt hadde en såpass direkte tilknytning til kraftproduksjonen at de kunne anses som "noen del av det egentlige produksjonsanlegget ved kraftstasjonen". Bygningene kunne følgelig verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.

**Referentens kommentarer:** Denne dom dreier seg en relativt teknisk avgrensning av hva som skal regnes som kraftanlegg eller del av slikt anlegg i relasjon til skatteloven § 18-1 og eiendomsskatteloven § 4 første ledd – og utfallet av saken fremstår ikke som særlig overraskende: 3-0 til Gildeskål kommune.

Det klareste er nok bygningene som ikke syntes å ha en slik direkte tilknytning til selve kraftproduksjonen at det var naturlig å karakterisere dem som del av et "kraftanlegg". For fjellhytta og kanskje også garasjebyggene synes denne konklusjonen nokså åpenbar. Bruken av administrasjonsbygget var åpenbart knyttet til virksomheten med å produsere strøm, men hadde neppe en så direkte tilknytning til selve produksjonen at det var naturlig å anse som en integrert del av selve produksjonsanlegget.

For ledningsnettet tar Høyesterett – etter en nøye gjennomgang av forarbeider og andre kilder – utgangspunkt i en avgrensning som synes relativt naturlig: Ledningsnett hvor maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning, må anses som del av ledningsnettet og ikke del av "kraftanlegg". – Heller ikke på dette punkt fremstår utfallet som særlig overraskende.

Et lite spørsmål til slutt: Hvorfor bruke de ankende parter 1,3 millioner kroner for å overprøve et krav på eiendomsskatt som for det aktuelle år utgjorde i overkant av 23 tusen kroner? Svaret må åpenbart være at dette er et prinsipielt spørsmål som antas å ha en

rekkevidde langt ut over den foreliggende sak.

Syv

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av kommunalt vedtak om beregning av eiendomsskatt. Spørsmålet er hva som utgjør et «kraftanlegg» etter skatteloven § 18-5 første ledd, jf. § 18-1 annet ledd bokstav a.
- (2) Gildeskål kommune innførte eiendomsskatt for verk og bruk i 1980. SKS Produksjon AS - heretter SKS - eier tre kraftanlegg i kommunen; henholdsvis Sundsfjord, Forså og Langvann. De ble taksert i 1983, og SKS har betalt eiendomsskatt for anleggene til kommunen i en årrekke. Eiendomsskattegrunnlaget er blitt fastsatt av Sentralskattekontoret for storbedrifter etter oppgave fra kraftforetaket.
- (3) Gildeskål kommune innførte generell eiendomsskatt på fast eiendom fra og med 2009. Det ble da - i tillegg til eiendomsskatt på de tre kraftanleggene - også skrevet ut eiendomsskatt på annen eiendom som tilhører SKS. Dette gjaldt først og fremst to 22 kV kraftlinjer fra henholdsvis Forså og Langvann kraftstasjoner og frem til det ordinære nettet i Sundsfjord. Videre ble det skrevet ut eiendomsskatt på et administrasjonsbygg og et garasjeanlegg ved Sundsfjord kraftstasjon, en snøscootergarasje på fjellet og en hytte ved Langvann - begge de sistnevnte til bruk ved vedlikeholdsarbeider på reguleringsanleggene. Den samlede eiendomsskatten på de to kraftlinjene og de fire bygningene var 23 333 kroner per år.
- (4) Jeg nevner allerede her at SKS i saken omtaler de to kraftlinjene som produksjonslinjer, produksjonsrelaterte nett eller nettanlegg, eventuelt matelinjer. Kommunen synes derimot å være noe mer tilbakeholden med å klassifisere linjene som produksjonsrelaterte nettanlegg. Etersom denne karakteristikken - som jeg skal komme tilbake til - er legaldefinert i forskrift 11. mars 1999 nr. 302 (kontrollforskriften) § 17-1, vil jeg inntil videre omtale de to 22 kV kraftlinjene saken gjelder som «produksjonslinjene» eller «kraftlinjene».
- (5) SKS påklagde kommunens vedtak og gjorde gjeldende at linjene og bygningene var omfattet av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanleggene, og at det derfor var foretatt dobbeltbeskatning. Som grunnlag for klagen ble det vist til eiendomsskatteoven § 4 annet ledd tredje punktum om at bygninger og anlegg som hører til eller trengs til verksdriften, skal «reknast saman med verket».
- (6) Kommunens sakkyndige ankenemnd for eiendomsskatt traff 24. november 2010 vedtak der klagen ikke førte frem.
- (7) SKS reiste ved stevning 25. mai 2011 til Salten tingrett søksmål mot kommunen med påstand om at vedtaket er ugyldig og må oppheves.
- (8) Saken ble stanset i påvente av en avgjørelse i Frostating lagmannsrett vedrørende utskrivning av eiendomsskatt på en kraftlinje i et lignende sakskompleks; den såkalte KVO-saken. Etter at saken ble satt i gang igjen, avsa tingretten 14. april 2014 dom med slik domsslutning:

- «1. Gildeskål kommune frifinnes.
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.»

(9) SKS anket dommen til Hålogaland lagmannsrett med Energi Norge som partshjelper. Gildeskål kommune tok til motmæle med Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar som partshjelper. Lagmannsretten avsa 1. desember 2014 dom [LH-2014-111014] med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge - som solidarisk ansvarlige - kr 467 793,24 til Gildeskål kommune og Landssamanslutninga for Vasskraftkommunar i fellesskap. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler SKS Produksjon AS kr 381 124,32 til Gildeskål kommune. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.»

(10) SKS har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Energi Norge og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har erklært partshjelp også for Høyesterett. Saken står ellers i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(11) Den ankende part - *SKS Produksjon AS* - har med tilslutning fra partshjelperen Energi Norge i korthet gjort gjeldende:

(12) Skatteloven definerer «kraftanlegg» i § 18-1 annet ledd. Definisjonen er ikke entydig. Det er flere holdepunkter for at begrepet også omfatter de to produksjonslinjene og bygningene saken gjelder:

(13) Vurderingen må ta utgangspunkt i eiendomsskattelovens angivelse i § 4 annet ledd tredje punktum av hva eiendomsskatteobjektet omfatter. Det som hører sammen med eller trengs til verksdriften, «skal reknast saman med verket». Produksjonslinjene og bygningene er driftsmidler som hører til eller trengs til kraftanlegget som «verk og bruk». Eiendomsskattelovens regel må ut fra symmetribetraktninger danne rammen for hva som utgjør et «kraftanlegg» i skattelovens forstand.

(14) For så vidt gjelder produksjonslinjene uttales det i forarbeidene til kraftskattereformen at grensen for produksjonsanlegget bør settes der «linjene frå verket vert tilknytta eit overføringsnett som også kan brukast av andre enn kraftverket», jf. NOU 1992:34 side 133. I lovproposisjonen gis dessuten uttrykk for at «kraftverk» skal defineres noe videre enn hva som fulgte av Riksskattestyrets rundskriv 400, jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 98.

(15) Beregningsmåten for anleggets ligningsverdi bekrefter at produksjonslinjer er del av kraftanlegget i skattelovens forstand. Beregningen skjer med grunnlag i spotmarkedsprisen på det punktet der kraften innmattes i det ordinære nettet. Etter skatteloven § 18-5 tredje ledd jf. § 18-3 tredje ledd nr. 1 gis fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet. Dette viser at verdsettelsen etter § 18-5 også må omfatte de driftsmidler som er nødvendige for å føre kraften frem til dette referansepunktet.

- (16) Grensedragningen styrkes av at kraftskattereformen bygger på et helt systematisk skille mellom kraftanlegg på den ene siden og nettanlegg på den andre. Skillet trekkes mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet i kraftforsyningen. Produksjonslinjene er ikke underlagt monopolkontroll og skal følgelig ses som del av kraftanlegget.
- (17) Skillet er også lagt til grunn for skattemessige avskrivninger i grunnrenteskatten og fradragberettigede kostnader i grunnrenteskatten. Det er videre lagt til grunn for verdsettelse av driftsmidler for skattemessige formål - såkalte gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftverket. Etter disse reglene er produksjonslinjene en del av kraftverket.
- (18) Uttalelser fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt i juridisk teori, bekrefter at «kraftanlegg» også omfatter produksjonslinjer som i foreliggende sak.
- (19) De bygningene saken gjelder, må for eiendomsskatteformål bedømmes på samme måte som de to kraftlinjene. Bygningene har funksjoner i direkte tilknytning til drift og vedlikehold av kraftanlegget og er derfor en del av dette.
- (20) SKS og partshjelperen Energi Norge har nedlagt slik felles påstand:
- «1. Sakkyndig ankenemnd i Gildeskål kommunes vedtak av 24. november 2010 vedrørende taksering av eiendommer tilhørende SKS Produksjon AS oppheves.
  2. SKS Produksjon AS og Energi Norge tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett. SKS Produksjon AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.»
- (21) Ankemotparten - *Gildeskål kommune* - har i korthet gjort gjeldende:
- (22) Skatteloven § 18-1 annet ledd definerer «kraftanlegg» som «kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg». Eiendomsskatteloven § 4 bestemmer hva som kan være objekt for eiendomsbeskatning, men gir ikke veiledning for hvordan verdsettelsen skal foregå. Det er ikke noe i veien for at ulike deler av et eiendomsskatteobjekt etter § 4 verdsettes etter ulike regelsett.
- (23) Kraftlinjene og bygningene som saken gjelder, faller utenfor skattelovens definisjon av kraftanlegg og inngår derfor ikke i verdsettelsen av anlegget. Disse driftsmidlene kan dermed verdsettes som egne eiendomsskatteobjekter etter byskatteloven § 5.
- (24) Anleggsdefinisjonen har et klart grensesnitt mot nett. De to produksjonslinjene er nettanlegg og faller dermed utenfor definisjonen. Det er ikke grunnlag for å forstå forarbeidene til kraftskattereformen slik at begrepet «kraftverk» - og senere «kraftanlegg» etter skatteloven 1999 - også skulle omfatte nettanlegg.



- (25) Skillet mellom ordinært og produksjonsrelatert nett er uegnet for fastsettelse av hvordan verdsettelsen av det enkelte objekt skal foregå med tanke på eiendomsskatt. Produksjonslinjene er uansett underlagt monopolkontroll, og et eventuelt skille mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet gir derfor ingen veiledning i vår sak.
- (26) Grensesnittet for hva som etter anleggsdefinisjonen anses som overføringsnett, endres heller ikke av at innmatingspunktet i sentralnettet er referansepunktet for den spotprisen som ligger til grunn for inntektsfastsettelsen. Kraftanleggets verdi isoleres ved hjelp av fradragsreglene i § 18-5 tredje ledd jf. § 18-3 tredje ledd. Fradragsreglene innebærer ikke at driftsmidlene er verdsatt som en del av kraftanlegget.
- (27) Enkeltstående uttalelser i myndighetspraksis og i juridisk teori som kunne støtte SKS' oppfatning av at produksjonslinjene er del av kraftanlegget, har begrenset rettskildeverdi.
- (28) De aktuelle bygningene omfattes heller ikke av anleggsdefinisjonen og inngår derfor ikke i verdsettelsen av kraftanlegget.
- (29) Konsekvensen av SKS' syn er at jo flere driftsmidler som konsumeres gjennom fradragsregler for utgifter, jo lavere vil eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegget bli. Det kan ikke være riktig.
- (30) Partshjelperen - *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar* - har i hovedsak sluttet seg til kommunens anførsler og har særlig fremhevet:
- (31) Det har helt tilbake til 1960-tallet vært lang og fast praksis for å beskatte nettanlegg som egne eiendomsskatteobjekter. Det er i den forbindelse vist til Rt-1999-192 (Statnett), Rt-2002-94 (Neset) og Rt-2006-813 (Canal Digital). Ettersom nettanlegg verdsettes etter substansverdi og kraftanlegg etter avkastningsverdi, kreves et klart grensesnitt som ikke er basert på skjønn.
- (32) Lagmannsretten har lagt til grunn at Hydroconsult i takstrappporten fra 1983 bygget på at skillet mellom kraftverk og fjernledninger ble trukket ved transformatorer for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere. Bevisvurderingen er ikke påanket og Høyesterett må derfor bygge på hva lagmannsretten kom til på dette punktet.
- (33) Finansdepartementets høringsnotat 6. november 2002 punkt 11.4 bekrefter at taksering «etter gjeldende verdsettelsesregler i byskatteloven § 5 synes å ha vært rimelig ensartet for overføringsanlegg». Det må med et slikt utgangspunkt kreves sterke holdepunkter for at lovgiver med kraftskattereformen mente å endre verdsettelsesmåten for denne type driftsmidler. Slike holdepunkter finnes ikke.
- (34) For det tilfellet at monopolkontroll skulle anses avgjørende for grensedragningen, er det ikke tvilsomt at «produksjonsrelaterte nettanlegg» er underlagt monopolkontroll og derfor ikke kan anses som del av kraftanlegget.

- (35) Gildeskål kommune og partshjelperen Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har nedlagt slik felles påstand:
- «1. Anken forkastes.
  - 2. Gildeskål kommune og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»
- (36) **Jeg er kommet til** at anken ikke fører frem.
- (37) Jeg redegjør først for eiendomsskattelovens system med hensyn til hvilke objekter som kan eiendomsbeskattes.
- (38) I § 4 første ledd bestemmes at eiendomsskatt «vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret». Hva som regnes som fast eiendom, er angitt i annet ledd og omfatter blant annet «verk og bruk». Det er sikker rett at som «verk og bruk» anses anlegg for så vel produksjon som overføring av elektrisk kraft. For kraftanlegg kan det vises til Rt-1988-1123 (Øvre Otra) der dette er lagt til grunn «uten at det er nødvendig å ta standpunkt til hvilken kategori i oppregningen slike anlegg nærmest hører under». For overføringsnett kan det vises til Rt-2002-94 (Neset) på side 101 og Rt-2006-813 (Canal Digital) avsnitt 35. Løsningen er også lagt til grunn i Ot.prp.nr.23 (1995-1996) på side 155.
- (39) I eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum heter det så:
- «Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta.»
- (40) Av bestemmelsen følger at bygninger og anlegg som alene ikke er «verk og bruk», likevel er del av verket som eiendomsskatteobjekt «når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta».
- (41) Jeg går så over til å se på eiendomsskattelovens system for hvordan verdsettelsen av skattepliktig eiendom skal skje.
- (42) På tidspunktet for klagevedtaket i 2009 bestemte eiendomsskattelovens § 8 første ledd generelt at eiendomsskatten «skal reknast ut etter verdet (taksten) som eigedomen vert sett i ved likninga året før skatteåret». Bestemmelsen var imidlertid med virkning fra 1. januar 2001 bare satt i kraft for «anlegg for produksjon av elektrisk kraft», jf. kongelig resolusjon 27. juni 2003.
- (43) Verdien som slike anlegg «vert sett i ved likninga», bestemmes av reglene i skatteloven § 18-5 om verdsettelse av kraftanlegg. Taksten bygger på en lønnsomhetsberegning som er nærmere regulert i § 18-5 første til fjerde ledd. Rent skjematisk skal skattetaksten i henhold til første ledd beregnes som nåverdien av anleggets netto inntekt - det vil si differansen mellom salgsinntekter og driftsutgifter multiplisert med en kapitaliseringsfaktor - fratrukket nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler. Annet til fjerde ledd gir detaljerte regler om hva som skal inngå i disse beregningene. Lovgiver har tilstrebet at takseringsreglene skal bygge på objektive og registrerbare størrelser. Blant annet er det i

annet ledd bestemt at brutto salgsinntekter som utgangspunkt skal fastsettes som et produkt av spotmarkedspriser multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket.

