



Skattenytt 12/2015

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),

Innholdsfortegnelse

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 15-139 Odfjell Rig Ltd	1
LAGMANNNSRETTSDOMMER	17
SkN 15-140 Kjøp og drift av fly	17
SkN 15-141 Skattefri fisjon	46
SkN 15-142 Rederibeskatning	62
SkN 15-143 Internprising	69
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	89
SkN 15-144 Domscommentar til Kverva-dommen	89
SkN 15-145 Ny rentebestemmelse, tilleggsskatt	93
LOVENDRINGER	94
SkN 15-146 Endringer i skatteloven	94
SkN 15-147 Endringer i ligningsloven	102
SkN 15-148 Endringer i endringslov til ligningsloven	105
SkN 15-149 Endringer i skattebetalingsloven	106
SkN 15-150 Endringer i eiendomsskatteloven	108
FORSKRIFTSENDRINGER	110
SkN 15-151 Endringer i FSFIN forskrift til skatteloven	110
SkN 15-152 Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	111
SkN 15-153 Forskrift om endring i skattebetalingsforskriften	132
SkN 15-154 Forskrift om lønnstrekkordningen på Svalbard	132
SkN 15-155 Forskrift for eiendomsskatt, Oslo	134
SkN 15-156 Endring i forskrift til utfylling mv. av skatteloven	135

SkN 15-157 Endring i forskrift til skatteloven	136
SkN 15-158 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene	137
SkN 15-159 Endring i forskrift til skatteloven	138
SkN 15-160 Forskrift om avgiftssatser folketrygden 2016	143
SkN 15-161 Forskrift om takseringsregler artistskatt, 2016	145
SkN 15-162 Endring i skattebetalingsforskriften	146

Høyesterettsdommer

SkN 15-139 Odfjell Rig Ltd

Lovstoff: Skatteloven §§ 2-3 første ledd bokstav b og 2-34.

Høyesterett: Dom av 14. desember 2015, sak nr. HR-2015-2488-A

Dommere: Matheson, Bull, Øie, Justitiarius Schei. Dissens: Falch.

Saksgang: Stavanger tingrett TSTAV-2013-1932 - Gulating lagmannsrett LG-2013-161102 - Høyesterett HR-2015-02488-A, (sak nr. 2015/466), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Odfjell Rig Ltd. (advokat Henning Naas) (Rettslig medhjelper: advokat Finn Backer-Grøndahl)

Ankemotpart: Staten v/Skatt vest (Regjeringsadvokaten v/advokat Anders F. Wilhelmsen).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om skatteplikt til Norge for utenlandsk deltaker i et kommandittselskap med norsk komplementar som eide en borerigg som ble leiet ut til et beslektet kommandittselskap som hadde benyttet riggen til boring på norsk sokkel i et langt tidsrom.

Kort omtale av dommen: Deep Sea Drilling Company II KS – DSDC II KS eller eierselskapet – eide riggen Deep Sea Bergen som ble leiet ut på bareboatvilkår til et beslektet kommandittselskap, Deep Sea Drilling Company KS (DSDC KS eller operatørselskapet) som inngikk borekontrakter og utførte boreoppdragene på norsk sokkel. Riggen har utført boreoppdrag på norsk sokkel sammenhengende siden 2006 og har borekontrakter som løper til 2017. Odfjell Rig Ltd. – et selskap hjemmehørende på Bermuda – var kommandittist med en 52,913 % eierandel i eierselskapet. Verken eierselskapet eller operatørselskapet hadde egne ansatte. All administrasjon knyttet til utleie og drift av boreriggen ble foretatt av Odfjell Drilling AS – et selskap hjemmehørende i Bergen. Dette i henhold til en managementavtale av 2. september 1980, som altså fikk anvendelse for både eier- og operatørselskapet. – Det tilføyes at de to kommandittselskaper opprinnelig var et selskap som ble fisjonert i et eier- og operatørselskap i 1998 i forbindelse med endringer i rederibeskatningsregimet. Managementavtalen ble altså inngått på et tidspunkt hvor det kun var ett selskap som eide og opererte riggen.

Etter å ha innhentet nærmere opplysninger om Odfjell Rig Ltds deltakelse i DSDC II KS traff **Skatt vest vedtak 29. juni 2012** om å skattlegge Odfjell Rig Ltd. med følgende inntekstillegg: 116,5 millioner kroner i 2009 og 135,3 millioner kroner i 2010. Selskapet ble også skattlagt i 2011 for en inntekt på 135,3 millioner kroner. Grunnlaget var at Odfjell Rig Ltd. ble antatt å delta i en utleievirksomhet som DSDC II KS drev i Norge, jf. skatteloven § 2-3 første ledd b. Det ble videre antatt at unntaket fra skatteplikt i skatteloven § 2-34 for utlendinger som har inntekt (og formue) vunnet ved eie og drift av «bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet», ikke fikk anvendelse på en borerigg som hadde boret sammenhengende på norsk sokkel siden 2006. – Det tilføyes for fullstendighets

skyld at kommandittister og komplementar i operatørselskapet som foretok boringer på norsk sokkel var skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1. Det var for øvrig ingen utenlandske deltakere i dette selskap.

Ligningsvedtakene ble bragt inn for rettslig overprøving, men staten ble frifunnet ved **Stavanger tingretts dom av 12. juli 2013** og tilkjent sakskostnader. Saken ble påanket, men anken forkastet ved **Gulating lagmannsretts dom av 23. desember 2014** hvor staten ble tilkjent omkostninger for ankesaken.

Høyesteretts flertall – 4 dommere (Matheson, Bull, Øye og Schei) – kom i sin dom til et annet resultat enn de underordnede instanser – dvs. at Odfjell Rig Ltd. *ikke* hadde skatteplikt til Norge. Ligningsvedtakene for de tre nevnte inntektsår ble følgelig opphevet. Staten ble ilagt sakskostnader for alle instanser med noe i overkant av 2,1 millioner kroner.

Flertallet har en ganske lang innledning om de skatterettslige sider (avsnitt 38-60) som ikke sier så mye om problemstillingen i saken. I avsnitt 65 gis en beskrivelse av de funksjoner som omfattes av management-tjenestene til Odfjell Drilling AS. Deretter poengteres at selve riggutleien – det å stille den til disposisjon for leietaker – besluttes og utføres av selskapsmøtet i utlandet og ikke av managementselskapet i Norge. Og siden management funksjonene var av «*svært begrenset verdi sammenlignet med verdien av bareboatkontrakten*» kunne det å forestå utleien av riggen ikke sies å utgjøre noen virksomhet drevet i Norge (avsnitt 66 og 67 – sitatet fra avsnitt 66 uthevet her).

Mindretallet –en dommer (Falch) – var enig med de underordnede instanser i at Odfjell Rig Ltd. hadde skatteplikt til riket for de aktuelle år, slik ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn.

Mindretallet tok utgangspunkt i at eierselskapet drev virksomhet i skattelovens forstand. Selv om denne virksomhet var beskjedent ble spørsmålet hvor «*den* aktiviteten ble drevet». Og det avgjørende var «*hvor produksjonen av de inntektsbringende tjenestene fant sted*» med henvisning til dommene i Rt-2001-512 (Safe) og Rt-2011-999 (Allseas) – (avsnitt 84). Å operere skip eller rigger skjer om bord i fartøyet, dvs. at transport- eller borevirksomheten foregår der skipet eller riggen til enhver tid befinner seg. Men for *utleie* av skip eller borerigger skjer virksomheten «*der utleien administreres* – typisk der kontraktsforhandlinger og oppfølging finner sted» (avsnitt 85). Når Odfjell Drilling AS «*utførte alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet, bortsett fra å treffe de beslutninger som selskapsmøtet skulle treffe*» fant mindretallet at eierselskapet drev virksomhet i Norge for de aktuelle år (se avsnitt 88). Konsekvensen var da at Odfjell Rig Ltd. deltok i virksomhet drevet her etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Referentens kommentarer: Innledningsvis bemerkes at undertegnede prosederte Odfjell-saken for Skatt vest for tingrett og lagmannsrett – noe leseren bør ha kjennskap til.

Rent umiddelbart skulle man tro at uttrykket «*drives*» i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b tok sikte på det sted hvor de funksjoner som er nødvendig for å utøve en virksomhet foregår. En utleievirksomhet vil ut i fra en slik fortolkning foregå på det sted utleier har kontor og andre lokaler som er nødvendig for å kunne utøve en slik virksomhet.

I dette tilfelle var funksjonene delt ved at beslutninger om inngåelse av utleiekontrakten for riggen skjedde ved et vedtak på selskapsmøte i utlandet. Men de øvrige funksjoner knyttet til å utøve denne virksomhet foregikk der hvor manager – Odfjell Drilling AS – hadde sitt kontor, dvs. i Bergen. Og ved utleie av en rigg som har en meget betydelig kostpris – opp i

mot en milliard kroner er ikke unormalt – må det antas at det å administrere utleien (management) krever betydelige ressurser selv om leietaker (operatøren) er den som ordner med bemanning og mange av de funksjoner som eieren ellers ville ha måttet ordnet. Noe må også eier foreta seg, og det er derfor vanskelig å se at utleier ikke driver en utleievirksomhet fra managers kontor i Bergen når manager utfører de nødvendige funksjoner knyttet til utleien på oppdrag fra riggeier. Det er etter min mening lett å følge mindretallet (og de underordnede instanser) når det legges avgjørende vekt på det sted «der utleien administreres» – og det er der manager utfører alle de løpende funksjoner som er nødvendig i et utleieforhold. – Mindretallet synes å bygge på en *ren funksjonell vurdering* av hva som skal til for at en virksomhet skal kunne sies å være drevet på et bestemt sted og da med hovedvekt på hvor de løpende funksjoner ble utført (den daglige drift av utleievirksomheten) – etter min mening et naturlig synspunkt.

Flertallet legger til grunn en mer kompleks vurdering: Det er ikke utelukkende et spørsmål om hvor det vesentlige av de aktiviteter som var nødvendig for å administrere utleieforholdet foregikk. Man måtte også foreta en *verdsettelse* av management-tjenestene i forhold til verdien av selve utleiekontrakten. Og siden management-tjenestene hadde en nokså begrenset verdi i forhold til verdien av riggen og følgelig også i forhold til den verdi som utleieforholdet representerte, fant flertallet altså at utleievirksomheten ikke kunne anses for å være drevet i Norge siden riggen ikke befant seg her (men på norsk kontinentalsokkel utenfor «riket»).