- (44) For annen eiendom enn anlegg for produksjon av elektrisk kraft, bestemte eiendomsskatteloven § 33 at verdsettelsen skulle foretas i henhold til skattelov for byene av 18. august 1911 - byskatteloven - § 4 og § 5. Etter byskatteloven § 4 skulle eiendommens skatteverdi fastsettes ved taksering. Taksten skulle etter § 5 settes til «det beløp, som eiendommen etter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg»; ofte omtalt som substansverdi.
- (45) Eiendomsskatteloven kapittel 3 ble endret med virkning fra og med skatteåret 2013. Lovrevisjonen var av teknisk og ikke materiell karakter. Vår sak må uansett løses etter de regler som gjaldt på vedtakstidspunktet i 2009.
- (46) Jeg skal nå se nærmere på problemstillingen i vår sak.
- (47) Det er ingen uenighet om at bygningsmassen og de to kraftlinjene er omfattet av eiendomsskatteloven § 4 og derfor er objekter for eiendomsskatt. Hovedspørsmålet i saken er imidlertid om disse driftsmidlene er del av kraftanleggene og derfor inngikk i verdsettelsen etter eiendomsskatteloven § 8 jf. skatteloven § 18-5, eller om de - slik som lagt til grunn for vedtaket - faller utenfor og derfor kunne eiendomsbeskattes særskilt etter de verdsettelsesreglene som fulgte av eiendomsskatteloven § 33 jf. byskatteloven § 5 for annen eiendom. Spørsmålet er det samme etter dagens regler som etter de bestemmelsene som gjaldt på vedtakstidspunktet.
- (48) Før jeg går inn på hovedspørsmålet, bør nevnes at skatteloven § 18-5 har sin bakgrunn i kraftskattereformen av 1997. Denne reformen skyldtes delvis at det samlede skatte- og avgiftssystemet for kraftforsyningen ikke var tilpasset liberaliseringen av kraftmarkedet som fulgte av energiloven av 29. juni 1990 nr. 50, i kraft fra 1. januar 1991. Ved energiloven ble kraftomsetningen endret fra å være monopolbasert til å bli konkurranseorientert og markedsbasert.
- (49) Ved endringslov av 28. juni 1996 nr. 41 til skatteloven 1911 fikk § 37 bokstav a om verdsettelse av formue en tilføyelse der det blant annet ble bestemt at verdsettelsen av «[k]raftverk med tilhørende reguleringsanlegg eller rettigheter i slike anlegg» skulle foretas etter nye og detaljerte retningslinjer. Reglene trådte i kraft fra og med inntektsåret 1997. De erstattet de tidligere retningslinjene for beregning av formue i kraftverk som var utviklet gjennom lignings- og rettspraksis. Reformen bygget på en utredning fra det såkalte Rødseth-utvalget, jf. NOU 1992:34 Skatt på kraftselskap og på departementets lovforslag i Ot.prp.nr.23 (1995-1996).
- (50) Det var i proposisjonen forutsatt at verdsettelsen av kraftanlegg for ligningsformål også skulle benyttes for beregningen av eiendomsskatt på slike anlegg, jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 141. Dette ble gjennomført ved at eiendomsskatteloven § 8, som allerede nevnt, ble satt i kraft 1. januar 2001 for så vidt gjaldt anlegg for produksjon av elektrisk kraft.

- (51) På dette tidspunktet hadde skatteloven 1999 trådt i kraft. 1999-loven er en teknisk lovfornyelse der man har ment å videreføre de skattepolitiske og materielle løsningene i den tidligere loven, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 5. Utgangspunktet for 1999-loven kapittel 18 har vært å samle alle særreglene om skattlegging av kraftforetak, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 84. Bestemmelsene som ble føyet til i 1911-loven § 37 bokstav a, er videreført i § 18-5.
- (52) Jeg går så over til spørsmålet om noen av de omtvistede driftsmidlene på vedtakstidspunktet var del av et «kraftanlegg» i skatteloven § 18-5s forstand og dermed omfattet av Sentralskattekontorets verdsettelse av anlegget.
- (53) Innledningsvis vil jeg understreke at eiendomsskatt er en objektskatt underlagt et objektivitetsprinsipp. Prinsippet går ut på at det er eiendommens verdi i seg selv - her kraftanlegget - og ikke eierens nytte eller konkrete bruk, som er styrende for verdsettelsen. Høyesterett har slått dette fast i en lang rekke dommer. Jeg nøyer meg her med å vise til Rt-2011-51 (Sydvaranger) avsnitt 34 der det i tilknytning til tolkningen av byskatteloven § 5 gis følgende oppsummering av rettstilstanden:
- «Prinsippene for hvordan bestemmelsen skal forstås og verdsettelsen skal foretas, er utviklet gjennom langvarig rettspraksis. I Rt-1912-501 (LKAB 1-dommen) ble første gang uttalt at taksten skal gi uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi. Prinsippet er gjentatt en rekke ganger senere, blant annet i Rt-1987-129 (Tyssefall-dommen) der det på side 132 heter at man ved takseringen skal søke å finne frem til den verdi eiendommen eller anlegget har i seg selv, objektivt bedømt. Videre uttales det at den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet ikke er gjenstand for vurdering, se tilsvarende Rt-1999-192 (Statnett-dommen) på side 201.»
- (54) Begrepet «kraftanlegg» er definert i § 18-1 annet ledd bokstav a. Annet ledd inneholder flere legaldefinisjoner av betydning for saken, og lyder i sin helhet:
- «Definisjoner:
- a. Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg.
  - b. Med kraftverk menes selve kraftstasjonen.
  - c. Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter.
  - d. Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft.»
- (55) Jeg ser først på om produksjonslinjene er omfattet av hva som menes med «kraftanlegg» etter bokstav a.
- (56) Slik jeg forstår SKS' anførsler, gjøres det gjeldende at man ved tolkningen må ta utgangspunkt i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum. Dette er jeg ikke enig i. Eiendomsskattelovens bestemmelse om hva som hører til eller trengs til driften, angir hva

som er objektet for eiendomsskatt. En slik bestemmelse kan ikke overstyre legaldefinisjonen i skatteloven § 18-1 om hva som er objektet for den verdsettelse som skal foretas etter § 18-5. Heller ikke formuleringen om at bygninger og anlegg skal «reknast saman med verket» gjør eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum til en verdsettelsesregel.

- (57) Jeg nevner også at ulike deler av et eiendomsskatteobjekt etter eiendomsskatteloven § 4 kan verdsettes etter ulike prinsipper. Dommen i Rt-1974-332 (Hydro) gir god støtte for dette. I avgjørelsen som gjelder eiendomsskattetakst etter byskatteloven, slås det fast at det ikke er noe til hinder for at man ved fastsettelsen av substansverdien for et anlegg som består av bygninger og maskiner, anvender ulike verdsettelsesregler på de to delene - henholdsvis kapitalisering av netto leieinntekt og anskaffelsesverdi med fradrag for slit og elde. Selv om det i vår sak ikke er spørsmål om å komme frem til en samlet substansverdi for verket, må kraftanlegg og andre driftsmidler som inngår i verket, på samme måte som i Hydro-dommen, kunne verdsettes etter ulike regler.
- (58) Spørsmålet om produksjonslinjene er «kraftanlegg» etter § 18-1 må etter dette avgjøres med utgangspunkt i en tolkning av lovens egen begrepsbruk. Et «kraftanlegg» er i annet ledd bokstav a definert som kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg «unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg». Fjernledninger mv. regnes altså ikke som del av kraftanlegget. Men hvordan begrepet «fjernledninger» skal forstås, sier loven ikke noe om.
- (59) Rent språklig må formuleringen ta sikte på de ledningene som forbinder anlegget med omverden - fjerntilknytningen - dette i motsetning til ledninger som måtte finnes internt i anlegget. Det ville etter min oppfatning ha formodningen mot seg om man med fjernledninger bare hadde ment ledninger som utgjør sentral- og distribusjonsnett, for på den måten å gi et tildekket uttrykk for at ledninger mellom slike nett og kraftstasjonen skal anses som del av kraftanlegget i lovens forstand.
- (60) Spesialmerknadene til § 18-1 annet ledd bekrefter at produksjonslinjer ikke er del av et «kraftanlegg». Departementet uttaler der at definisjonene «svarer til Riksskattestyrets definisjoner som er inntatt i Rundskriv 400 avd I av 21. juni 1965, og er i samsvar med gjeldende rett», jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 85. Rundskrivet inneholder et kapittel om «Betydningen av en del tekniske uttrykk m.v.», og i definisjonene det siktes til, uttales blant annet følgende om begrepene «kraftanlegg», «kraftverk» og «reguleringsanlegg»:

«2. 'Kraftanlegg'.

Hermed forstås det egentlige produksjonsanlegg - kraftstasjonen - med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg.  
...

3. 'Kraftverk'.

Dette uttrykket er betegnelsen på selve produksjonsanlegget og er således et snevrere begrep enn 'kraftanlegg'. Til kraftverket henregnes etter vanlig språkbruk transformatorer som oppstilles i eller ved dette for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere m.v. Dessuten vil kraftverket som regel omfatte anlegg og rettigheter fra og med inntaksdammen,

herunder tilløpstunnelen, til og med undervannet fra kraftstasjonen, der dette faller ut i elven eller sjøen. ... .

4. 'Reguleringsanlegg' m.v.

Reguleringsanlegg antas å omfatte anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter. ... .»

- (61) Punkt 3 i sitatet avgrenser kraftverket ved «transformatorer som oppstilles i eller ved dette for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere m.v.». Punkt 2 og 3 sett i sammenheng viser at grensesnittet for hva som er fjernledninger i rundskrivets - og dermed lovens - forstand, trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning. Kraft som sendes videre på en produksjonslinje vil nettopp være opptransformert til overføringsspenning. Et slikt nettanlegg vil derfor ikke være del av et «kraftanlegg» etter § 18-1.
- (62) Jeg kan ikke se at det er holdepunkter i forarbeidene for at det likevel må legges til grunn en videre forståelse av anleggsbegrepet, slik som anført av SKS. Selskapet har i den forbindelse vist til Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 98. Departementet gjengir der definisjonen av «kraftverk» i Rundskriv 400 og uttaler:

«I arbeidet med forslaget i denne proposisjonen har departementet lagt til grunn en noe videre definisjon av 'kraftverk' enn det som er brukt i rundskrivet fra Riksskattestyret. Departementet har lagt til grunn at et kraftverk omfatter alle tilhørende regulerings- og pumpeanlegg eller andel i slike, men unntatt overførings- og distribusjonsnett. Departementet foreslår at denne noe utvidede definisjonen av kraftverk legges til grunn for vannkraftinntekten. Det vil være fradragsrett for utgifter og avskrivninger som knytter seg til reguleringsanlegg mv., eller andel i slike, fordi dette er utgifter til kraftproduksjonen. Tilsvarende skal det være fradragsrett for kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til norminntektens referansepunkt, herunder påløpt innmatingsavgift. Disse kostnadene bør komme til fradrag fordi norminntekten beregnes på grunnlag av spotmarkedspriser som er referert innmatet i nettet.»

- (63) Her fremgår direkte at man har ment å utvide «vannsiden» i kraftverksdefinisjonen i Rundskriv 400; nærmere bestemt fra å omfatte «anlegg og rettigheter fra og med inntaksdammen til og med undervannet fra kraftstasjonen» til også å omfatte «alle tilhørende regulerings- og pumpeanlegg». Ved dette tas også vanntilfanget over inntaksdammen med i kraftverksdefinisjonen. Denne utvidelsen ble innarbeidet i § 37 bokstav a nytt tredje ledd i skatteloven 1911 ved at verdsettelsen skulle gjelde kraftverk «med tilhørende reguleringsanlegg».
- (64) Jeg finner det klart at utvidelsen av kraftverksdefinisjonen ikke også innebar at anleggets «nettside» ble flyttet. Det er verdt å merke seg at departementet i det siterte avsnittet uttrykkelig uttaler at overførings- og distribusjonsnett skulle være unntatt.

- (65) For ordens skyld nevnes at Frostating lagmannsrett i den såkalte KVO-saken inntatt i Utvalget 2011 side 1563 [LF-2011-23513], kom til at en kraftlinje ikke var del av kraftanlegget. Anken til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet. Selv om dommen i sitt resultat bedømmer kraftlinjer som et eget eiendomsskatteobjekt adskilt fra kraftanlegget, kan jeg ikke se at premissene gir veiledning for foreliggende sak.
- (66) Det følger av drøftelsen så langt at begrepet «kraftanlegg» i § 18-5 jf. § 18-1 ut fra alminnelige tolkningsprinsipper ikke omfatter produksjonslinjer. Dette var også utgangspunktet for Rødseth-utvalget, jf. NOU 1992:34 side 71 der det uttales at linjenett og transformatorer «takseres normalt for seg på grunnlag av teknisk verdi». Dette er videreført i rettspraksis, jf. blant annet Rt-1999-192 (Statnett) som riktignok gjelder sentralnettet. Det er imidlertid på bakgrunn av min gjennomgang ingen holdepunkter for at produksjonslinjer kommer i noen annen stilling.
- (67) SKS har like fullt gjort gjeldende som sitt bærende syn at produksjonslinjer er del av kraftanlegget. Ut fra det resonnement jeg allerede har gjort rede for, og som etter min oppfatning ikke volder særlig tvil, er det i utgangspunktet vanskelig å finne plass for en fortsatt diskusjon av tolkningsspørsmålet. På bakgrunn av prosedyren for Høyesterett vil jeg likevel bemerke:
- (68) SKS' anførsel tar, slik jeg forstår den, utgangspunkt i at kostnadene ved å føre kraften frem til sentralnettet skal komme til fradrag i vannkraftinntekten som verdsettelsen av anlegget bygger på. Om dette heter det i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet og tredje punktum som § 18-5 viser til:
- «Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Det gis likevel fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet.»
- (69) Tredje punktum må ses i sammenheng med hva jeg allerede har sitert fra proposisjonen om at det skal være «fradragsrett for kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til norminntektens referansepunkt».
- (70) SKS har pekt på at loven her viderefører bestemmelsene som ble vedtatt som del av kraftskattereformen i 1997, jf. daværende § 37 bokstav a tredje ledd og § 19A-4 nr. 3 bokstav a. Det gjøres gjeldende at legaldefinisjonen i § 18-1 annet ledd er yngre enn dette. Ut fra lovgivers forutsetninger for skatteloven 1999 skulle § 18-1 da ikke kunne forstås på noen annen måte enn det som var rettstilstanden forut for lovvedtaket.
- (71) Som jeg allerede har påvist, ble imidlertid grensen for anleggets «nettside» også ved kraftskattereformen trukket der kraften ble opptransformert til overføringsspenning. Produksjonslinjer med overføringsspenning var etter dette ikke omfattet av kraftanlegget. Avgrensningen av slike anlegg bygget den gang som i dag, på fysiske og funksjonelle kriterier. Det er disse kriteriene som avgjør hva verdsettelsen omfatter. Bestemmelsen i § 18-1 har ikke endret på dette.

(72) Det er etter min oppfatning ingen rettslige holdepunkter for at fradrag som gjøres i den tekniske beregningsmåten for vannkraftinntekten, medfører at driftsmidlet som fradraget er knyttet til, blir konsumert av verdsettelsen. Lovgiver har kun satt den neddiskonterte nåverdien av netto vannkraftinntekt som mål på formuesverdien av kraftanlegget.

(73) Takstmannens uttalelser i Hydroconsults utredning av 24. mai 1983 der I/S Sundsfjord Kraftlags anlegg vurderes som grunnlag for eiendomsskattetakst, underbygger dette. Han uttaler der:

«Alternativt kan rentabilitetsberegningen utføres med en redusert kraftpris (Statkraftpris minus den prisandel som tilskrives overføringskostnader). Resultatet vil da gi verdien av kraftanlegget alene.

Vi finner det her riktigst å bruke det sistnevnte prinsipp ... .»

(74) Uttalelsen viser at man ved å trekke fra nettkostnaden ved kapitaliseringen, bare får frem verdien på selve anlegget - ikke også verdien av nettet. Dette bekrefter at en slik verdsettelsesmetode for anlegget ikke er til hinder for at nettet kan verdsettes og eiendomsbeskattes særskilt etter byskatteloven § 5.

(75) Det ville gi en kunstig økonomisk løsning dersom adgangen til å trekke fra kostnader i vannkraftinntekten skulle innebære at driftsmidlet som fradraget er knyttet til, anses omfattet av verdsettelsen. I så fall ville formuesverdien på objektet for eiendomsskatt bli lavere, jo flere driftsmidler det kunne knyttes fradrag til. Etter mitt syn ville dette ikke gi god mening.

(76) Videre har SKS til støtte for sin tolkning vist til overgangsreglene til kraftskattereformen, jf. lov 28. juni 1996 nr. 41 del III bokstav A. Disse reglene inneholdt bestemmelser om fastsettelse av «inngangsverdier i skattemessig åpningsbalanse for driftsmidler i kraftforetak» som måtte utarbeides i forbindelse med at kraftforetakene ved reformen gikk over til regnskapsligning. I Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 184 uttales at kostnadsgrunnlaget bare omfatter driftsmidler i selve kraftverket, og at driftsmidler som faller utenom, «herunder driftsmidler som er tilknyttet overføring/distribusjon», må finne andre grunnlag for fastsettelse av åpningsbalanse.

(77) NVE traff vedtak om endelige gjenanskaffelsesverdier pr. 1. januar 1997 i de tre kraftanleggene. Produksjonslinjene er i vedtakenes punkt 5.9 verdsatt som del av anleggene. Verdsettelsen ble foretatt i henhold til NVEs publikasjon «Gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftforetak - Beregningsmetode», utgitt i januar 1997. Publikasjonen inneholdt et rapporteringsskjema om «Tekniske data for særskilte driftsmidler i kraftverk». Skjemaets punkt 5.9 omhandler «[k]raftlinjer som ikke regnes til monopoldel (matelinjer)» og som ut fra sammenhengen skulle regnes som del av kraftstasjonsområdet. SKS mener dette underbygger selskapets oppfatning av at produksjonslinjene inngår som del av kraftanlegget i § 18-5s forstand.



(78) Lagmannsretten har bemerket at det er «uklart hva NVE bygde på i denne sammenheng». Denne karakteristikken er jeg enig i. Etter det jeg kan se er klassifiseringen direkte i strid med motivuttalelsen om at driftsmidler som er «tilknyttet overføring/distribusjon» skulle finne andre grunnlag for åpningsbalanse. NVEs opplegg for rapporteringen kan uansett ikke være bestemmende for hvordan begrepet «kraftanlegg» i § 18-5 jf. § 18-1 annet ledd bokstav a skal forstås.

(79) SKS har dernest gjort gjeldende at grensen mellom nettanlegg og kraftanlegg må trekkes mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet i kraftforsyningen. Det anføres at produksjonslinjene ikke er underlagt monopolkontroll, men må anses som produksjonsvirksomhet og dermed skal tilordnes «kraftanlegg» i skattelovens forstand.

(80) Spørsmålet om monopolkontroll reguleres av energiloven med tilhørende forskrifter. I Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 148 Skattlegging av kraftforetak heter det blant annet:

«Produksjon og omsetning av kraft er basert på konkurranse, mens overføring og distribusjon er monopolvirksomhet som følge av at produksjonsteknologien kan betraktes som et naturlig monopol. ... Monopolkontrollen kan skje både ved at kunder har anledning til å klage overføringstariffene inn for NVE, og ved at NVE på eget initiativ foretar kontroll.»

(81) Monopolkontroll skal etter kontrollforskriften - jf. forskrift 11. mars 1999 nr. 302 - sikre at kraft overføres til riktig leveringskvalitet og pris, og at nettet utnyttes og utbygges på en sikker og samfunnsmessig rasjonell måte, jf. § 1-1. Det er vanskelig å se at energilovens regler om kontroll med tilgangen til - og tarifferingen i - nettet, skal kunne overstyre hva som følger av en ellers klar tolkning av begrepet «kraftanlegg» i skatteloven § 18-5 jf. § 18-1.

(82) Jeg oppfatter det dessuten slik at spørsmålet om monopolkontroll i noen grad bygger på skjønn, avhengig av nettanleggets karakter, jf. NVEs «Rundskriv - EMP 1/2006 - Behandling av produksjonsrelaterte nettanlegg» av 5. juni 2006. Der heter det at omstendighetene i de ulike sakene ofte er svært forskjellige, «noe som gjør det nødvendig å utøve et visst skjønn ved vurdering av om et anlegg er produksjonsrelatert nettanlegg eller ordinært nettanlegg». Det samme er også fremhevet i Sentralskattekontorets brev 15. november 2009 og 15. februar 2013. I sist nevnte brev heter det:

«Rettstilstanden er etter kontorets syn at det må gjøres en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av om et nett eller en overføringslinje er underlagt NVEs monopolkontroll. ...

Den konkrete vurderingen er komplisert og kan slå ulikt ut. Kontoret ser derfor et behov for en klarere regel som gir større forutsigbarhet for selskapene, kommunene og for ligningsmyndighetene.»

(83) Den usikkerhet som et skjønnsbasert avgrensningskriterium ville skape, forteller at monopolkontroll ikke er noe egnet kriterium for å avgjøre hva som er «kraftanlegg» etter

skatteloven § 18-5. Behovet for klare kriterier oppnås enklest ved å la grensesnittet trekkes ved opptransformering til overføringsspenning utenfor kraftstasjonsveggen, slik Rundskriv 400 gir anvisning på og som lovgiver har gitt sin tilslutning til.

- (84) Det kan etter min oppfatning ikke legges vekt på den forvaltningspraksis mv. som SKS har trukket frem til støtte for sitt syn:
- (85) I Finansdepartementets høringsnotat av 6. november 2002 som SKS har vist til, uttales i punkt 8.2.3 at produksjonslinjer og transformatorer mv. som er nødvendige for overføring av elektrisk kraft fra kraftanlegget til sentralnettet, ikke er omfattet av NVEs monopolkontroll og «anses hensyntatt ved verdsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg». Av uttalelsen fremgår imidlertid at departementets forståelse bygger på en oppfatning av at eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum om eiendeler som skal «reknast saman med verket», er bestemmende for hva verdsettelsen etter § 18-5 omfatter. Den samme oppfatningen ligger til grunn for at Skattedirektoratet i brev 5. september 2001 også uttalte at produksjonslinjer faller inn under lovens begrep «kraftanlegg». Jeg har allerede konkludert med at eiendomsskatteloven § 4 ikke kan forstås på den måte departementet og direktoratet la til grunn.
- (86) Sentralskattekontoret for storbedrifter har videre i uttalelser av henholdsvis 15. november 2009 og 15. februar 2013 bygget på at den skatterettslige konsekvens av at et linjestykke ikke er underlagt monopolkontroll, vil være at linjen må anses som særskilt driftsmiddel i kraftproduksjon og dermed er en del av «kraftanlegg». Jeg har tidligere vist til disse uttalelsene og der konkludert med at monopolkontroll ikke er et relevant avgrensningskriterium for hva et «kraftanlegg» omfatter.
- (87) I og med at grensesnittet mellom kraftanlegg og nettanlegg etter min oppfatning trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning, gir subsumsjonen i foreliggende sak seg selv: Overføringslinjene mellom Forså og Langvann kraftstasjoner og det ordinære nettet ved Sundsfjord er ingen del av de respektive kraftanleggene. Følgelig kan disse linjene som eiendomsskatteobjekter verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (88) Det er ut over denne konklusjonen grunn til å kommentere lagmannsrettens uttalelse om at man ved verdsettelsen av kraftanleggene kan gjøre et skjønnsmessig fradrag for de deler av verdien av produksjonslinjene som ikke kommer til uttrykk gjennom fradraget for kostnader til drift av linjene. I dommen heter det:
- «I den grad kapitalisert verdi av kraftanlegget etter slikt fradrag reflekterer verdien av linjen, skyldes det at fradraget for påløpte kostnader ikke fullt ut reflekterer det som ville vært markedsmessig leie.»
- (89) Jeg forstår lagmannsretten ut fra sammenhengen slik at det her er tale om å gjøre fradrag for å unngå eventuell dobbeltbeskatning skapt av at fradraget for linjekostnader er satt for lavt når kraftanleggene og produksjonslinjene tilhører samme selskap. Det er imidlertid med utgangspunkt i de lovbestemte fradragsreglene vanskelig å se hva som er det rettslige

grunnlaget for slike skjønnsmessige fradrag. Og lagmannsretten har heller ikke gjort forsøk på å angi hvordan eventuelle fradrag skal kvantifiseres.

- (90) Her nøyer jeg meg med å peke på at et skjønnsmessig fradrag vil være uforenlig med lovgivers klare uttalelse om at takseringen «skal være bygget på klart definerte størrelser som i minst mulig grad skal gi rom for skjønn», jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 138.
- (91) Det er dessuten verdt å minne om at hele takstsystemet er bygget på sjabloner, og ikke på eksakte verdier. Jeg viser her til at vannkraftinntekten skal stipuleres med utgangspunkt i kraftproduksjonen ved uttakspunktet ved kraftstasjonen multiplisert med spotmarkedsprisen ved innmatingspunktet i det ordinære nettet. Ved verdsettelsen - som også gjelder for eiendomsskatten - kompenseres det altså hverken for spenningsstap eller for faktisk oppnådd pris.
- (92) Jeg går til slutt over til spørsmålet om hvilke bygninger som kvalifiserer som «kraftanlegg» i lovens forstand.
- (93) Det må ved tolkningen tas utgangspunkt i hva som etter en språklig forståelse utgjør «kraftstasjonen» i § 18-1 annet ledd bokstav a. Som jeg allerede har gjort rede for, vil dette måtte avgjøres i lys av anvisningene i Rundskriv 400, og da ut fra hva som omfattes av «det egentlige produksjonsanlegg» i punkt 2. Etter mitt syn vil dette omfatte bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåkning og annet utstyr som er nødvendig for selve genereringen av elektrisk kraft.
- (94) Uttalelsen i Utvalget 2005 side 162 er egnet til å illustrere dette. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kom der til at et bygg som styrte produksjonen ved flere kraftverk, var nødvendig for driften av kraftanlegget. Et slikt administrasjonsbygg måtte derfor kunne medtas i beregningene av utskiftingskostnadene etter § 18-5 fjerde ledd.
- (95) Den utvidede kraftverksdefinisjonen som fulgte av Ot.prp.nr.23 (1995-1996) og som jeg tidligere har gjennomgått, innebar ingen utvidelse av hvilken bygningsmasse kraftstasjonen etter dette skal omfatte.
- (96) I foreliggende sak er det som tidligere nevnt, tale om et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte. Jeg finner det klart at ingen av bygningene er noen del av det egentlige produksjonsanlegget ved kraftstasjonen. Bygningene kan ved eiendomsbeskatningen da verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (97) Ettersom ingen av SKS' anførsler har ført frem, må anken forkastes.
- (98) Gildeskål kommune har vunnet saken fullstendig og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 tilkjennes sakskostnader. Det er ikke fremsatt innsigelser til oppgaven, og det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel.

(99) Kommunen og partshjelperen har etter oppgave krevd kostnader dekket med til sammen 479 775 kroner inklusive merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn.

(100) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge i fellesskap til Gildeskål kommune 479 775 - firehundreogsyttinitusensjuhundreogsyttifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(102) Dommer **Bull**: Likeså.

(103) Dommer **Bårdsen**: Likeså.

(104) Dommer **Stabel**: Likeså.

(105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge i fellesskap til Gildeskål kommune 479 775 - firehundreogsyttinitusensjuhundreogsyttifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 15-119 Spillegevinster fra poker

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-30 og 5-50. Ligningsloven § 10-2 og § 10-3.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 11. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-91404

**Dommere:** Konstituert lagdommer Odd Magne Gjerde, lagdommer Sveinung Koslung, ekstraordinær lagdommer Wenche Skjæggestad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-148361 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-91404 (14-091404ASD-BORG/03).

**Parter:** A (advokat Knut-Olaf Skarvang, advokatfullmektig Karne K. Musken) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Lars Nygaard).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om spillegevinster etter pokerspill på nettet utgjorde virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-30, eller om inntektene skulle anses som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50. Enkeltgevinster under 10.000 kroner ville i så fall være skattefrie. Det var enighet om at aktiviteten var drevet for skattyters regning og risiko, og lagmannsretten var ikke i tvil om at kravet til varighet og omfang var oppfylt. Det hadde etter lagmannsrettens syn ingen betydning at skattyter hadde annet arbeid i tillegg, og retten kom videre til at den aktuelle pokeraktiviteten var egnet til å gi overskudd. Lagmannsretten kom til at de foreliggende pokerinntekter var skattepliktige som næringsinntekt etter skatteloven § 5-30. Også ilagt tilleggsskatt ble opprettholdt.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 12. mars 2013 når det gjelder As ligning for 2005 - 2008. Konkret dreier saken seg om spillegevinster etter pokerspill på nettet utgjør en virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-30, eller om inntekten fra en slik aktivitet skal anses som tilfeldig inntekt med den følge at den er skattefri dersom enkeltgevinstene er under 10 000 kroner, jf. skatteloven § 5-50. I tillegg er det spørsmål om A skal ilegges tilleggsskatt fordi han ikke oppga inntektene fra pokerspillingen på selvangivelsene for de respektive år.

Følgende fremstilling av sakens faktiske side fremgår av tingrettens dom:

I perioden 2005-2008 spilte A poker på en rekke forskjellige nettsider. A spilte i hovedsak såkalte «cash games», med små enkelpotter, og hvor det var begrensninger på hvilken innsats spillerne kunne legge i potten på hvert spill. Han vant etter hvert betydelige pengebeløp, til sammen over 3,5 millioner kroner i årene 2005 - 2008, selv om hver enkeltgevinst var liten.

Ved brev fra Skatt nord av 30. juli 2009 ble A varslet om kontroll av inntekter. Skatt nord foretok så en kontroll ved å innhente opplysninger fra valutaregisteret og skattyters bankkonti. Det ble utarbeidet en rapport etter kontrollen er datert 19. mai 2010. På bakgrunn av kontrollen fant skattekontoret at A hadde mottatt betalinger fra utlandet på om lag 3,5

millioner kroner i tidsrommet 2005-2008. De fleste betalingene relaterte seg til pokerspillingen som nevnt ovenfor.

A ble varslet om endring av ligning ved brev fra Skatt nord av 30. mai 2010. Skatt nord fattet så 7. oktober 2011 vedtak om endring av ligning. I vedtaket ble det konkludert med at inntekt som knyttet seg til spillaktiviteten skulle anses som næringsinntekt, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og at det skulle fastsettes personinntekt, jf. skatteloven § 12-10. Det ble foretatt et skjønnsmessig fratrekk på 30 % for kostnader. Det ble ilagt også tilleggsskatt på 30 %, jf. ligningsloven § 10-2 nr.1.

A påklaget vedtaket ved klage datert 9. januar 2011, etter at klagefristen var blitt utsatt av Skatt nord ved brev av 5. desember 2011.

Skattekontoret avga innstilling til vedtak i skatteklagenemnda Skatt nord sak i innstilling datert 12. desember 2013. A innga merknader til skattekontorets innstilling til vedtak ved brev av 31. januar 2013.

Den 21. mars 2013 fattet skatteklagenemnda vedtak. I vedtaket ble As ligning for 2005 endret hva gjaldt personinntekt og tilleggsskatt, mens ligningen for 2006 ble endret hva gjaldt alminnelig inntekt, personinntekt og tilleggsskatt. Ligningen for 2007 og 2008 ble fastholdt. I vedtaket la skatteklagenemnda Skatt nord, som Skatt nord, til grunn at As pokergevinster var vunnet som ledd i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 5-30. Det ble ilagt 30 % tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3.

Ved stevning av 5. september 2013 reiste A sak ved Oslo tingrett, med påstand om at ligningen for årene 2005-2008 skulle oppheves, og at det ved ny ligning at spillegevinstene utover kroner 200 000 for inntektsåret 2005 skulle legges til grunn som skattefri inntekt. Advokat Lars Nygaard innga den 14. oktober 2013 på vegne av Staten ved Skatt nord rettidig tilsvar med påstand om frifinnelse.

Partene er enige om at ovennevnte fremstilling i all hovedsak er korrekt.

Oslo tingrett avsa 27. mars 2014 dom med slik domsslutning:

Staten ved Skatt nord frifinnes.

I saksomkostninger betaler A til staten ved Skatt nord 125 776 - etthundreogtjuefemtusensjuhundreogsyttiseks - kroner innen 2 - to - uker fra dommen er forkynt.

A innga anke til lagmannsretten 28. april 2014.

Ankeforhandling ble holdt i Borgarting lagmannsretts hus 28. april 2015. A møtte sammen med sin prosessfullmektig og rettslig medhjelper, og avga forklaring. Staten ved Skatt nord var representert ved sin prosessfullmektig samt Nina Vorland og Morten Leiknes. Om bevisførselen for øvrig vises det til rettsboken.

**Den ankende part, A, har i hovedtrekk anført:**

Pokerspillingen på nettet har vært en hobby for A, ikke en virksomhet. Virkningen av dette er at enkeltgevinster under 10 000 kroner er skattefrie, jf. skatteloven § 5-50. Pokerspillingen har vært utført på kvelden/natten, ved siden av full jobb i egne virksomheter. Pokerspillingen var ikke i noen del av perioden As hovedbeskjeftigelse.

Pokerspillingen til A har ikke hatt tilstrekkelig omfang/varighet, til at den kan klassifiseres som virksomhet i skattelovens forstand. Pokerspillingen var sporadisk. Den hadde et visst omfang i 2005, men var minimal i 2006 til 2008. Det var videre ingen varig aktivitet. Tingretten har vurdert omfanget/varigheten av As pokerspill feil.

Pokerspillingen var videre ikke egnet til å gå med overskudd. Tingretten har i for liten grad skilt mellom de ulike typer pokerspill. Noen typer pokerspill er egnet for å drive virksomhet, andre ikke. A har spilt «fixed limit» poker, ikke «no limit» poker.

Vurderingen av om pokerspillingen var egnet til å gå med overskudd må skje objektivt. Vurderingen må være fremtidsrettet, og gjøres over en viss periode. Pokerspill kjennetegnes ved at det kun skjer en omfordeling av innsatsen, etter fradrag av avgiften til administrator/huset (rake). Det skapes således ingen verdier, og det går mindre ut til spillerne enn det de går inn med.

Det er ikke grunnlag for tilleggsskatt i saken. Tilleggsskatt er en straff og det må kreves klar sannsynlighetsovervekt for illeggelse av slik skatt. Frem til 2009 var den alminnelige oppfatning i pokermiljøet at det ikke var mulig å drive virksomhet ved å spille poker. Skatteetaten forsterket denne oppfatning ved uttalelser som ble gitt i media. Om lagmannsretten likevel skulle komme til at det er grunnlag for tilleggsskatt bør satsen reduseres fra 30 % til 15 %. Det vises til at A er lite å bebreide for at spillegevinstene ikke ble oppgitt på selvangivelsene.

Ankende part nedla slik påstand:

1. Ligningen for A for inntektsårene 2005 til 2008 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at spillegevinstene utover 200 000 kroner for inntektsåret 2005 utgjør skattefri inntekt, jf. skatteloven § 5-50.
3. Staten v/Skatt nord betaler sakens omkostninger til A.