Etter min mening er flertallets kriterier for å avgjøre hvor en virksomhet drives mer kompleks – og også mer uklar – når det i tillegg til de løpende funksjoner som utleier må ivareta for å administrere utleieforholdet (her ved en oppdragstaker, Odfjell Drilling AS som må identifiseres med oppdragsgiver, jf. Rt-2002-512 (Safe)), også legges vekt på verdien av utleiekontrakten og hvor boreriggen befinner seg. Etter min mening sier verdien av utleiekontrakten – og hvor den måtte være inngått – intet om hvor en utleievirksomhet foregår hvor det må antas at det å forvalte selve utleieobjektet på eiers vegne krever ikke ubetydelige ressurser selv om mye er satt bort til leietaker (operatør). Det kan som mindretallet påpeker ikke være tvilsomt at «*produksjonen* av de inntektsbringende tjenestene» fant sted i Norge – noe som også etter min mening burde være avgjørende for stedfestingen av denne virksomhet – hvor det mest nærliggende i skatterettslig forstand må sies å være at den *foregår i riket*.

Jeg stemmer altså med mindretallet – neppe særlig overraskende tatt i betraktning min tilknytning til saken!

SYV

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Odfjell Rig Ltd. for årene 2009 til 2011. Selskapet er registrert og hjemmehørende på Bermuda.
- (2) Odfjell Rig Ltd. deltar som kommandittist i Deep Sea Drilling Company II KS med en andel på ca. 53 prosent. Kommandittselskapets formål er å eie og drive utleie av plattformen «Deep Sea Bergen», som er en halvt nedsenkbar borerigg av type Aker H-3.2. Deep Sea Drilling Company II KS kalles i fortsettelsen for eierselskapet. Komplementaren i selskapet er Deep Sea Drilling Company II AS med en andel på 10 prosent. Det er ikke påkrevd å gjøre nærmere rede for de øvrige deltakerne i eierselskapet.

- (3) Eierselskapets forretninger ledes av komplementaren, jf. kommandittselskapsavtalen § 5. Bestemmelsen gir imidlertid anvisning på at visse særlig viktige avgjørelser er forbeholdt selskapsmøtet.
- (4) Kommandittselskapsavtalen bestemmer at Odfjell Drilling AS skal «ha management for Plattformen i henhold til opprinnelig managementavtale datert 2. september 1980 med senere endringer». Odfjell Drilling AS har sitt forretningssted i Bergen.
- (5) Eierselskapet har ikke egne ansatte. Selskapets behov for beslutningskompetanse og administrative tjenester er dekket opp av selskapsmøtet og managementavtalen.
- (6) Boreriggen har siden 2006 vært leiet ut på såkalte bareboatvilkår til Deep Sea Drilling Company KS, som har en borekontrakt med Statoil på norsk sokkel. Deep Sea Drilling Company KS kalles i fortsettelsen for operatørselskapet. Kommandittisten i selskapet er Odfjell Rig AS og komplementar Deep Sea Drilling Company AS. Noen nærmere redegjørelse for de øvrige deltakerne i operatørselskapet er ikke nødvendig.
- (7) Heller ikke operatørselskapet har egne ansatte. Odfjell Drilling AS utfører management også for dette selskapet under samme managementavtale som for eierselskapet. Dette har sammenheng med at den opprinnelige parten i managementavtalen, KS Deep Sea Drilling Company AS, i 1998 ble fisjonert i et eierselskap og et operatørselskap. Fisjonen hadde sammenheng med endringer i rederibeskatningen. Fisjonen førte imidlertid ikke til noen oppsplitting av managementavtalen. Den har derfor løpt uendret videre, men da slik at de tjenester som utføres for eierselskapet, naturlig begrenser seg til de aktiviteter i managementavtalen som ikke har med operasjon av riggen å gjøre.
- (8) Et kommandittselskap er ikke et eget skattesubjekt. Den enkelte deltaker i selskapet beskattes for selskapets formue og inntekt i henhold til sin eierandel; såkalt deltakerligning.
- (9) Skatt vest anmodet i august 2011 Odfjell Rig Ltd. om utfyllende opplysninger vedrørende selskapets deltakelse i Deep Sea Drilling Company II KS. Formålet var å avklare eventuell begrenset skatteplikt for utlending etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Videre ville man utrede grunnlaget for anvendelse av det særskilte skattefritaket i skatteloven § 2-34 for inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet.
- (10) På bakgrunn av innkomne opplysninger utarbeidet skattekontoret en skattepliktsvurdering som selskapet gav omfattende kommentarer til.
- (11) Skatt vest traff 29. juni 2012 vedtak der Odfjell Rig Ltd. inntekt for 2009 ble endret fra 0 til 116 472 132 kroner, og for 2010 fra 0 til 135 275 668 kroner. I vedtaket het det:

«På bakgrunn av de foreliggende opplysningene legger skattekontoret til grunn at ORLs [Odfjell Rig Ltd.] deltakelse i DSDC II KS [Deep Sea Drilling Company II KS] medfører begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, ettersom selskapet anses å

delta i virksomhet som drives i Norge. For perioden riggen har vært på britisk sokkel anses det å foreligge unntak for skatteplikt etter sktl. § 2-34.»

(12) Endringsvedtaket er senere blitt lagt til grunn for ligningen av selskapet for 2011 der den skattbare inntekten er satt til 135 314 947 kroner.

(13) Odfjell Rig Ltd. reiste ved stevning 20. desember 2012 til Stavanger tingrett søksmål mot staten v/Skatt vest med påstand om at ligningen for inntektsårene 2009-2011 må oppheves. Tingretten avsa 12. juli 2013 dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
- 2. Som erstatning for sakskostnader betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 409 580 - firehundreognitusenfemhundreogåtti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen, med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.»

(14) Odfjell Rig Ltd. anket dommen til Gulating lagmannsrett som 23. desember 2014 avsa dom [LG-2013-161102] med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 227 687,25 - tohundreogtjuesjatusensekshundreogåttisju25/100 - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.»

(15) Odfjell Rig Ltd. har anket avgjørelsen i sin helhet til Høyesterett. Staten har i anketilsvaret fremsatt en ny rettslig anførsel knyttet til anvendelsen av skatteloven § 2-34. For øvrig står saken i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(16) Den ankende part - *Odfjell Rig Ltd.* - har i hovedtrekk anført:

(17) Partene er enige om at hovedspørsmålet i saken er om virksomheten «drives her» i § 2-3s forstand. For å avgjøre dette må man analysere de oppgaver som utføres av Odfjell Drilling AS, og den betydning disse har for utleievirksomheten til eierselskapet.

(18) Beslutningen om å leie ut riggen treffes av selskapsmøtet i eierselskapet. De tjenester managementselskapet utfører til gjennomføring av eierselskapets utleiekontrakt, er nødvendige for kontraktsavviklingen. Tjenestene kan imidlertid best karakteriseres som støttefunksjoner. De er dessuten av et begrenset omfang. Slike støttetjenester medfører ikke at virksomheten i eierselskapet «drives her».

(19) Betalingen som eierselskapet mottar ved utleie av riggen, er vederlag for at riggen som sådan stilles til disposisjon for operatørselskapet. Inntekten knytter seg i beskjedent grad til de støttefunksjonene som managementselskapet utfører i den forbindelse. Den merverdi som disse støttefunksjonene skaper for utleievirksomheten, er forsvinnende liten sammenlignet med utleievirksomhetens egentlige innhold - nemlig å stille en kapitalintensiv borerigg til disposisjon for operatørselskapet mot et betydelig vederlag.

- (20) Formålet med unntaksbestemmelsene i § 2-34, tidligere skattelov § 23, var å gjøre det lettere å etablere samarbeidsformer mellom norske og utenlandske shippinginteresser. Dersom utlendingen fortsatt skulle kunne være skattepliktig etter drivervilkåret, ville det ikke gi noen mening å begrense unntaket fra skatteplikten til bestyrelsestilfellene. Slik må rettsoppfatningen også ha vært i ligningspraksis i og med at staten - til tross for oppfordringer - ikke har kunnet vise til et eneste eksempel på tilsvarende ligning av utlending som i foreliggende sak.
- (21) For det tilfellet at man skulle komme til at utleievirksomheten gjennom Odfjell Drilling AS' støttefunksjoner drives fra Norge, gjøres subsidiært gjeldende at inntekten er skattefri etter skatteloven § 2-34 om inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet.
- (22) Bestemmelsens anvendelsesområde er ikke begrenset til bestyrelsestilfellene. Den gjelder også der det er drivervilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b som gir begrenset skatteplikt til Norge. Paragraf 2-34 retter seg mot inntekt vunnet ved «eie og drift». Ordlyden gir ingen holdepunkter for at inntekt vunnet ved eie gjennom utleie på bareboatvilkår ikke skulle være omfattet. De mange påpekningene i lovforarbeidene av at man i internasjonal shippingvirksomhet ville modifisere skatteplikten under bestyrelsesalternativet, kan ikke begrunne en slik innskrenkende fortolkning.
- (23) Etablering av skatteplikt gjennom innskrenkende fortolkning vil under enhver omstendighet være svært betenkelig i lys av legalitetsprinsippet.
- (24) Utleie av Deep Sea Bergen er en internasjonal virksomhet i lovens forstand. Riggen befinner seg ikke «i riket», men på norsk sokkel. Områder utenfor sjøterritoriet - og dermed utenfor riket - er internasjonalt farvann. Det er naturlig å oppfatte virksomhet som drives i internasjonalt farvann som internasjonal virksomhet i lovens forstand.
- (25) Forståelsen må tilpasses at næringen som sådan - og ikke minst konsernet som virksomheten inngår i - er sterkt internasjonalt rettet.
- (26) Odfjell Rig Ltd. har nedlagt slik påstand:
- «1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009-2011 oppheves.
 2. Odfjell Rig Ltd. tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett, med tillegg av renter fra forfall og til betaling finner sted.»
- (27) Ankemotparten - *staten v/Skatt vest* - har i hovedtrekk anført:
- (28) Begrepet «drives» i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b må forstås som daglig drift av virksomheten, i motsetning til daglig ledelse, ledelse på styrenivå og ledelse på eiernivå. Slik ledelse er omfattet av bestyrelsesalternativet i bestemmelsen.