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

Tingretten har korrekt lagt til grunn at As pokerspilling i årene 2005 - 2008 må regnes som virksomhet etter skatteloven § 5-50. Både spilleaktivitetens omfang og varighet tilsier at inntekten er en virksomhetsinntekt. Det må legges til grunn at den reelle tidsbruk for A når det gjelder pokerspillingen har vært høyere enn de oppstillinger han har utarbeidet i ettertid. Det var aktivitet over hele kontrollperioden på fire år.

Pokerspillet i denne saken har hatt en klar økonomisk karakter. De opptjente inntekter i perioden viser at spillingen er egnet til å gi overskudd. Ingen av øktene i 2005 endte med tap. Inntektene fremstår ikke som tilfeldige.

Poker er et ferdighetsspill, selv om det er tilfeldig hvilke kort man får utdelt. De dyktige vinner over tid. A er både dyktig og profesjonell. Det er derfor ikke tilfeldig at han har innkassert en betydelig gevinst i kontrollperioden.

Det er ikke avgjørende at aktiviteten ble utført på fritiden. A har hatt kapasitet til både ordinært arbeid og pokerspilling.

Det er enighet om at pokerspillingen har vært drevet for As regning og risiko.

Tilleggsskatten er korrekt ilagt. Skatteytters opplysningsplikt må praktiseres strengt. De subjektive unnskyldningsgrunner som A har anført får ikke anvendelse. Rettsvillfarelse fritar ikke for tilleggsskatt. Det foreligger ikke grunnlag for å anvende en lavere tilleggsskattesats enn 30 %.

Ankende part nedla slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. A betaler staten v/ Skatt nord sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten** er kommet til at anken forkastes, og kan i det alt vesentligste slutte seg til tingrettens merknader i saken. Lagmannsretten vil i tillegg bemerke:

A spilte i perioden 2005 - 2008 online pokerspill på ulike nettsider, særlig Poker Stars og Pacific Poker. Han deltok i tillegg i en til tre turneringer i året, herunder var han hvert år med i NM som ble arrangert i Dublin. I sistnevnte turnering har han deltatt tolv år på rad.

Denne saken gjelder hvorvidt A er skattepliktig for de inntekter han fikk ved sitt online pokerspill i perioden. Inntekter, eventuelt tap, ved deltakelse i turneringene er ikke en del av saken.

A oppga ikke inntektene i selvangivelsene for årene 2005 - 2008. Dette fordi de - med unntak for gevinster i 2005 på til sammen 200 000 kroner - ikke oversteg grensen for skattefrie tilfeldige inntekter på 10 000 kroner i skatteloven § 5 - 50. Gevinstene på 200 000 kroner kom etter det lagmannsretten forstår fra turneringsspill, ikke online spill. Gevinstene på 200 000 kroner ble likevel ikke tatt til beskatning, uten at dette berører denne saken.

A forklarte at han kun spilte et kontantspill (cash game) med en fiksert innsatsgrense («fixed limit»), i motsetning til «no limit» spill. Et cash game spill innebærer at hver hånd (omgang) spilles separat, med en vinner av potten. Cash game spill kjennetegnes ved at det er mange spill med samme innsats. Innsatsen er begrenset, som regel i området fra 5 - 50 USD. Det enkelte spill varer kun i kort tid, i gjennomsnitt ca. 30 sekunder. Den enkelte velger selv hvor mange omganger han vil spille. Det varierer videre hvem man spiller mot. Rulleringen av spillere medfører at det er vanskelig å danne seg et inntrykk av hvorledes den enkelte spiller. Dette i



motsetning til turneringsspill, hvor man får et bedre erfaringsgrunnlag i forhold til den enkelte spiller.

«Fixed limit» spill gir spillerne lite rom for å benytte egen erfaring og kunnskap. Dette i motsetning til «no limit» spill, som etter det anførte har en helt annen «verktøykasse». «Fixed limit» spill er således, etter det A opplyste, svært tilfeldig. Det er kortene som avgjør hvem som vinner potten. Dette har medført at det ikke er noen profesjonelle pokerspillere som spiller «fixed limit» poker. De profesjonelle spiller «no limit spill» og turneringer.

En annen forskjell er at det går mer til administratoren (huset) ved «fixed limit» spill enn ved «no limit» spill.

A forklarte at han spilte når han hadde ledig tid, som regel om kveldene. Han spilte kun noen få bord av gangen. A forklarte at han så spillingen som en avkopling etter jobben. Han opplyste at han ikke har spilt nettpoker etter 2009.

A var i den angjeldende periode i full jobb i virksomheter som han helt eller delvis eide selv. Han er registrert som daglig leder og/eller styreleder/medlem i til sammen ti selskaper. Hovedbeskjeftigelsen var i Automatservice AS og A Eiendom AS.

A opplyste at han var samboer fra 2006 og utover. Han har ingen barn. Utover jobben opplyste han å bruke mye tid til å se på fotball.

Det er fremlagt bearbejdede oversikter over As aktivitet hos Poker Stars i perioden 2005 - 2008 samt hos Pacific Poker i 2005. Råmaterialet som ligger til grunn for oversiktene ble også fremlagt i ligningssaken, men materialet er bearbejdet av ankende parts prosessfullmektig etter at ligningsvedtaket forelå. Partene er enige om størrelsen på de inntekter A har hatt av nettpokeren i perioden, og periodiseringen av disse inntekter. Det er således ikke nødvendig for retten å ta stilling til om de aktuelle oversikter inneholder ny informasjon etter at ligningsvedtaket ble fattet.

Når det gjelder aktiviteten hos Poker Stars i 2005 - 2008 kan den oppsummeres slik:

	2005	2006	2007	2008
Antall ganger nettstedet er besøkt	72	44	16	40
Antall timer spilt	136	83	17	56
Antall hender (omganger)	18 488	10 713	3 210	5 931
Gjennomsnittstid per hånd (i sekunder)	27	28	19	34
Netto gevinst (i NOK)	759 613	241 240	(96 879)	(58 649)

Når det gjelder Pacific Poker ble det kun spilt der i 2005. Følgende opplysninger fremgår av en oversikt mottatt fra nettstedet:

Antall ganger nettstedet er besøkt	607
Antall hender (omganger)	43 232
Netto gevinst (i NOK)	1 858 195

Ved ligningsbehandlingen ble A gitt et sjablonmessig kostnadsfradrag på 30 % av de samlede netto gevinster for kostnader han måtte ha hatt i Norge i tilknytning til pokerspillingen.

Ved fastsettelsen av størrelsen på As inntekt fra nettpokeraktiviteten de enkelte år ble det ved ligningsbehandlingen tatt utgangspunkt i de beløp A har fått overført til sin bankkonto fra utenlandske spillerselskaper. Avgiften til spilleadministratoren (huset) var fratrukket før overførselen til Norge. A har opplyst at det ikke er samsvar mellom de overførte beløp det enkelte år og resultatet av spillingen dette år. Det skyldes dels at selskapene hadde begrensinger på hvilke beløp man kunne ta ut i måneden, og dels at det var nødvendig å ha noen midler på spillekontoen for å spille videre. Partene er likevel - som foran nevnt - enige om å periodisere inntektene i samsvar med overførslene til bankkontoen.

Det sentrale rettslige spørsmålet som saken reiser er om inntektene A har hatt ved nettpokeraktiviteten skal anses som næringsinntekt, jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-30 eller om inntektene fra denne aktiviteten skal anses som tilfeldig inntekt som er skattefri dersom enkeltgevinstene er under 10 000 kroner, jf. skatteloven § 5-50 første ledd.

Skattedirektoratet avga en prinsipputtalelse om beskatning av pokergevinster 8. mars 2006. Det fremgår av uttalelsen at gevinster ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50. Etter denne bestemmelse er enkeltgevinster lavere enn 10 000 kroner skattefri, mens enkeltgevinster over 10 000 kroner er skattepliktig. Skattedirektoratet utelukker likevel ikke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30. Ved vurderingen av om det er aktuelt med virksomhetsbeskatning, er det vist til de alminnelige regler for slik beskatning.

Hovedregelen om virksomhetsinntekter er skatteloven § 5-1 som i første ledd lyder slik:

Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.

Skatteloven § 5-30 presiserer regelen om virksomhetsinntekter, uten at den tilfører denne saken noe særskilt. I forarbeidene (Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48) er det uttalt at alle former for næringsvirksomhet vil inngå i virksomhetsbegrepet. Unntaksvis vil også enkeltstående transaksjoner og tiltak kunne omfattes av begrepet virksomhet, selv om de ikke vil kunne anses som næring.

Videre fremgår følgende om virksomhetsbegrepet i de nevnte forarbeider til skatteloven:

Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det følger av doms- og ligningspraksis og skatterettslig teori at følgende momenter vil være sentrale:

Det må være utøvet *aktivitet* av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektsverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som

tilfredsstillende de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.

Aktiviteten må være utøvet for *skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.

Aktiviteten må ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett *være egnet til å gi overskudd*. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.

I foreliggende lovutkast er begrepet «virksomhet» brukt om aktivitet som oppfyller disse kriteriene.

Både skatteklagenemnda og tingretten vurderte As aktivitet opp mot disse kriteriene. Lagmannsretten er enig i at dette er en riktig tilnærming til problemstillingen, og vil nedenfor foreta en tilsvarende vurdering.

Det er enighet om at aktiviteten har vært drevet for As regning og risiko. Det avgjørende vil således være om kravet til varighet og omfang er oppfylt, og hvorvidt aktiviteten er egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten er ikke i tvil om at kravet til varighet og omfang, er oppfylt. Lagmannsretten viser når det gjelder disse kriteriene til tingrettens utfyllende drøftelse, som også reflekterer lagmannsrettens syn på saken.

Når det gjelder varigheten skal det bemerkes at aktiviteten vedvarte, om enn med betydelige variasjoner i omfanget, over hele kontrollperioden på fire år. Dette er klart tilstrekkelig, jf. for eksempel Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave side 138 hvor det fremgår at det neppe stilles store krav til varigheten for at det skal foreligge virksomhet.

Når det gjelder omfanget viser As egne beregninger en netto spilletid på 839 timer fordelt over kontrollperioden. Staten har anført at den faktiske tid som har medgått til pokeraktiviteten har vært høyere. Det er vist til at As beregninger, som er gjort i ettertid, kun tar hensyn til spilletiden. Det er ikke beregnet tid for administrasjon, vurderinger av aktiviteten utover den tid spillingen pågikk mv. Lagmannsretten legger til grunn at reell tidsbruk på aktiviteten trolig har vært noe større enn den As oversikter viser, uten at dette har noen betydning for rettens vurdering av spørsmålet. Den tidsbruk som vises av As oversikter er uansett tilstrekkelig til å oppfylle kravet til omfang av den utøvde aktivitet.

I tillegg viser lagmannsretten til det betydelige antall hender (omganger) som er spilt, og til de betydelige pengebeløp som har vært involvert.

Det har etter lagmannsrettens syn ingen betydning at A har hatt annet arbeid i tillegg. Det vises til at det ikke er noe i veien for at en skatteyder driver flere aktiviteter på samme tid som hver for seg gir skattepliktig inntekt i henhold til skatteloven § 5-1.

Lagmannsretten går etter dette over til å vurdere vilkåret om at aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

A har forklart at han helt siden tenårene har hatt ulike pengespill som hobby, herunder poker. Pokerspillingen ble benyttet som avkopling, hovedsakelig på kveldstid. I tillegg til pokerspilling på nettet deltar han også i noen pokerturneringer.

Lagmannsretten er likevel ikke i tvil om at pokerspillingen i det omfang denne saken viser, er av økonomisk karakter. Det vises til at As inntekter fra pokeraktiviteten i årene 2005 -2008 var vesentlig større enn de øvrige inntekter han hadde i denne periode. Pokerinntektene var videre et resultat av et meget betydelig antall spill, som åpenbart har tatt mye tid, jf. de tidsoversikter As prosessfullmektig har utarbeidet. Lagmannsretten legger til grunn at utsiktene til gevinst var en viktig årsak til pokerspillingen i denne periode. Dette vises ikke minst ved at spilleaktiviteten var høyest i 2005 og 2006 da utsiktene til gevinst var størst, jf. nærmere nedenfor. Vilkåret om at aktiviteten må ha økonomisk karakter, er derved oppfylt.

Det avgjørende blir etter dette hvorvidt pokerspillingen var egnet til å gi overskudd for A. Ved vurderingen av dette er det sentrale om «virksomheten objektivt sett (var) egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt», jf. Rt-1985-319 (Ringnes dommen - tredje avsnitt side 323). Lagmannsretten legger videre til grunn at det skal skje en konkret vurdering av den enkelte skatteyder og ikke en generell vurdering av aktivitetens karakter, jf. Ringnes dommen side 323 femte avsnitt.

A gjennomførte i 2005 72 økter i Poker Stars som alle ga gevinst. Bak hver økt ligger det en mengde ulike hender (omganger). Samlet gevinst på disse øktene utgjorde USD 117 861, som med en valutakurs på 6,445 tilsvarer 759 613 kroner. Samme år gjennomførte han 607 økter hos Pacific Poker som alle ga gevinst. Samlet gevinst utgjorde USD 288 316 som med samme valutakurs som foran nevnt tilsvarer 1 858 195 kroner.

I 2006 gjennomførte A 44 økter hos Poker Stars hvorav 12 endte med tap og 32 med gevinst. Samlet netto gevinst utgjorde USD 37 588 som med en valutakurs på 6, 418 tilsvarer 241 240 kroner.

I 2007 gjennomførte A 16 økter hos Poker Stars hvorav 11 endte med tap og 5 med gevinst. Samlet tap utgjorde USD 16 532 som med en valutakurs på 5,86 tilsvarer 96 879 kroner.

I 2008 gjennomførte A 40 økter hos Poker Stars hvorav 27 endte med tap og 13 med gevinst. Samlet tap utgjorde USD 10 406 som med en valutakurs på 5,6361 tilsvarer 58 649 kroner.

Det er således betydelige resultatforskjeller i de enkelte år, selv om spillet var det samme. A har forklart dette med at pokerinteressen fikk et betydelig oppsving i årene rundt 2005, blant annet fordi man viste store pokerturneringer på tv i USA. Virkningen av dette var at mange uten tidligere erfaring og kunnskap om spillet, prøvde lykken. Dette medførte at omsetningen i dette

markedet økte betydelig. Mange av de nye spillerne spilte dårlig. Dette gjorde det enkelt å vinne, selv om det i utgangspunktet er tilfeldig hvem som får utdelt de beste kortene i hver omgang. A forklarte at hans suksess i 2005 og 2006 bygde på standard pokerforståelse, kombinert med tålmodighet og mange urutinerte motspillere.

A forklarte videre at det i 2006 ble innført et forbud i USA mot pokernettspill.

Lagmannsretten legger As forklaring til grunn om at markedsituasjonen i 2005 og 2006 gjorde det mulig for dyktige pokerspillere å tjene penger, også på kontantspill med «fixed limit». Etter at blant andre USA innførte forbud mot denne type pokerspill i 2006 har markedet «normalisert» seg, hvilket vises ved de resultatvariasjoner A hadde i årene 2005 - 2008.

Spørsmålet blir hvorledes man skal vurdere de markedsmessige variasjoner i forhold til kravet om at pokerspillingen skal være egnet til å gi overskudd. Lagmannsretten legger til grunn at også inntekter skapt ved særegne markedsituasjoner vil være næringsinntekt så lenge de er et resultat av en planmessig aktivitet og ikke tilfeldigheter (forutsatt at de øvrige vilkår for virksomhet foreligger). I denne saken viser resultatene av As pokeraktivitet i 2005 og 2006 at inntektene er skapt ved hans dyktighet når det gjelder poker, og ikke ved tilfeldigheter. Det vises til at kun 12 av 723 økter i disse to år endte med tap.

At A valgte å avslutte nettspillingen av poker i 2009 har formodentlig sammenheng med at det ikke lengre var den samme mulighet for inntektserverv ved virksomheten. Han har følgelig innrettet seg slik en fornuftig virksomhetsutøver ville gjøre.

Lagmannsretten tilføyer at man ville kommet til samme konklusjon også om forklaringen tilknyttet markedsvariasjonene, ikke forelå. For dette tilfelle ville As resultater i perioden måtte forklares med kombinasjonen av spille volum og hans dyktighet i spillet. Gevinstrekken, særlig i 2005, er for lang til at den kan forklares med tilfeldigheter/flaks.

Lagmannsretten konkluderer etter dette med at den pokeraktivitet A drev i kontrollperioden var egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten konkluderer med at alle de momenter som er fremhevet i forarbeidene som kjennetegn på virksomhetsinntekter, og som både lignings- og rettspraksis bygger på, er til stede i denne saken. Vilkårene for virksomhetsbeskatning av inntektene, foreligger derved.

Det gjenstår etter dette for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet om tilleggsskatt. A ble ved ligningsvedtaket ilagt tilleggsskatt med 30 %, jf. ligningsloven § 10-2. Skatteklagenemnda la til grunn at det forelå klar sannsynlighetsovervekt for at A hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger når det i hans selvangivelser for 2005-2008 ikke ble opplyst om spillvirksomheten, dog med unntak for gevinster i 2005 på til sammen 200 000 kroner. Skatteklagenemnda kom videre til at det ikke forelå noen subjektive unnskyldningsgrunner, jf. ligningsloven § 10-3.

A har opplyst at han var kjent med grensen for tilfeldige inntekter på 10 000 kroner i skatteloven § 5-50. Så lenge hver enkelt gevinst var under denne grense var han av den oppfatning at gevinstene var skattefrie. Ut fra dette var det en bevisst handling at det ikke ble opplyst om pokerinntektene på selvangivelsene for 2005-2008.

A erkjenner at det er gitt ufullstendige opplysninger i henhold til ligningsloven § 10-2. Han anfører imidlertid at det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner i henhold til ligningsloven § 10-3 nr. 1:

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Konkret er det anført at Skatteetaten selv er skyld i at det frem til 2009 var en rådende oppfatning i pokermiljøet om at det ikke var mulig å drive virksomhet ved å spille poker. Det er vist til flere uttalelser som Skatteetaten ga til media i denne perioden.

Ligningslovens system er at dersom lovens vilkår først er oppfylt, skal det som utgangspunkt ilegges tilleggsskatt med mindre noen av unntakene i § 10-3 får anvendelse, jf. Rt-1995-1278. Kravet om at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, medfører ikke noen problemer i saken da det er erkjent at det er gitt mangelfulle opplysninger.

Det avgjørende blir derfor om A kan høres med at han ikke kan lastes for de ufullstendige opplysningene. Ved vurderingen av dette legger retten til grunn at de ufullstendige opplysninger gjelder et betydelig beløp. Det legges videre til grunn at A er engasjert i en rekke virksomheter, og derved burde være kjent med skattereglene. Skattedirektoratet avga allerede 8. mars 2006 en uttalelse som åpnet for at pokergevinster i «spesielle tilfelle» ville bli vurdert som virksomhetsinntekter. Samlet tilsier dette at A i det minste burde ha opplyst om pokergevinstene ved innleveringen av selvangivelsene for de respektive år. Deretter fikk det bli opp til ligningsmyndighetene å avklare den skattemessige behandling av inntektene.

A forklarte at hans revisor undersøkte med skatteetaten om hvilke regler som gjaldt for beskatning av pokerinntekter. Etter det opplyste ble det gitt beskjed om at grensen på 10 000 kroner var absolutt, det vil si at enkeltstående gevinster under dette beløpet var skattefrie. Lagmannsretten bemerker at denne opplysningen er ny for lagmannsretten. I tingrettens dom står det at A «ikke på noe tidspunkt kontaktet skattemyndighetene for å få avklart skatteplikten, heller ikke etter 2006 da Skattedirektoratets uttalelse forelå». Uansett kan ikke lagmannsretten se at opplysningen er egnet til å endre konklusjonen ovenfor. Det vises til at revisoren burde ha forstått at det kunne bli tale om virksomhetsbeskatning av disse inntekter. Revisorens uaktsomme forhold vedrørende dette forhold vil etter vanlig lære ramme A.

A har subsidiært, som en ny anførsel for lagmannsretten, anført at tilleggsskatten må settes ned til 15 %, jf. ligningsloven § 10-4 annet ledd slik den lød for de aktuelle inntektsårene. Forutsetningen for å anvende en redusert tilleggsskatt etter nevnte bestemmelse er at retten finner at det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner, men «at disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort». Lagmannsretten har foran avvist at det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner. Retten har ut fra dette ingen foranledning til å vurdere en redusert tilleggsskattesats.

Etter dette forkastes anken og lagmannsretten slutter seg også til tingrettens kostnadsavgjørelse.

Staten har vunnet saken og har krav på å få dekket sine sakskostnader for lagmannsretten i medhold av tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten har vurdert lovens unntaksregler, men finner ikke disse anvendelige i saken.

Advokat Lars Nygaard har innlevert en kostnadsoppgave som viser salær med 86 250 kroner inkl. mva. og utgifter til reise og overnatting med 19 486 kroner, til sammen 105 736 kroner. Ankende part har ikke hatt merknader til oppgaven. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige for en forsvarlig behandling av saken og legger kostnadsoppgaven til grunn.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A til staten ved Skatt nord 105 736 – ethundreogfemtusensyvhundreogtrettiseks - kroner innen 2 uker fra dommen er forkynt.*

## **SKN 15-120 Utbytte eller tilbakebetaling av kapital**

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11 annet ledd. Ligningsloven § 10-2 og 10-3 første ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 9. oktober 2015, **sak nr.:** LB-2014-182474

**Dommere:** Lagmann Espen Bergh, lagdommer Dag Arne Ruud, ekstraordinær lagdommer Erik Melander. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-157370 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-182474 (14-182474ASD-BORG/01).

**Parter:** Liv Tveterås Køhn, Eli Tveterås, Tale Torkildsen, Sissel Tveterås, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Bjørn Oscar Tveterås, Berit Nordås, Erik Tveterås, Gry Tveterås, Åsta Tveterås Dalen, Anne Tveterås, Kari Nordaas Kulakarni, Tor Nordaas, Svein Nordaas (for disse: advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Dag Steinfeld).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om utbetaling til aksjonærene ved nedsettelse av overkursfond i syv ulike selskaper skulle vurderes som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som skattepliktig utbytte. Som følge av omorganisering av selskapene og gjennomførte kapitalforhøyelser, hadde aksjene ulik innbetalt kapital. I 2007 ble det gjennomført kapitalnedsettelse i selskapene med utbetaling fra overkursfondene. I selvangivelsene ble det lagt til grunn at kapitalnedsettelsene var en skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Skattemyndighetene mente at utdelingene måtte anses likt fordelt på alle selskapets aksjer, samtidig som skatteposisjonen «innbetalt kapital» fulgte den enkelte aksje som innbetalingen refererte seg til (et aksje-for-aksje prinsipp). Dette innebar at en betydelig del av utdelingen i 2007 skulle anses som skattepliktig utbytte. Skattyter hevdet for lagmannsretten at det selskapsrettslig og skatterettslig er adgang til å skjevdele utbetalingen, slik at den skjer på de aksjer som har høy innbetalt kapital, og at det i realiteten var det som var gjort. Subsidiært ble det fremholdt at det ikke gjelder et aksje-for-aksje prinsipp for en og samme aksjonær – det måtte her

være tilstrekkelig at utdelingen samlet ikke oversteg innbetalt overkurs på hans aksjer. Lagmannsretten tok ikke stilling til om det var adgang til å skjevdele utdelingen slik at den i sin helhet ble knyttet til aksjene med innbetalt overkurs, fordi lagmannsretten ikke fant holdepunkter for at slik skjevdeling hadde funnet sted. Retten la videre til grunn at aksje-for-aksje prinsippet også gjelder for én og samme aksjonær. Videre hadde det ingen betydning at andre handlingsalternativer kunne vært valgt, som sikret at en større del av utbetalingen ble tilbakebetaling av innbetalt kapital. Tilleggsskatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak med endring av ligningene for 2007 for alle de ankende parter.

Spørsmålet er om utbetaling til aksjonærene ved nedsettelse av overkursfond i syv ulike selskaper der de ankende parter er aksjonærer, skal vurderes som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som skattepliktig utbytte. Saken gjelder også ileggelse av tilleggsskatt. Samlet medførte skattemyndighetens vedtak en inntektsøkning for de ankende parter på ca. 163 millioner kroner samt en tilleggsskatt på totalt ca. 14 millioner kroner

De syv selskapene springer alle ut av en fisjon av i selskapet Tveteraas Eiendomsselskap AS i 1998. De selskapene som ble etablert ved fisjonen, hadde noe ulik aksjekapital. Det ble etablert overkursfond i alle selskapene. Det som ble ført i overkursfondene, stammet fra en tidligere oppskrivning av eiendomsverdier i Tveteraas Eiendomsselskap AS. Dette var således opptjent og ikke innbetalt kapital.

I april 2003 ble det vedtatt utdeling av maksimalt utbytte fra selskapene. Utbyttene ble ikke utbetalt. I mai 2003 ble det gjennomført to kapitalforhøyelser. Den første gjaldt alle selskapene og ble gjennomført ved at aksjonærenes krav på utbytte ble konvertert til egenkapital. Det ble utstedt nye aksjer. Innbetalt beløp utover aksjenes pålydende ble overført til selskapenes overkursfond. Denne økningen av overkursfondene var således innbetalt kapital. Den andre kapitalforhøyelsen ble gjennomført ved fisjon av selskapet Gausel Invest AS hvor noen av selskapene var aksjonærer. Også denne kapitalforhøyelsen ble gjennomført til overkurs og medførte økning av overkursfondet, dels med innbetalt og dels med opptjent kapital.

I 2007 ble det gjennomført kapitalnedsettelse i selskapene med utbetaling fra overkursfondene. I selvangivelsene for 2007 ble det lagt til grunn at kapitalnedsettelsene var en skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum.

I 2008 tok aksjonærene i selskapene kontakt med skattemyndighetene og opplyste at en mindre andel av utdelingene i 2007 var opptjent og ikke innbetalt egenkapital og således skulle anses som skattepliktig utbytte. Ligningen for 2007 ble endret i samsvar med de inngitte opplysningene.

I 2012 mottok aksjonærene i selskapene varsel fra skattemyndighetene om endring av ligningene for inntektsåret 2007. Grunlaget for varselet var at skattemyndighetene mente at utdelingene må anses likt fordelt på alle selskapets aksjer, samtidig som skatteposisjonen «innbetalt kapital» følger den enkelte aksje som innbetalingen refererer seg til - et såkalt «aksje-for-aksjeprinsipp». Dette innebar at en betydelig del av utdelingen i 2007 skulle anses som skattepliktig utbytte fordi innbetalt overkurs bare knyttet seg til de aksjene som ble utstedt ved kapitalforhøyelsene i 2003,



og ikke de opprinnelige aksjene utstedt ved stiftelsen av selskapene i 1998. All utdeling på de sistnevnte aksjene skulle således beskattes som utbytte. Det ble også varslet om tilleggsskatt.

Skattekontoret fattet 21. mars 2013 vedtak om økning av alminnelig inntekt og ileggelse av tilleggsskatt med sats 30 % for samtlige aksjonærer i selskapene. Vedtakene og saksforholdene er i hovedsak identiske, og det er kun mindre forskjeller i faktum som skyldes at saksøkerne er aksjonærer i syv ulike selskaper. Tre av de ankende partene er likevel i en særlig stilling. Disse ble aksjonærer i ett av selskapene ved overføring av vederlagsaksjer ved fisjonen av Gausel Invest AS i 2003, og de hadde ikke aksjer med ulik innbetalt kapital. Under hovedforhandlingen i tingretten ble det erkjent at skattevedtakene for disse tre er korrekte. Ankesaken gjelder for disse kun spørsmålet om tilleggsskatt.

Aksjonærene tok ut stevning for Oslo tingrett 20. mars 2013 med påstand om at vedtakene truffet av Skatt vest var ugyldige og måtte oppheves.

Oslo tingrett avsa 3. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Saksøkte Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Saksøkerne Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveterås, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås dømmes til å betale sakskostnader til Staten v/Skatt Vest med til sammen kr 201.275,50. Oppfylleelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.

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

Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveteraas, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 22.- 24. september 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte ved sine prosessfullmektiger. Bjørn Oscar Tveterås møtte og avga forklaring. For staten møtte Stian Håvik og Atle Wiig, og sistnevnte avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

De ankende parter 1-12 - **Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveteraas, Berit Nordås, Eivinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås**, har i hovedsak anført:

Det følger av skatteloven § 10-11 annet ledd at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ikke skal anses som utbytte i skattemessig forstand. I den foreliggende saken er de beløp tvisten gjelder for disse parter i sin helhet tilbakebetaling av tidligere innbetalt overkurs.

Det er uten skattemessig betydning at innbetaling av overkurs bare skjedde i forbindelse med emisjonen i 2003. Det er både selskapsrettslig og skatterettslig adgang til å skjevdele utbetalingen slik at den skjer på de aksjer som har høy innbetalt kapital (overkurs). Det er i realiteten det som er gjort. Det er uomtvistet at de ankende parter i 2006/2007 hadde som formål å ta ut innbetalt

kapital uten at skatteplikt på uttakene ble utløst. Generalforsamlingsbeslutningene i selskapene hvor uttakene er besluttet, må tolkes i lys av dette. Staten har akseptert at innbetalt kapital kunne ha vært tatt ut skattefritt hvis det først hadde vært foretatt andre skattemessig motiverte disposisjoner i selskapene, så som ved spleis av aksjer eller etablering av aksjeklasser. Slike tilpasninger ville ikke vært illojale. Generalforsamlingsbeslutningene må forstås slik at det samme er ment oppnådd ved de disposisjonene som er vedtatt, hvilket tilsier at det var ment en skjevdeling.

Subsidiært mener de ankende parter 1-12 at det ikke gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp for én og samme aksjonær. For én og samme aksjonær må det være tilstrekkelig at utdelingen samlet ikke overstiger innbetalt overkurs på hans aksjer. Skatteloven § 10-11 annet ledd gir aksjonæren rett til å ta ut innbetalt kapital, og et aksje-for-aksjeprinsipp følger ikke av den bestemmelsen. Formålsbetraktninger, herunder skatteevneprinsippet, taler mot et aksje-for-aksjeprinsipp i disse tilfellene. Det er heller ingen reelle hensyn som tilsier at et aksje-for-aksjeprinsipp skal gjelde for én og samme aksjonær.

De ankende parter 1-12 gjør gjeldende at det ikke i noe tilfelle kan være grunnlag for tilleggsskatt. Deres forhold i denne saken må anses unnskyldelige, jf. ligningsloven § 10-2. Det er et svært komplisert rettsforhold. De ankende parter har opptrådt lojalt og har søkt eksternt bistand for å få gjennomført disposisjonene skattemessig korrekt. De hadde ingen intensjon om å unndra skatt, og det er uomtvistet at den innbetalte overkursen kunne vært tatt ut skattefritt ved skattemessig tilpassede disposisjoner før uttakene. Det fremstår derfor svært urimelig at de ankende parter, i tillegg til å bli beskattet på grunn av feil ved valg av uttaksmodell, også skal straffes med en betydelig tilleggsskatt.

De ankende parter 13-15 - **Tor Nordaas, Svein Nordaas og Kari Nordaas Kulkarni** - har i hovedsak anført:

De aksepterer at ligningen av dem er riktig, men det kan etter omstendighetene ikke være grunnlag for tilleggsskatt. I det spørsmålet må de vurderes likt med de ankende partene 1-12.

Det er nedlagt slik påstand:

### Ankende parter 1-12:

1. Prinsipalt: Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende ankende parters ligninger for inntektsåret 2007 oppheves i sin helhet.
2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende de ankende parters ligninger for inntektsåret 2007 oppheves hva gjelder ileggelse av tilleggsskatt.
3. De ankende parter tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

### Ankende parter 13-15:

1. Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende ankende parters ligninger for inntektsåret 2007 oppheves hva gjelder ileggelse av tilleggsskatt.
2. De ankende parter tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

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

Tingrettens dom er riktig. Skattekontorets vedtak er gyldige, og det er ikke grunnlag for oppheving.

**De ankende parter 1-12:**

Det er ikke nødvendig å ta stilling til hvorvidt det er selskapsrettslig adgang til å skjevdele en utdeling slik at den bare skjer på enkelte aksjer da det uansett ikke har skattemessig betydning. I den foreliggende saken er det tilstrekkelig å konstatere at det ikke er noe bevismessig hold for at det er besluttet slik skjevdeling.

Skjevdeling er først anført for lagmannsretten. Det er ingen ting som tilsier at partene eller deres rådgiver på tidspunktet da generalforsamlingsvedtakene ble truffet, hadde skjevdeling i tankene. Heller ikke er utdelingen gjennomført som en skjevdeling. Det ville ha medført at utdelingens innvirkning på aksjenes inngangsverdi og nytt skjermingsgrunnlag også ville ha blitt skjev, og det er ingen opplysninger i saken om at den er gjennomført slik.

Når det gjelder de ankende parters subsidiære anførsel, er det sikker rett at det gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp hvor skatteposisjonen «innbetalt kapital» følger den enkelte aksje. Både innbetalt og ikke-innbetalt overkurs anses utdelt med like store beløp på hver aksje. At det er én og samme aksjonær som eier aksjer med ulik innbetalt kapital, er uten betydning. Det gjelder ikke noe slikt «porteføljeprinsipp» som de ankende parter hevder.

Når det gjelder tilleggsskatt, er det uomtvistet at de objektive vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Det foreligger ikke noe som gjør de ankende parters forhold unnskyldelige slik at de skal fritas for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3.

**De ankende parter 13-15:**

De ankende parter 13-15 har for lagmannsretten erkjent at selve skattevedtaket er korrekt, og det er for dem også åpenbart grunnlag for den ilagte tilleggsskatten.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. De ankende parter dømmes til å betale saksomkostninger også for lagmannsretten.