- (29) Det vil bero på en konkret vurdering om den daglige driften av en virksomhet foregår i Norge.
- (30) Hva som skal til for å «drive» en virksomhet til daglig, må bedømmes ut fra hva riggutleie på bareboatvilkår innebærer av oppgaver. Dokumentasjonen viser at det som kreves, i sin helhet utføres av managementselskapet i Norge. Videre fremgår at oppgavene har et visst omfang og er helt nødvendige for gjennomføringen av selve utleieforholdet. Dette innebærer at virksomheten «drives her» i bestemmelsens forstand.
- (31) Det er ikke grunnlag for å hevde at forarbeidene til endringene i unntaksreglene i tidligere skattelov § 23 på 1980- og 1990-tallet kan forstås som at lovgiver har ment at utlending som deltar i shippingvirksomhet som drives fra Norge, ikke skal kunne beskattes her.
- (32) Virksomhetsinntekten omfattes ikke av unntaket i § 2-34 for inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet. Det følger av lovforarbeidene at unntaket bare var ment for skatteplikt som ellers ville følge av norsk «bestyrelse». Bestemmelsen må derfor tolkes innskrenkende på dette punktet.
- (33) Deep Sea Bergen brukes under enhver omstendighet ikke i «internasjonal virksomhet» slik loven krever for å gjøre unntak fra skatteplikten. Rikken har befunnet seg på norsk sokkel i lang tid og er opplyst å skulle befinne seg der frem til 2017. Den må derfor anses stedbunden til sokkelen. Virksomhet på kontinentalsokkelen foregår utenfor territorialgrensen og derfor utenfor «riket», men blir ikke «internasjonal» av den grunn. Norge har full jurisdiksjon på sokkelen, jf. petroleumsløven § 1-1 om den norske stats rett til undersjøiske petroleumforekomster og eksklusive rett til ressursforvaltning, og petroleumsskatteløven § 1 om blant annet beskatningsmyndighet på kontinentalsokkelen.
- (34) Det følger heller ikke av noen forarbeidsuttalelse at man har ment å la virksomhet på norsk sokkel være omfattet av unntaket i § 2-34.
- (35) Det kan for vurderingen ikke være relevant at virksomheten i Odfjell-konsernet generelt er av internasjonal karakter. Det avgjørende må være den konkrete bruken som gjøres av det aktuelle borefartøyet som genererer inntekten. Følgelig kan det heller ikke spille noen rolle at virksomhet knyttet til borerigger generelt er av internasjonal karakter.
- (36) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader.»
- (37) **Mitt syn på saken**
- (38) Det grunnleggende spørsmålet er om utenlandsk deltaker i eierselskapet til borerikken Deep Sea Bergen har begrenset skatteplikt til Norge for inntekter vunnet ved utleie av riggen. Om dette bestemmer skatteløven § 2-3 første ledd bokstav b:

«Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av

...

b. formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, ... »

- (39) Bestemmelsen svarer til tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-98) punkt 7.2. § 15 hadde frem til skatteloven 1999 vært holdt mer eller mindre uendret siden vedtakelsen i 1911. Den opprinnelige bestemmelsen påla skatteplikt for utenlandske selskaper og innretninger «som utøver eller deltar i nogen næringsdrift eller virksomhet, der drives eller bestyres her i riket».
- (40) Regler om begrenset skatteplikt for utlending bygger på et grunnleggende prinsipp om at inntekt av virksomhet som drives her eller bestyres fra Norge, i utgangspunktet skal beskattes her selv om skattesubjektet ikke er hjemmehørende - og derfor ikke har alminnelig skatteplikt - i riket, jf. § 2-2.
- (41) Partene er enige om at den virksomheten som Odfjell Drilling AS utfører for eierselskapet under managementavtalen, i skatterettslig forstand skal anses som eierselskapets egen virksomhet. For å avgjøre om aktiviteten under managementavtalen medfører begrenset skatteplikt til Norge, må man først fastlegge innholdet av beskatningsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b om «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra». Derneft må det avgjøres om de oppgaver Odfjell Drilling AS utfører for eierselskapet, fanges av dette vilkåret.
- (42) Det er enighet mellom partene om at de fullmakter Odfjell Drilling AS har etter managementavtalen, ikke er omfattende nok til at bestyrelsesalternativet i § 2-3 kommer til anvendelse. Spørsmålet i saken er derfor først og fremst om inntekten er vunnet ved virksomhet som «drives her» - i fortsettelsen også omtalt som drivervilkåret.
- (43) I den forbindelse nevnes at det er enighet om at registreringen av Odfjell Rig Ltd. i Enhetsregisteret er blitt utført etter pålegg fra Skatt vest og ikke har betydning for skattepliktsvurderingen.
- (44) Jeg ser først på innholdet av beskatningsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b om «inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra».
- (45) Bestemmelsen retter seg mot virksomhet som «vedkommende ... deltar i». Begrepet «vedkommende» i bokstav b peker tilbake på den innledende subjektbeskrivelsen i § 2-3 om «selskap ... som ikke har skatteplikt etter § ... 2-2». I foreliggende sak er dette Odfjell Rig Ltd. Virksomheten Odfjell Rig Ltd. deltar i, er eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Begrenset skatteplikt etter § 2-3 forutsetter etter dette at inntekten er vunnet ved at virksomheten i eierselskapet som Odfjell Rig Ltd. deltar i, «drives her».

- (46) I Ot.prp.nr.5 (1909) side 37 uttaler departementet blant annet at beskatningen skal gjelde «al indtægt, som flyter av eller er knyttet til virksomhet hersteds». Jeg forstår dette slik at inntekten - eller verdiskapningen - må genereres her. Det er altså ikke tilstrekkelig at det foregår en virksomhet i Norge.
- (47) Ordlyden gir imidlertid ikke svar på arten og omfanget aktiviteten må ha for å være virksomhet som «drives her» i lovens forstand. Heller ikke lovforarbeidene løser dette spørsmålet. Rettspraksis er også sparsom.
- (48) Aarbakke, Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, 1967, side 2.46 antar at utlendingen må ha en representant som oppholder seg her i landet for å kunne drive virksomhet her, men at dette ikke er tilstrekkelig for skatteplikt. Han fortsetter:
- «Den aktivitet som representanten utøver på oppdragsgiverens vegne, må ha hatt et visst omfang forat denne kan sies å drive virksomhet i riket. L § 15, 1. ledd c må forstås slik at representanten må ha utøvet handlinger som faller inn under den sentrale karakteristikk av virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig at representanten foretar mer perifere handlinger som nok har sammenheng med eller inngår i virksomheten.»
- (49) I Aarbakke, Inntektsbeskatning av ansvarlig selskap og kommandittselskap, 1979, side 77 gis det uttrykk for et tilsvarende synspunkt. Han uttaler der at det er en forutsetning at «omsetningen, tjenesteytelsen eller hva nå virksomhetens innhold er, foregår i riket».
- (50) Avgjørelsen i Rt-2011-999 Allseas gir - selv om den ikke angår tolkningen av skatteloven § 2-3 - støtte for at mer perifere handlinger - såkalte støttefunksjoner - ikke er tilstrekkelig til at drivervilkåret er oppfylt selv om de inngår i virksomheten. Dette gjelder selv om støttefunksjonene kan være omfattende. Spørsmålet i Allseas-dommen var om en andel av bruttoinntektene fra selskapets oppdrag på norsk sokkel med legging av rørledning skulle tilordnes hovedkontoret i Sveits ut fra de funksjoner hovedkontoret hadde hatt under kontraktsavviklingen. I så fall måtte den del av vederlaget som kunne tilordnes hovedkontorets arbeid, holdes utenfor norsk beskatning etter petroleumsskatteloven. Høyesterett anla imidlertid et hovedleveransesynspunkt. Avgjørende for skattespørsmålet var at vederlagene var betaling for selve rørleggingen, og ikke noe annet. Om dette heter det i avsnitt 37:
- «Riktignok var rørleggingen avhengig av en rekke funksjoner som ble utført av hovedkontoret, for eksempel markedsføring, prekvalifisering hos oljeselskapene, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning. Men det var likevel selve rørleggingen Phillips og Statoil betalte for. Hovedkontorets oppgaver hadde - selv om de var omfattende - således karakter av å være støttefunksjoner for den 'virksomhet' som vederlagene var knyttet til.»
- (51) Etter mitt syn er disse synspunktene også relevante for forståelsen av drivervilkåret i § 2-3. De vurderinger som ble lagt til grunn for tilordningen av inntekten, ville måtte være de samme dersom spørsmålet hadde vært om hovedkontoret gjennom støttefunksjonene i Sveits drev rørleggingsvirksomhet.