**Lagmannsretten har kommet til at anken må forkastes og skal bemerke:**

**1. Gyldigheten av ligningsvedtakene - de ankende parter 1-12:**

For disse parter gjelder ankesaken gyldigheten av selve ligningsvedtaket. Spørsmålet er hvorvidt utdelingen fra selskapene for de omtvistede deler er å anse som utdeling av utbytte eller tilbakebetaling av innbetalt kapital. Dette spørsmålet har oppstått fordi det bare skjedde innbetaling av overkurs i forbindelse med emisjonene i 2003 og ikke ved etableringen av overkursfondene da selskapene ble stiftet. Det er opplyst at dette gjelder likt for alle selskaper som de ankende parter er aksjonærer i.

Det følger av skatteloven § 10-11 første ledd at utbytte fra aksjeselskaper regnes som skattepliktig inntekt. Som utgangspunkt er det etter aksjeloven § 10-11 annet ledd likevel adgang til å ta ut innbetalt kapital skattefritt fra et selskap. Av bestemmelsen fremgår blant annet:

Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. 10-37.

Det er opplyst at de omtvistede utdelingene i sin helhet er tatt fra selskapenes overkursfond. For lagmannsretten er det enighet om at det ikke gjelder et «finansieringskildeprinsipp», slik at det ikke er avgjørende for den skattemessige behandlingen at de utdelte midlene er tatt fra overkursfondene.

Det er enighet om at utdelingene uansett i en viss utstrekning omfatter utdeling av ikke-innbetalt kapital. Den ligningsmessige behandlingen av disse delene av utdelingene er ikke omtvistet.

Det følger ikke av skatteloven § 10-11 annet ledd hvordan tilbakebetaling av innbetalt kapital skal skje for at utdelingen fra selskapet skal bli skattefritt. Ordlyden løser ikke de omtvistede spørsmålene. Partene er enige om at det kunne ha vært foretatt andre selskapsrettslige disposisjoner som ville ha ledet til at tilsvarende utdelinger hadde vært å anse som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Et sentralt spørsmål er således om måten utdelingene er gjennomført på, innebærer at deler av utdelingene må anses som skattepliktig utbytte.

### **Skjevdeling.**

De ankende parter 1-12 har prinsipielt gjort gjeldende at det selskapsrettslig og skatterettslig er adgang til å skjevdele utdelingene fra selskapene, slik at utdelingene allokteres til de aksjer som har høy innbetalt kapital. Det er gjort gjeldende at slik skjevdeling faktisk har skjedd.

Lagmannsretten har ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet om det selskapsrettslig og skatterettslig er adgang til slik skjevdeling da det i dette tilfellet ikke er holdepunkter for at slik skjevdeling har funnet sted.

Det alminnelige utgangspunktet i aksjeloven § 4-1 er at aksjer har like rettigheter. Hovedregelen er at en utdeling skjer med lik del til alle aksjer med mindre det er holdepunkter for annet. I den utstrekning det måtte være adgang til å beslutte skjevdeling (selskapsrettslig og skatterettslig), må vedtak om dette treffes av selskapets organer, og det må fremgå av vedtakene. Av generalforsamlingsvedtakene - som er opplyst å være likelydende for alle selskapene - fremgår at det enstemmig ble besluttet «å nedsette selskapets overkursfond» og at nedsettelsesbeløpet «i sin helhet [skal] gå til tilbakebetaling til selskapets aksjonærer». Det fremgår ikke av vedtakenes ordlyd noe som indikerer at det alminnelige selskapsrettslige utgangspunktet i aksjeloven § 4-1 er fraveket.

I sin forklaring for lagmannsretten opplyste Bjørn Oscar Tveterås at han ikke hadde hørt snakk om skjevdeling før vedtakene ble truffet. Han opplyste at utdelingene ble tilrettelagt av KPMG, som også laget protokollene for selskapsbeslutningene, og at han stolte på KPMG. Det har ikke

vært øvrig bevisførsel som tilsier at aksjonærene forutsatte skjevdeling da generalforsamlingsbeslutningene ble truffet.

Det er ikke ført noen vitner fra KPMG, og det er heller ikke fremlagt noen dokumentbevis som viser innholdet i KPMGs rådgivning forut for generalforsamlingsbeslutningene. Av den etterfølgende dokumentasjonen i forbindelse med bokettersyn og senere varsler om endring av ligningene, fremgår at KPMG argumenterte for at det ikke gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp. De argumenterte for et finansieringskildeprinsipp i tråd med det som er antatt å gjelde for enkelte børsnoterte selskaper. Det er ingen ting i den fremlagte dokumentasjonen som underbygger at KPMG på noe tidspunkt har ment at det er foretatt en skjevdeling slik det nå er anført for lagmannsretten.

Det har også formodningen mot at seg at selskapenes organer skulle ha truffet vedtak om skjevdeling når det ikke engang ble anført for tingretten at slike vedtak var truffet.

En skjevdeling av utdelingene ville ha medført at innvirkningen på aksjenes inngangsverdi og grunnlaget for senere skjermingsfradrag ville blitt ulik for aksjene med posisjon «innbetalt kapital» og de uten. I sin forklaring for lagmannsretten kunne ikke Tveterås svare på om slik skjevdeling var foretatt ved innsendelse av selskapenes aksjonærregisteroppgaver, eller om det fremgikk av hans aksjonæroppgave. Heller ikke ellers ble det gitt opplysninger om dette. Det hadde vært enkelt for de ankede parter å dokumentere at skjevdeling faktisk var gjennomført i aksjonærregisteret hvis så var tilfelle. Lagmannsretten finner etter dette at det må legges til grunn at skjevdeling heller ikke er gjennomført i aksjonærregisteret.

De ankede parter har under henvisning til Rt-2005-86 (Fjeld) gjort gjeldende at det også i den foreliggende saken bare er tale om mangler ved protokollasjonene i generalforsamlingsprotokollene. Vedtakene må oppfattes slik at det ble besluttet skjevdeling. Lagmannsretten er ikke enig i dette. I Fjeld-saken fremgikk den valgte fremgangsmåten av det som var protokollert, men vedtakene var ikke fullstendige og til dels selvmotsigende. I vår sak må det legges til grunn at det ble valgt en annen fremgangsmåte enn den som nå påstås. Det er ingen uklarheter eller selvmotigelser i vedtakene. Etter lagmannsrettens syn kan ikke Fjelddommen tas til inntekt for at man i ettertid kan reparere feilbeslutninger for å bedre sin skattemessige posisjon.

### **Aksje for aksje-prinsippet.**

Slik lagmannsretten oppfatter det, forutsetter de ankede parter prinsipale anførsel at det gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp. Ellers ville det ikke vært noe poeng å skjevdele utdelingene. Subsidiært er det likevel anført at det ikke gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp for én og samme aksjonær. Synspunktet er at aksjonærens aksjeposisjoner må ses under ett, det vil si et porteføljeprinsipp.

Lagmannsretten legger til grunn at det alminnelige utgangspunktet er at skatteposisjonene er knyttet til de enkelte aksjer. Det er helt ordinært at en aksjonær har aksjer i ett og samme selskap med ulike skatteposisjoner avhengig blant annet av tidspunkt for ervervet, kurs på ervervstidspunktet og ervervs måte. Et aksje-for-aksjeprinsipp er lagt til grunn av Høyesterett i Rt-1957-1239 (Benestad). Den saken gjaldt utdeling fra et nedskrivningsfond og avviker noe fra den

foreliggende saken da det der var spørsmål om utdeling til nye aksjonærer var skattefri. Likevel har Høyesteretts premisser generell betydning når det uttales:

Jeg tar med byretten utgangspunkt i at loven av 1921 § 3 er en skattebestemmelse, og at den gjelder beskatningen av den enkelte aksjonær og fastsettelsen av hans utbytte. Bestemmelsen om at aksjonæren er fritatt for beskatning ved tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, må da naturlig referere seg til den individuelle aksjonærs eller hans forgjengers aksjeinnskudd på de aksjer ligningen gjelder. Jeg forstår da loven på den måte at det må være riktig å skjelne mellom de aksjer som har vært nedskrevet og de hvor innskuddet er holdt uforandret. For den siste gruppes vedkommende vil utbetalingen måtte ansees som et skattbart utbytte.

Også i Rt-2003-82 har Høyesterett lagt til grunn et aksje-for-aksjeprinsipp, jf. avsnitt 50, om enn i en noe annen sammenheng enn vår sak.

En nokså samstemt juridisk litteratur legger både før og etter gjennomføringen av de utdelingene som den foreliggende saken gjelder, til grunn at aksje-for-aksjeprinsippet er fastslått i Benestad-dommen. Således uttrykker Ole Gjems-Onstad i Norsk Bedriftsskatterett 7. utgave (2003) på side 542-543 at «[v]ed fastsettelsen av hvilket beløp som kan tilbakebetales, er overkursen som utgangspunkt en *individuell* skatteposisjon som følger den enkelte aksje på tvers av eierskifter» og viser i den forbindelse til Benestad-dommen. Han gir samme sted uttrykk for at dommen fortsatt er gjeldende rett. Lagmannsretten viser ellers til den omfattede gjennomgangen av juridisk teori i tingrettens dom på s. 11 - 15. Aksje-for-aksjeprinsippet kommer også til uttrykk i Skatteetatens Lignings-ABC fra 2008/2009 under egen overskrift «Skatteposisjonen knytter seg til den enkelte aksje» (side 46 punkt 8.2). Lignings-ABCen fra 2007/2008 har mindre omtale av dette. Lagmannsretten finner at dette naturlig må forklares med at aksje-for-aksjeprinsippet gradvis fikk økt oppmerksomhet ved gjeninnføringen av utbytteskatt etter vedtagelse av skattereformen i 2004.

For børsnoterte selskaper synes det å være akseptert at aksje-for-aksjeprinsippet er fraveket når det er praktisk umulig å følge de individuelle aksjeposisjonene, jf. blant annet Lignings-ABC 2013 punkt 8.2 (side 43) og Ole Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 8. utgave (2012) side 509. Etter lagmannsrettens syn kan det ikke av dette utledes noe unntak fra aksje-for-aksjeprinsippet for de situasjoner hvor det kun er én aksjeeier. Hensynene som begrunner unntaket for enkelte børsnoterte selskaper, gjør seg ikke gjeldende i slike situasjoner. Unntaket for de børsnoterte selskapene er for øvrig reelt sett basert på finansieringskildeprinsippet, som ikke lenger anføres av de ankende parter, og ikke på porteføljeprinsippet, som nå anføres.

Det kan synes urimelig at de ankende parter blir skattlagt for utdelinger som med valg av en annen fremgangsmåte kunne vært tatt ut skattefritt. Riktignok tapes ikke skatteposisjonen «innbetalt kapital». De ankende parter beholder en tilsvarende høyere inngangsverdi, som får betydning ved eventuell senere realisasjon av aksjene. En slik fremtidig fordel vil imidlertid ikke nødvendigvis oppveie ulempen ved nå å måtte betale skatt ved uttak av tidligere innbetalt kapital. Lagmannsretten er likevel av den oppfatning at skattespørsmålet i dette tilfellet må vurderes ut fra de disposisjoner som faktisk er foretatt, og ikke ut fra mulige handlingsalternativer. Retten viser i denne sammenheng til Rt-2004-1331 avsnitt 55 og LG-2006-51552.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at de materielle ligningsvedtakene ikke er ugyldige, og at anken på dette punktet ikke kan føre frem.

## **2. Tilleggsskatt - alle parter.**

Alle de ankende parter gjør gjeldende at det ikke i noe tilfelle kan være grunnlag for tilleggsskatt da deres forhold i denne saken må anses unnskyldelige.

Hovedregelen for tilleggsskatt følger av ligningsloven § 10-2. Bestemmelsens første ledd lyder:

Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til i hovedspørsmålet, er det på det rene at de ankende parter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, hvilket heller ikke er bestridt.

Av ligningsloven § 10-3 fremgår visse unntak fra plikten til å betale tilleggsskatt. Bestemmelsens første ledd lyder:

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Det er alternativet «annen årsak» som er påberopt.

Reglene om tilleggsskatt ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49. De nye bestemmelsene trådte i kraft 1. januar 2010, med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. Etter overgangsreglene skal de tidligere reglene anvendes på opplysningsvikt begått før lovens ikrafttredelse hvis samlet tilleggsskatt vil bli lavere etter de gamle reglene enn etter de nye. Skattekontoret har i sine vedtak vurdert det slik at det ikke er forhold som tilsier lavere tilleggsskatt etter de gamle reglene enn etter de nye. Det er lagmannsretten enig i, og det er heller ikke bestridt. Det er således de nye reglene som får anvendelse i denne saken.

Av forarbeidene til lovendringen i 2010 - Ot.prp.nr.82 (2008-2009) - fremgår at et formål var å senke terskelen for når skattyters forhold skal anses unnskyldelig, jf. proposisjonens punkt 8.3.2 side 43. Det uttales der blant annet:

Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag. Spesielt bør unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, vurderes anvendt i noe større utstrekning.

Det er likevel gitt uttrykk for at man med lovendringen «særlig [vil] styrke stillingen til svake grupper blant skattyterne». Det fremgår også at dette ikke i samme grad gjelder for næringsdrivende.

I den foreliggende saken er det i realiteten en rettsvillfarelse som påberopes. De ankende parter har i tillit til KPMGs råd trodd at utdelingene ble gjennomført på en skattefri måte. Det fremgår av forarbeidene at rettsvillfarelse som den store hovedregel fortsatt ikke vil være unnskyldelig. På side 42 i proposisjon fremgår blant annet følgende:

Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt. Opplysningsfeil som bare skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, vil ikke være unnskyldelig. Dersom skattyter innser eller bør innse at det kan være tvil om hvordan en bestemmelse skal forstås, skal han eller hun gi utfyllende opplysninger om dette i selvangivelsen slik at ligningsmyndighetene får tilstrekkelig med opplysninger til å vurdere hva som er den riktige skattemessige bedømmelse av forholdet. Den klare hovedregelen vil derfor fortsatt være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggsatt, dersom skattyterne har gjort så godt de har kunnet, men likevel misforstår på en aktsom måte og dermed ikke oppfyller opplysningsplikten. Etter departementets oppfatning er det vanskelig å se for seg at dette vil kunne gjelde profesjonelle næringsdrivende, men det kan være aktuelt for lønnstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.

Etter lagmannsrettens oppfatning er det ikke avgjørende hvorvidt de ankende parter som personlige skatteyttere er å anse som «profesjonelle næringsdrivende». De hensynene som tilsier å skille disse fra «lønnstakere og pensjonister», tilsier at de ankende parter vurderes ut fra en streng norm ved vurdering av om deres oppreden er unnskyldelig.

Selskapene hvor de ankende parter er aksjonærer, har vært administrert av et selskap de selv etablerte - Tvetraas Finans AS - med daglig leder og styre med høy forretningsmessig kompetanse. Daglig leder var siviløkonom. Styreleder var tidligere revisor og etter det opplyste også advokat. Tvetraas Finans AS hadde i tillegg knyttet til seg KPMG som ekstern rådgiver. Det fremgår av forarbeidene at skattyter må identifiseres med sin rådgiver, slik at feil hos rådgiver som den klare hovedregel ikke vil være unnskyldelig med mindre feilen kan anses unnskyldelig hos begge.

Lagmannsretten er enig med staten i at det i alle fall ikke foreligger unnskyldelige forhold hos KPMG. Rettssituasjonen på tidspunktet da utdelingene ble besluttet og gjennomført, tilsa at man i alle fall burde ha sett muligheten for at det var usikkert om tilbakebetalingen kunne gjennomføres slik det ble gjort. Aksje-for-aksjeprinsippet var da etablert i norsk skatterett. Hertil kommer at de ankende parter selv lett kunne ha gitt fullstendige opplysninger som beskrev utdelingene da selvangivelsene ble inngitt. Hensett til de betydelige beløpene som aksjonærene tok ut av selskapene, hadde det vært naturlig å gi slik redegjørelse.

De ankende parter 12-15 har for lagmannsretten akseptert ligningene, og at utdelingene for deres vedkommende var skattepliktig utbytte. Lagmannsretten finner at det ikke er forhold som kan tilsa en annen bedømmelse for disse når det gjelder tilleggsatt. At de eventuelt helt har stolt på rådgiver, er ikke unnskyldelig, jf. drøftelsen ovenfor.



Slik saken foreligger opplyst, kan lagmannsretten etter dette ikke se at noen av de ankende parter opptreden er unnskyldelig etter ligningsloven § 10-3. Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurdering på dette punktet. Anken har således heller ikke på dette punktet ført frem.

### 3. Sakskostnader.

De ankende parter har tapt saken fullstendig og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet ledd, jf. første ledd, erstatte statens sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd, men har ikke funnet at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for kostnadsansvaret. Advokat Steinfeld har fremlagt en kostnadsoppgave på totalt 258 590,50 kroner (inkl. mva.) hvorav 249 234,50 kroner er salær. Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og rimelige og legger kostnadsoppgaven til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første og tredje ledd.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

### Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveteraas, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås, en for alle og alle for en, 258 590,50 – tohundreogfemtitiåttetusenfemhundreogtretti 50/100 - kroner til staten v/Skatt vest innen 14 dager fra dommens forkynnelse.