- (52) Motstykket til en virksomhet som bare består av støttefunksjoner til en hovedvirksomhet, vil foreligge når utlendingen setter alt arbeid med å oppfylle en kontrakt bort til en underentreprenør i Norge. Utlendingens inntekt av kontrakten anses ved slike fullstendige underentrepriser som vunnet ved virksomhet som «drives her», jf. Rt-2001-512 Safe. Saken gjaldt et svensk selskap som skulle levere cateringtjenester på en plattform i Nordsjøen, men som hadde satt oppdraget i sin helhet bort til en underentreprenør. Førstvoterende uttaler blant annet at «sammenhengen mellom fortjenesten og den virksomhet som ble utøvet på boligplattformen for å oppfylle Safes kontrakt, er et forhold som trekker i retning av beskatning i Norge».
- (53) Det kan nevnes at Aarbakkes påpekning av at aktiviteten må ha hatt et visst omfang, er lagt til grunn i uttalelsen i Utvalget 2006 side 1750. Finansdepartementet uttaler der at spørsmålet om en utenlandsk eid virksomhet drives her, må bero på oppdragets innhold og omfang. Det heter at «det må mer til for å konstatere norsk drift på grunn av oppdraget, enn for å konstatere virksomhet her på grunn av det».
- (54) Uttalelsen - som gjelder spørsmålet om begrenset skatteplikt ved kapitalforvaltning - vektlegger om virksomheten i Norge er innrettet på å oppfylle utlendingens kontraktsmessige forpliktelser her eller om det ikke foregår noen driftsaktivitet i eierselskapets hjemland. I begge tilfeller kan det være grunnlag for at selskapet reelt sett «drives her». Uttalelsen bekrefter i så måte de rettssetninger som Rt-2001-512 Safe bygger på.
- (55) Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, fjerde utgave, side 170 uttaler at det for å avgjøre om en utlending driver virksomhet gjennom en selvstendig representant vil være av betydning om representanten har fullmakt til å slutte bindende avtaler på utlendingens vegne.
- (56) Et grunnleggende vilkår for at en virksomhet «drives her» etter § 2-3 første ledd bokstav b synes etter det foreliggende rettskildematerialet først og fremst å være at aktiviteten faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må aktiviteten ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i alminnelighet foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Det må dessuten være tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten som er utøvd for å oppfylle en kontrakt, slik som uttrykt i Rt-2001-512 Safe. Dette innebærer at vederlaget som skal gi grunnlaget for skatteplikt, primært må være opptjent gjennom aktiviteten i Norge; altså at betalingen har sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket. Dersom utlendingens kontraktsforpliktelse i sin helhet er satt bort til en virksomhet i Norge som en underentreprise, er utlendingens fortjeneste innvunnet ved virksomhet som drives her. Er den norske virksomheten derimot begrenset til utføring av rene støttefunksjoner til kjerneaktiviteten, vil drivervilkåret ikke være oppfylt.
- (57) Før jeg går over til den konkrete bedømmelsen av om drivervilkåret er oppfylt i foreliggende sak, nevner jeg at Odfjell Rig Ltd. for Høyesterett har gjort gjeldende - slik jeg oppfatter anførselen - at forarbeidsuttalelser må forstås slik at bestemmelsene om skatteplikt for utlending etter § 2-3 første ledd bokstav b har begrenset rekkevidde i shippingsammenheng. Det er her særlig referert til uttalelser som gjelder endringene i beskatningen av utlendinger

som deltakere i norsk rederivirksomhet på 1980- og 1990-tallet. Jeg viser her til Ot.prp.nr.30 (1983-84), Ot.prp.nr.68 (1986-87), som bygger på utvalgsutredningen NOU 1986:9 og Ot.prp.nr.16 (1991-92). Alle proposisjonene og lovendringene som har vært trukket frem, hadde sammenheng med en vanskelig situasjon i internasjonal skipsfart. Man ønsket å tilføre den norske skipsfartsnæringen arbeidsoppdrag og kapital fra utlandet gjennom unntak fra eller ytterligere begrensninger i skatteplikten for utlending.

- (58) Proposisjonene viser at det bare var bestyrelsesalternativet i tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c som det var aktuelt å gjøre unntak for i tilknytning til internasjonal skipsfart, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-92) punkt 7.2.1. Endringene ble gjennomført i tidligere skattelov § 23 i form av unntak fra den begrensede skatteplikten som ellers fulgte av bestyrelsesalternativet i § 15 første ledd bokstav c. Unntakene var begrenset til å gjelde inntekt vunnet ved internasjonal virksomhet med skip og borefartøyer.
- (59) Jeg kan ikke se at departementets lovforarbeider på dette punktet hviler på en oppfatning eller forståelse om at internasjonal rederivirksomhet som drives i Norge, helt generelt ikke skal kunne medføre skatteplikt for utlendinger. Man må ved lesingen av lovforarbeidene ha for øyet - slik staten har gjort gjeldende - det som var siktemålet med de konkrete endringene, nemlig å modifisere skatteplikten der virksomheten bestyres fra Norge. Dette gjelder selv om flere av uttalelsene er svært brede og generelle, og lest isolert kunne gi grunnlag for det syn Odfjell Rig Ltd. har gjort gjeldende. Etter mitt syn kan man heller ikke bygge lovtolkningen på at det i ligningspraksis ikke finnes eksempler på ligning av utlending svarende til vedtaket i foreliggende sak.
- (60) Forarbeidene som det har vært vist til, er etter min oppfatning ikke relevante for tolkningen av drivervilkåret i tidligere lovs § 15 første ledd bokstav c, svarende til gjeldende lov § 2-3 første ledd bokstav b. Men jeg vil samtidig føye til at disse forarbeidene ikke endrer de utgangspunktene jeg tidligere har lagt til grunn for forståelsen av hva som kreves for at en virksomhet «drives her» i § 2-3s forstand.
- (61) Jeg går så over til den konkrete bedømmelsen av om eierselskapets virksomhet «drives her». Det er da nødvendig å se på den virksomhet eierselskapet driver og de oppgaver det norske managementselskapet har i den forbindelse.
- (62) Deep Sea Drilling Company II KS har som sitt eneste formål å leie ut plattformen Deep Sea Bergen. Deltakernes samlede innskuddsforpliktelse i kommandittselskapet var etter selskapsavtalen om lag 280 millioner kroner. De beføyelser eierselskapet har i forbindelse med utleievirksomheten, er i følge selskapsavtalen lagt til selskapsmøtet hvor det i § 5 annet ledd heter:
- «Avgjørelser som etter kommandittselskapets forhold er av usedvanlig art eller særlig viktighet, herunder salg og pantsettelse av plattformen, opptakelse av større lån, mer omfattende reparasjon eller ombygging av plattformen samt bortfraktning av plattformen for lengre tid enn 12 måneder, avgjøres i selskapsmøte etter reglene i § 8 og 9. Salg og pantsettelse av plattformen og opptakelse av større lån krever tilslutning av deltakerne som representerer minst 70 % av selskapskapitalen.»