## SKN 15-121 Virksomhetsbegrepet, innkjøp og drift av båt

**Lovstoff:** Det ulovfestede virksomhetsbegrepet.

**Frostating lagmannsrett:** Dom av 9. oktober 2015, sak nr.: LF-2015-72851

**Dommere:** Lagdommer Bjørn O. Berg, lagdommer Jon Kapelrud, lagdommer Arne K.

Uggerud. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2013-188989 - Frostating lagmannsrett LF-2015-72851 (15-072851ASD-FROS).

**Parter:** Skatt Midt-Norge (advokat Morten Ustgård) mot Flying Norwegian AS (advokat Thomas Meidell Løsnes).

**Sammendrag:** Saken gjelder gyldigheten av vedtak om endring av ligning av et aksjeselskap. Det sentrale spørsmålet var om erverv og drift av en båt var egnet til å gi overskudd, eller om dette måtte anses som en personlig utgift for aksjonærene. Lagmannsretten kunne ikke se at det var bevismessig grunnlag for å hevde at selskapsetableringen skjedde for å begrense kostnadene til privat båthold. Retten viste ved vurderingen blant annet til at det forelå en utførlig

forretningsplan og at den fremlagte loggen viste at båten til sammen bare var kjørt i omtrent 21 timer i løpet av to år. Med forutsetningen om at hensikten med selskapsetableringen og båtanskaffelsen var forretningsmessig, vurderte lagmannsretten om virksomheten, ut i fra en objektiv vurdering, likevel ikke var egnet til å gi overskudd. Lagmannsretten kom til at virksomheten objektivt sett var egnet til å gi overskudd, selv om den faktisk sett ikke lyktes. Etter lagmannsrettens oppfatning måtte det være vid adgang til å prøve ut en forretningsidé, uten å risikere at skattemyndighetene omklassifiserer virksomheten til ren privatutgift. Etter lagmannsrettens oppfatning er det således bare i de tilfeller hvor de økonomiske forutsetningene åpenbart ikke er til stede at det i ettertid kan være aktuelt å sensurere det forretningsmessige ved virksomheten. Endringsvedtaket ble kjent ugyldig.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om endring av ligning av et aksjeselskap. Det sentrale spørsmålet er om ervervet og driften av en båt var egnet til å gi overskudd, eller om dette måtte anses som en personlig utgift for aksjonærene.

Selskapet Flying Norwegian AS ble stiftet 20. januar 2009. Etter vedtektene er selskapets formål «å drive kjøp, salg og utleie av båt, gjennomføre events, samt ved aksjetegning eller på annen måte å delta i beslektet virksomhet». I forretningsplanen for «NorTech S.U.S. STATUS PER September 2008» er formålet med mer nærmere beskrevet. Forretningsideen går ut på at selskapet skal selge Nor-Tech Boats til hovedsakelig norske, svenske, italienske og spanske kunder, samt drive eksklusive event-turer, og gjennom dette skape interesse for kjøp.

Flying Norwegian AS ble stiftet av Kolbjørn Opsahl Selmer, Kaare Arnstad og Jon Sødahl gjennom respektive heleide aksjeselskaper. Aksjonærene hadde 34 aksjer hver på kr 1.000 per aksje. I nevnte forretningsplan er stifterne nærmere beskrevet. Selmer har bakgrunn bl.a. som profesjonell racerbåt-pilot. Arnstad er eiendomsutvikler, har tidligere eid en tilsvarende båt, og kjenner miljøet rundt potensielle kjøpere. Sødahl har lang erfaring med såkalte events og med merkevarebygging av diverse ekstremспортmerker.

Våren 2009 kjøpte selskapet en båt fra Nor-Tech - «Supercat 36». Denne har en motorkraft på ca. 1300 HK, og en toppfart på ca. 120 miles per time. I tillegg til piloten kan den ta fem passasjerer. Prisen var ca. 2.300.000 eks. mva. Kjøpet ble finansiert ved lån på kr 2.000.000 i bank, og ved lån fra hver av aksjonærene på kr 390.000.

På om lag samme tid ble selskapet Fjord Flyers AS stiftet av Kaare Arnstad. Dette selskapet kjøpte en tilsvarende båt som Flying Norwegian AS, og begge båtene ble brukt på noen av de evenementene som Flying Norwegian AS arrangerte. Partene er uenige om betydningen av dette med hensyn til sakens hovedspørsmål, noe lagmannsretten kommer nærmere tilbake til.

Selskapet drev med betydelig underskudd hvert år fra 2009 - 2011. Det ble gjennomført en del såkalte events i 2009 og 2010, men på langt nær nok til å dekke selskapets utgifter. Selskapet lyktes ikke i å selge båter for Nor-Tech i perioden hvor det var i drift. I 2011 ble selskapets båt solgt tilbake til USA, mot en mindre innbyttebåt. Denne lå i opplag en periode, før også den ble solgt. Det har etter dette ikke vært drevet virksomhet i selskapet.

Skattekontoret gjennomførte bokettersyn i 2012, og rapporten forelå 21. november 2012. En hovedkonklusjon i rapporten var at «båtutleien ikke er egnet til å gå med overskudd på lengre

sikt» (rapporten s. 8) og at selskapet derfor ikke kan anses å drive virksomhet i skattemessig forstand. På dette grunnlag ble selskapets ligning for skatteårene 2009 og 2010 endret av Skatt Midt-Norge ved vedtak 13. mai 2013. Endringen gikk ut på fastsetting av inntektstillegg for skatteårene 2009 og 2010, ileggelse av tilleggsatt og skjerp tilleggsatt for de samme årene, tilbakeføring av inngående merverdiavgift for 2009 samt ileggelse av tilleggsavgift for samme år.

Selskapet tok ut direkte søksmål (dvs. uten administrativ klage) for Sør-Trøndelag tingrett den 12. november 2013. Tingretten avsa dom den 18. desember 2014, med slik domsslutning:

1. Skatt Midt-Norges frifinnes for så vidt gjelder den del av vedtak av 13. mai 2013 som gjelder endring av likningen for 2009 og 2010 med unntak av tilleggsatt, skjerp tilleggsatt og tilleggsavgift.
2. Skatt Midt-Norges vedtak av 13. mai 2013 for så vidt gjelder tilleggsatt, skjerp tilleggsatt og tilleggsavgift, oppheves.
3. Partene bærer sine egne saksomkostninger.

Staten ved Skatt Midt-Norge anket dommen den 29. januar 2015 for så vidt gjelder tilleggsatt, skjerp tilleggsatt og tilleggsavgift. Flying Norwegian AS ga inn anketilsvar og avledet anke den 13. mars 2015. Den avledede anken gjelder fastsettelsen av inntektstillegg samt tilbakeføring av inngående merverdiavgift. Hele dommen fra tingretten er således gjenstand for ankeprøving.

Ankeforhandling ble holdt i Trondheim tinghus den 11. september 2015. Partsrepresentanten for Flying Norwegian AS samt to vitner forklarte seg. Det vises ellers til rettsboken.

### **Staten ved Skatt Midt-Norges påstandsgrunnlag:**

Selskapets virksomhet har objektivt sett ikke vært egnet til å gi overskudd, og det har derfor heller ikke drevet virksomhet i skatte- eller avgiftsmessig forstand.

Selskapet ble registrert i 2009, og har til ligningsmyndighetene oppgitt som formål å drive butikkhandel med fritidsbåter og fritidsutstyr. Realiteten i selskapets virksomhet de aktuelle skatteårene var at det ikke fant sted noe salg av båter, at det ikke finnes spor av butikkhandel, og at inntektene fra såkalte events var svært begrensede.

Selskapets inntekter dekker ikke de løpende driftskostnadene, båtens verdifall og en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet fra eiernes side. Det er ikke bokført lønnskostnader. Det forelå ingen realistisk mulighet for inntjening som kunne dekke disse postene. Selskapet har hatt kort levetid, og har hatt betydelige underskudd. Underskuddet for utleievirksomheten er beregnet til 248.077 kroner i 2009, og 211.955 kroner i 2010.

Selskapet har ikke foretatt dokumenterte markedsanalyser før oppstart. Det foreligger ikke noe brosjyremateriale eller lignende som viser hva selskapet skulle selge. Det kan reises spørsmål om det foreligger noen forhandleravtale med leverandøren Nor-Tech, og det er heller ikke etablert noe serviceapparat for kjøpere av slike båter. Forretningsplanen og budsjettene mangler realisme, noe ettertiden har vist. Selskapet har endret argumentasjon under ligningsbehandlingen, på den måten at salgsdelen har blitt fremhevet som det sentrale. Dette er påfallende.

Selskapet Fjord Flyers AS ble etablert på samme tid og i samme område og med det samme forretningsformålet. Dette viser den manglende realismen i at Flying Norwegian AS kunne lykkes i det åpenbart begrensede markedet.

Finansieringen av båten var avhengig av private kausjoner. Dette viser at også banken må ha vært skeptisk til det forretningsmessige grunnlaget for virksomheten.

Den fremlagte loggen for bruken av båten må vurderes kritisk. Det kan finnes andre logger ført av andre. Motorbruken er dessuten ikke registrert, noe som er underlig. Under enhver omstendighet er det tale om kombinasjonsbruk, hvor det som påstås å være nødvendig bruk av båten i driftssammenheng i like stor grad er i eiernes private interesse.

Det er gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Båten er ført opp på saldorskjema d) - personbiler m.v., og ikke saldorskjema e) for skip m.v. I aksjonæropplysningene på selvangivelsene har selskapet på spørsmål om selskapet har hatt utleie til aksjonær svart «nei». Ligningsmyndighetene har ikke fått tilstrekkelige opplysninger til å kunne vurdere om ervervet og driften av båten er virksomhet i skattemessig forstand. Vilkårene for å ilegge alminnelig tilleggsskatt er dermed oppfylt. Opplysningssvikten er mest trolig villet, og i alle fall grovt uaktsom. Det er derfor også grunnlag for skjerpet tilleggsskatt. På samme grunnlag er det også adgang til å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3.

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

I anken:

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

I den avledete anken:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

### **Flying Norwegian AS' påstandsgrunnlag:**

Båten ble anskaffet med det formål å drive næringsvirksomhet, slik det fremgår av selskapets forretningsplan. Driften var egnet til å gå med overskudd over tid. Aktiviteten har hatt et visst omfang, selv om det i ettertid har vist seg at dette ikke var noe vellykket prosjekt. Det må være lov til å «prøve og feile» så lenge det er virksomhet i skatterettslig forstand.

Det er dokumentert at hovedvirksomheten var markedsføring for salg av Nor-Tech båter. Ervervet av båten «Supercat 36» var en nødvendig forutsetning for de evenementer man arrangerte som en del av markedsføringen.

Etableringen av selskapet og ervervet av båten ble initiert av en henvendelse som Trond Schau fra Nor-Tech, USA, foretok overfor Kolbjørn Selmer, med sikte på å markedsføre og selge Nor-Tech-båter i Norge. Virksomheten hadde ikke sin bakgrunn i fritidsaktiviteter.

Det erkjennes at forretningsplanen var noe optimistisk, og bygde på et større aktivitetsnivå enn det som var realistisk å selge inn. Omsetningen i 2009 og 2010 var for lav til å skape overskudd. Aksjonærene måtte selv skyte til driften økonomisk. Man står overfor et forsøk på å etablere virksomhet som ikke lyktes.

Den lave aktiviteten hang dels sammen med årsaker utenfor selskapets kontroll. Finanskrisen hadde en betydelig effekt i 2009, det samme gjelder den skjerpede praksis som mange bedrifter innførte om såkalte smøreturer i denne perioden. Etter 2010 lot dessuten båten seg ikke lenger forsikre, noe som tvang frem opphør av virksomheten.

Det følger av rettspraksis at man ved vurderingen av om en virksomhet er egnet til å gi overskudd skal ha et femårsperspektiv. Det er påregnelig at en nystartet virksomhet går med underskudd den første tiden. Flying Norwegian AS fikk i realiteten aldri sjansen til å vise om virksomheten var liv laga.

Det faller på sin egen urimelighet å hevde at båten ble kjøpt til bruk for stifterne privat. Loggen viser at båten ble brukt lite, anslagsvis 21 timer over to år, og bare til testkjøring og nødvendig forretningsmessig drift. Båten har ikke vært brukt privat.

Selskapet har ikke forsøkt å skjule noe - alt har vært åpent lagt frem. De regnskapsmessige valg er gjort i samråd med regnskapsfører. Det er ikke naturlig å føre båten i saldogruppe e), som gjelder større og langt mer verdifulle gjenstander. Det er derfor ikke grunnlag for verken tilleggsatt, skjerpert tilleggsatt eller tilleggsavgift.

### **Flying Norwegian AS har lagt ned slik påstand:**

#### Prinsipalt:

1. Skatt Midt-Norges vedtak av 13. mai oppheves i sin helhet.
2. Flying Norwegian AS tilkjennes sakens omkostninger for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

#### Subsidiært:

1. Skattekontorets vedtak av 13. mai 2013 oppheves for så vidt gjelder tilleggsatt, skjerpert tilleggsatt, samt tilleggsavgift.
2. Flying Norwegian AS tilkjennes sakens omkostninger for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

### **Lagmannsrettens vurdering**

Det sentrale spørsmålet i saken er om innkjøpet av båten «Supercat 36» som selskapet Flying Norwegian foretok i 2009, og den påfølgende driften i 2009 og 2010, er å anse som virksomhet i skattelovens og merverdiavgiftslovens forstand.

Virksomhetsbegrepet er ikke nærmere definert i noen av lovene. Høyesterett har i Rt-1985-319 (Ringnesdommen) på s. 324 definert virksomhet slik at den «objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke

tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.» Denne definisjonen har vært lagt til grunn i senere retts- og ligningspraksis. Det er alminnelig antatt at virksomhetsbegrepet er det samme etter merverdiavgiftsloven som etter skatteloven.

Betydningen av om ervervet og driften av båten er å anse som virksomhet er blant annet at det bare er skattemessig virksomhet gir grunnlag for aktivering og skattemessige avskrivninger, utgiftsføring til drift og vedlikehold, og fradrag for inngående merverdiavgift ved ervervet. De nærmere konsekvensene av at kravet til virksomhet ikke anses oppfylt, er imidlertid ikke gjort til tema i denne saken.

Vurderingen av om virksomheten er egnet til å gi overskudd, er objektiv. Det vil si at skattyterens personlige oppfatninger ikke er avgjørende. Etter lagmannsrettens oppfatning er de subjektive forutsetninger hos skattyteren likevel ikke uten relevans. Dersom det kan sannsynliggjøres at skattyteren ikke en gang har hatt til hensikt å drive virksomhet som kan gi overskudd, så vil dette gjennomgående måtte bli avgjørende i relasjon til virksomhetsbegrepet. Dette vil typisk være tilfelle der hvor skattyteren i realiteten bedriver fritidssysler under dekke av forretningsvirksomhet. På den annen side vil en dokumentert forretningsmessig hensikt også kunne si noe om hvorvidt en virksomhet «objektivt sett» er egnet til å gi overskudd, fordi en hensikt om å drive butikk regelmessig vil materialisere seg i konkrete forretningsmessige grep.

I den foreliggende saken har skattemyndighetene gått langt i å argumentere med at selskapetableringen skjedde for å maskere en anskaffelse i fritidsøyemed. I skattekontorets vedtak av 13. mai 2013 er det vist til at selskapet er «stiftet av personer som er spesielt interessert i denne type båt, og fremstår etter skattekontorets vurdering som et forsøk på å begrense de private kostnader til slik båtbruk».

Spørsmålet om skattyterne hadde til hensikt å drive forretning, er et bevismessig spørsmål. Lagmannsretten kan ikke se at det er bevismessig grunnlag for å hevde at selskapetableringen skjedde for å begrense kostnadene til privat båthold, slik Staten legger til grunn. Flere forhold tyder på at hensikten har vært kommersiell. For det første er det lagt en relativt utførlig forretningsplan til grunn for selskapsstiftelsen. Denne kan nok betraktes som urealistisk, i alle fall bedømt i ettertid, men et godt stykke på vei er den forankret i faktiske realiteter. Det er gjennomført evenementer (såkalte events), slik forretningsplanen beskriver, om enn i mindre omfang og til lavere priser enn det man så for seg. Samarbeidet med Nor-Tech med sikte på å selge slike båter må også anses bevist, bl.a. gjennom en skriftlig bekreftelse fra Nor-Tech av 11. mars 2015 om at selskapsstifterne er sertifiserte forhandlere av båtene. Både forhandlerstatus og gjennomføring av evenementer har et klart forretningsmessig preg, og er lite forenlig med en tese om maskert båthobby.

For det andre må det anses bevist, gjennom den fremlagte loggen for den aktuelle båten, at båten knapt nok har vært i privat bruk. Båten er kjørt i til sammen ca. 21 timer i løpet av to år. Kjøringen gjelder såkalt testkjøring, dvs. testing av utstyr og opplæring av piloter, i tillegg til gjennomføring av evenementer. Statens antydning om at det kanskje finnes flere logger er nokså spekulativ, og kan ikke legges til grunn. Loggen fremstår som autentisk og fullstendig. For øvrig kan det sikkert hende at selskapsstifterne har hatt glede av både testkjøring og kjøring under evenementene, men dette forhindrer likevel ikke at den er forretningsmessig begrunnet.

Tingretten skriver at det står «som naturlig at det kun er personer med slike interesser [dvs. båtinteresse] som i det hele tatt vil tenke på å etablere en slik virksomhet» (dommen s. 13). Lagmannsretten er enig i denne vurderingen, og tilføyer at det er langt fra uvanlig at personlig interesse - med større eller mindre hell - kombineres med en forretningsidé.

I forlengelsen av dette viser lagmannsretten for det tredje til at innkjøpet av enda en båt, gjennom selskapet Fjord Flyers AS, bare gir mening fra et forretningsmessig perspektiv. Kolbjørn Selmer og Kaare Arnstad har begge forklart at denne båten skulle leies ut og brukes sammen med båten til Flying Norwegian AS under evenementer, for å dekke transportbehovet for større grupper. Slik ble også båten benyttet. At Kaare Arnstad ut fra sine personlige behov skulle gå til anskaffelse av enda en slik båt, når han allerede eide en tredjedel av en tilsvarende båt som var lite i bruk, fremstår som lite sannsynlig.

Et ytterligere moment er at begge båtene ble solgt tilbake til USA når det viste seg at forretningsidéen ikke var liv laga. Hvis motivasjonen hadde vært hobbyvirksomhet, ville det naturlige ha vært å beholde båtene, selv om den forretningsmessige virksomheten etter hvert opphørte.

På bakgrunn av det ovenstående ser lagmannsretten det som lite tvilsomt at hensikten med selskapsetableringen og båtanskaffelsen har vært forretningsmessig. Med denne forutsetning lagt til grunn blir det videre spørsmålet om virksomheten, ut fra en objektiv vurdering, likevel ikke var egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten legger til grunn at denne vurderingen må ta utgangspunkt i situasjonen slik den fremsto for selskapsstifterne i 2009, da virksomheten ble etablert. Med fasiten i hånda kan en slå fast at forretningskonseptet med båt-evenementer i kombinasjon med salg ikke hadde livets rett - i alle fall ikke slik dette ble prøvd ut. At virksomheten rent faktisk mislyktes kan imidlertid ikke være avgjørende i relasjon til om en virksomhet «må være egnet» til å gi overskudd. Det er ingen gitt å forutsi hvordan et marked vil respondere, særlig ikke når markedet introduseres for nye tilbud.

Videre vil lagmannsretten presisere at prøvingstemaet heller ikke kan være hva selskapsstifterne «burde ... ha forstått», slik tingretten ved en anledning har lagt opp til (dommen s. 12). Dette er en for streng vurdering, og gir ikke tilstrekkelig rom for å prøve seg i markedet. De fleste nystartede virksomheter bukker under etter kort tid, noen få lever opp. Det må etter lagmannsrettens oppfatning være vid adgang til å prøve ut en forretningsidé, uten derved å risikere at skattemyndighetene omklassifiserer virksomheten til en ren privatutgift. Etter lagmannsrettens oppfatning er det således bare i de tilfeller hvor de økonomiske forutsetningene åpenbart ikke var til stede at det i ettertid kan være aktuelt å sensurere det forretningsmessige ved virksomheten.

Forretningsideen var i dette tilfelle å tilby eksklusive og relativt dyre båtturer i høy fart, og gjennom disse båtturene promotere salg av båtene. Markedsambisjonen er nærmere konkretisert i forretningsplanen punkt 12, hvor det fremgår at man ser for seg et salg på 1-2 båter per år, og ca. 200 personer som deltar på evenementene det første året. Budsjettet for oppstartsåret er basert på disse ambisjonene. Disse planene kan betraktes som mer eller mindre realistiske, ut fra

målgruppens kjøpe- og betalingsvillighet, tradisjonelt sjøliv i Trondheimsfjorden og så videre, men lagmannsretten ser ikke grunn til å brodere på dette. Uansett ligger disse planene godt innenfor det man må akseptere med hensyn til å prøve seg i markedet. Etter lagmannsrettens oppfatning var det ingen gitt - heller ikke skattekontoret - å fastslå allerede i 2009 at den planlagte virksomheten ikke var «egnet til» å gi overskudd.

Staten har vist til at budsjettet for 2009 ikke la inn lønnsinntekter og rimelig kapitalavkastning. I et lengre perspektiv er det klart at man ved vurderingen av om en virksomhet er egnet til å gi overskudd, også må legge inn slike kostnader og forutsetninger. I et oppstartsår kan dette imidlertid stille seg annerledes, og uansett ville det vært rom for både lønn og rimelig kapitalavkastning hvis driften hadde skjedd i henhold til budsjett.

Staten har videre vist til at det ikke er foretatt markedsundersøkelser før oppstarten av virksomheten. Lagmannsretten ser ikke at dette kan være avgjørende, selv om det kanskje kunne vært fornuftig. I punkt 10 og 11 i forretningsplanen er det en beskrivelse av «Markedsbildet» og «Aktører og betingelser i markedet» som for så vidt er treffende nok, og som viser at man har orientert seg i det markedet man skal operere i. Svaret på om forretningsidéen er liv laga får man uansett først når idéen settes ut i livet.

Det kan også reises innvendinger mot selve gjennomføringen av forretningsidéen til selskapet. Staten har bl.a. fremholdt at det ikke var etablert noe eget serviceapparat for de som eventuelt måtte kjøpe slike båter. Lagmannsretten er enig i at dette er viktig for å kunne ha mulighet til å selge slike båter, men avgjørende betydning i denne sammenheng kan det ikke få. Fraværet av et eget serviceapparat fratrukket ikke virksomheten dens forretningsmessige preg. For øvrig er det i forretningsplanen punkt 6 opplyst om «muntlige avtaler» med servicebedrifter, noe som viser at en i alle fall har hatt en tanke om at salg må ledsages av service. Den manglende konkretiseringen på dette punkt må også vurderes i lys av at virksomheten aldri kom så langt som til at båter faktisk ble solgt.

Som nevnt vurderer lagmannsretten det slik at de personlige behovene i anskaffelsen og driften av den aktuelle båten er relativt lite dominerende, jf. ovenfor om dette. Dette skiller den inneværende saken fra bl.a. Rt-1985-319 (Ringnesdommen), og RG. 2013 s. 713 (Rønneberg), hvor de personlige behovene lå mer i dagen. Det er etter lagmannsrettens oppfatning grunn til å foreta en strengere vurdering av det forretningsmessige der hvor virksomheten har preg av å dekke personlige behov, noe den ikke i særlig grad kan sies å ha i vår sak.

Samlet sett er det lagmannsrettens oppfatning at virksomheten har et dominerende forretningsmessig preg, og at virksomheten med anskaffelse og drift av båten «Supercat 36» objektivt sett var «egnet til» å gi overskudd. Konsekvensen av dette er at skattekontorets endringsvedtak av 13. mai 2013 er ugyldig i sin helhet, dvs. når det gjelder endring av ligning, etterberegning av merverdiavgift samt ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsmerverdiavgift.

Flying Norwegian AS har vunnet saken fullt ut, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 andre ledd jf. første ledd ha full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Lagmannsretten ser ikke at det er grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen. Sakskostnader tilkjennes for begge instanser, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.



Advokat Løsnes har på vegne av Flying Norwegian AS krevd 77.391 kroner i salær for tingretten, og 76.781,25 kroner i salær for lagmannsretten, til sammen 154.172,25 kroner. I tillegg kommer rettens gebyr. Lagmannsretten finner at kravet er rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt Midt-Norge sitt vedtak av 13. mai 2013 vedrørende endring av ligning og etterberegning av merverdiavgift for selskapet Flying Norwegian AS er ugyldig.*
- 2. Staten ved Skatt Midt-Norge AS betaler 154.172,25 - etthundreogfemtifire-tusenetthundreogsyttitokommattjuefem - kroner i sakskostnader til Flying Norwegian AS samt rettens gebyrer innen 2 - to - uker etter at dommen er forkynt.*

# Uttalelser Sivilombudsmannen

## SKN 15-122 Eiendomsskatt på eiendom i friområde

**Lovstoff:** Eieendomsskattelova § 8 A-2.

**Sammendrag:** Saken gjelder eiendomsskattetakseringen av en bebygget eiendom i et regulert friområde. Det sentrale spørsmålet var om det ved eiendomsskattetakseringen skulle vært lagt vekt på at eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud. Ombudsmannen kom til at det bør vurderes i hvert enkelt tilfelle om markedsværdien er påvirket av at en eiendom ligger i et regulert område med byggeforbud. Etter en konkret vurdering av sakens faktum i denne saken var det ombudsmannens syn at det ved eiendomsskattetakseringen av den bebygde eiendommen ikke var feil av kommunen å ikke vektlegge at eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud.

### Eiendomsskattetaksering av bebygget eiendom i regulert friområde med byggeforbud

20. oktober 2015 (sak 2015/1477)

#### Uttalelse

I brev hit 19. mai 2015 klaget en hytteeier over Mandal kommunes sakkyndige klagenemnds vedtak 30. april 2015. Hytteeieren mente at «eiendommens reguleringsformål ... må legges til grunn for vurderingen av eiendommens verdi».

#### Undersøkelsene herfra

Etter en gjennomgang av sakens dokumenter ble det besluttet å ta saken opp med Mandal kommune. I brev herfra 2. juli 2015 ble kommunen bedt om å presisere om eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud eller i et landbruks- natur- og friluftsområde (LNF-område) med byggeforbud. Avhengig av kommunens svar ble det bedt om kommunens syn på råderettsbegrensningenes betydning for omsetningsverdien ved et eventuelt salg, og om den eventuelt skulle vært hensyntatt ved eiendomsskattetakseringen av eiendommen. Det ble vist til eieendomsskattelova § 8 A-2 første ledd og ombudsmannens prinsipputtalelse 26. mars 2014 i sak 2012/783.

Mandal kommune svarte i brev 18. august 2015 at eiendommen ligger i et område regulert til friområde hvor det ikke er tillatt å oppføre ny fritidsbebyggelse. Byggearbeid ut over rent vedlikehold betinger derfor dispensasjon fra reguleringsplanen. Det ble og opplyst at «[n]ormalt vil dispensasjonssøknader i ovennevnte reguleringsområder bli innvilget for oppføring av tilsvarende bygg/tiltak som allerede er på eiendommen». På denne bakgrunn mente kommunen at

den gjeldende eiendomsskattetaksten [fastholdt sist av kommunens klageutvalg i vedtak 6. mai 2015] var korrekt. Det ble presisert at taksten var «vurdert opp imot § 8 A-2 i eiendomsskatteloven».

I brev hit 29. august 2015 kom eieren med nye merknader i saken. Han opplyste blant annet at familien har hatt «betydelige problemer» med å få dispensasjon til gjenoppbygging av eksisterende tiltak på eiendommen. Denne angivelige strenge dispensasjonspraksisen mener han vil ha innvirkning på eiendommens markedsverdi ved et eventuelt salg.

### **Ombudsmannens syn på saken**

Saken her har begrenset seg til en undersøkelse av om det ved eiendomsskattetakseringen av gnr. X bnr. Y i Mandal kommune skulle vært lagt vekt på at eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud.

Undersøkelsene herfra har dokumentert at eieren og kommunen har ulikt syn på dispensasjonspraksis for oppføring/gjenoppbygging av tilsvarende/eksisterende bygg/tiltak på eiendommen. Eieren mener kommunen i denne saken ikke har hatt en så lempelig praksis som kommunen opplyser å ha generelt. Denne typen tvistesporsmål er lite egnet for klarlegging ved hjelp av ombudsmannens skriftlige saksbehandling. I de rettslige vurderingene nedenfor har ombudsmannen forutsatt at kommunens opplysninger i brevet hit 18. august 2015 om gjeldende dispensasjonspraksis stemmer med de faktiske forhold.

I kommunens brev heter det at «[n]ormalt vil dispensasjonssøknader i ... reguleringsområder bli innvilget for oppføring av tilsvarende bygg/tiltak som allerede er på eiendommen». Ombudsmannen legger derfor til grunn at råderettsbegrensningen hovedsakelig innebærer at eiere/kjøpere av eiendommer med lovlig oppført fritidsbebyggelse i de regulerte friområdene og LNF-områdene, ikke kan regne med å få dispensasjon til å utvide eksisterende bygg/tiltak eller til å oppføre ytterligere bygg/tiltak på disse eiendommene.

Faktum i denne saken skiller seg i vesentlig grad fra faktum i ombudsmannens prinsipputtalelse 26. mars 2014 i sak 2012/783. Dette fordi denne saken gjelder en bebygd eiendom, mens uttalelsen i sak 2012/783 gjaldt eiendomsskattetakseringen av en ubebygd tomt i et LNF-område med byggeforbud.

For bebygde fritidseiendommer mener ombudsmannen at kommunen ikke helt generelt kan se bort fra byggeforbudet ved takseringen. Det bør vurderes konkret i det enkelte tilfelle om den objektive markedsverdien er påvirket av at eiendommen ligger i et regulert område med byggeforbud. Et vesentlig moment i den vurderingen vil som regel være størrelsen på fritidsboligen på den aktuelle eiendommen, sammenliknet med gjengs/ordinær hyttestørrelse i kommunen. Så lenge fritidsboligen/boarealet ikke er påtakelig mindre enn det som synes å være ordinær hyttestørrelse lokalt, synes det derfor fullt ut forsvarlig å ikke vektlegge byggeforbudet ved takseringen, slik Mandal kommune gjorde i denne saken.

Etter det opplyste har hytten i denne saken et bruksareal på 60 m<sup>2</sup>, og består av stue, kjøkken og fire andre rom. I tillegg er det på eiendommen en kombinert bod/do på 6 m<sup>2</sup> samt et lite vedskjul. Det må således kunne legges til grunn at fritidsboligen på gnr. X bnr. Y størrelsesmessig

oppfyller de alminnelige forventningene til hva som kan betegnes som ordinær størrelse på en sommerhytte. På denne bakgrunn er det ombudsmannens konklusjon at det ved eiendomsskattetakseringen av gnr. X bnr. Y ikke var feil av Mandal kommune å la være å legge vekt på eiendommens beliggenhet i regulert friområde med byggeforbud.

Saken er nå avsluttet her.

En kopi av dette brevet er sendt Mandal kommune til orientering.

# Forskriftsendringer

## **SkN 15-123 Endr. i forskrift om sykepengeforsikring, småbedrifter**

### **Forskrift om endring i forskrift om forsikring mot ansvar for sykepenger i arbeidsgiverperioden for små bedrifter**

**Hjemmel:** Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 15. oktober 2015 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 8-21 femte ledd og § 23-6 bokstav a.

#### **I**

I forskrift 25. mars 1997 nr. 260 om forsikring mot ansvar for sykepenger i arbeidsgiverperioden for små bedrifter gjøres følgende endring:

#### **§ 1 andre ledd skal lyde:**

Arbeidsgiveren skal betale en forsikringspremie, som fastsettes i prosent av de samlede lønnsutbetalinger i det kalenderår som utløper midt i forsikringsåret (premiegrunnlaget). Forsikringsåret løper fra 1. juli til 30. juni. Ved beregningen av de samlede lønnsutbetalinger ses det bort fra lønn til arbeidstakere som er unntatt fra arbeidsgiverens sykepengeansvar etter folketrygdloven § 8-20.

#### **II**

Endringen trer i kraft 1. juli 2016.

## **SkN 15-124 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven**

### **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 9. oktober 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 9-14 trettende ledd.

## I

Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 endres slik:

### § 9-14-1 tredje ledd skal lyde:

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke i tilfeller der eiendelen er anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for første gangs inntak til norsk beskatningsområde.

### § 9-14-3 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av Skattedirektoratet.

## II

Endringene under I trer i kraft straks.

## SKN 15-125 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 9. oktober 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-72 fjerde ledd.

## I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

### Ny § 6-72 skal lyde:

§ 6-72. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning

§ 6-72-1. Vilkår for fradrag

Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter skatteloven § 6-72 gis dersom følgende vilkår er oppfylt:

- a. Skattyter er bosatt i riket, jf. skatteloven § 2-1 første ledd, eller begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 og hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt fra arbeid eller virksomhet i inntektsåret skatlegges i Norge.
- b. Skattyter må ha vært medlem i ordningen i minst ett år før skatteplikten til Norge etableres.
- c. Det er gitt fradrag for tilskudd til ordningen før skatteplikten til Norge etableres.

- d. Alderspensjon skal være hovedytelse i ordningen.
- e. Pensjonsinnretningen må være etablert i en EØS-stat, ha nødvendig tillatelse til å utøve slik virksomhet, og skal være underlagt tilsyn fra offentlig myndighet der.
- f. Norske myndigheter kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når skattyter legger fram erklæring fra offentlig myndighet i etableringsstaten som bekrefter forhold av betydning for fradragretten.

## **II**

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