- (63) Beslutning om utleie av plattformen treffes etter dette av selskapsmøtet. For det certeparti plattformen nå opererer under, løper etter bareboatavtalen en dagrate på 171 557 USD, i dag svarende til nærmere 1,5 millioner kroner. Årlig leie utgjør etter dette om lag 540 millioner kroner etter dagens kronekurs.
- (64) Eierselskapet har etter bareboatkontrakten en forpliktelse til å levere plattformen på feltet i sjødyktig stand (punkt 3), holde den forsikret (punkt 14 bokstav a) og klassifisert (punkt 14 bokstav l). All bemanning, operasjon, vedlikehold og reparasjon av riggen er operatørselskapets ansvar.
- (65) Managementselskapet Odfjell Drilling AS skal etter det som er opplyst, besørge den brakt til leveringsstedet i kontraktsmessig stand. Videre skal selskapet i henhold til den delen av managementavtalen som er relevant for utleie av riggen, etter punkt 2 holde den forsikret (bokstav f), forestå bearbeidelse av riggmarkedet med hensyn til beskjeftigelse etc. (bokstav g), være operatørens kontaktpunkt (bokstav h), motta leie og foreta nedbetaling av lån (bokstav i og j) samt ivareta eiers interesser ved hendelser (bokstav k). Da managementavtalen senest ble endret i 1998, var vederlaget for både utleie- og operasjonstjenester 11 millioner kroner pr. år med enkelte tillegg. Avtalen inneholder en årlig prisjusteringsmekanisme, men dagens leienivå isolert til utleietjenestene, er ikke opplyst. Det må imidlertid trygt kunne legges til grunn at verdien av den tjenesteproduksjonen som foregår i Norge, bare utgjør en brøkdel av den årlige plattformleien.
- (66) Etter mitt syn følger det av det relevante kontraktsmaterialet at eierselskapets virksomhet best karakteriseres som utleie av et svært kapitalintensivt driftsmiddel til en betydelig leiesum. Selve riggutleien - nemlig det å stille riggen til disposisjon for en leietaker - besluttet og utføres både formelt og reelt av selskapsmøtet i utlandet, ikke av managementselskapet i Norge. Jeg finner det klart at de tjenester som managementselskapet utfører, har preg av å være rene støttefunksjoner for eierselskapet til gjennomføring av selve bareboatkontrakten. Disse funksjonene er av begrenset omfang og av svært begrenset verdi sammenlignet med verdien av bareboatkontrakten. Vederlaget har etter dette ikke sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket. Kravet til primærsammenheng mellom kontraktsvederlaget og virksomheten i Norge er derfor ikke oppfylt. Denne bedømmelsen endres ikke av at støttefunksjonene er nødvendige for at kontraktsforholdet kan gjennomføres.
- (67) Jeg er etter dette kommet til at utleievirksomheten i eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS som Odfjell Rig Ltd. har eierandel i, ikke «drives her» i skattelovens forstand. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 må derfor oppheves.
- (68) Det er etter dette ikke nødvendig for meg å ta stilling til den subsidiære anførselen om at inntekten uansett er skattefri etter § 2-34 første ledd bokstav b om unntak for inntekt innvunnet i internasjonal virksomhet. Ettersom spørsmålet har vært omfattende prosedert for Høyesterett, vil jeg likevel bemerke følgende:

(69) Skatteloven § 2-34 første ledd lyder:

«Person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 første eller annet ledd eller 2-2 første eller annet ledd, skal ikke svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie og drift av

a. eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller

b. eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet.»

(70) Bestemmelsen innebærer at selv om vilkårene for begrenset skatteplikt etter § 2-3 skulle foreligge, skal Odfjell Rig Ltd. som utenlandsk selskap, ikke svare skatt av «inntekt vunnet ved eie og drift» av Deep Sea Bergen såfremt riggen har vært i «internasjonal virksomhet».

(71) Innledningsvis nevner jeg at passusen «eie og drift» må forstås som alternative og ikke kumulative innvinningskriterier. Jeg viser her til Ot.prp.nr.68 (1986-87) punkt 2.6. Departementet uttalte der i tilknytning til en identisk formulering i 1987-revisjonen av § 23 at uttrykket «inntekt vunnet ved eie ... av skipet» er tilsiktet også å fange opp leieinntekter ved bareboatcertepartier. Ved slike kontrakter er det ikke eieren som driver skipet. Også inntekt ved bareboatavtale om borerigger vil etter dette være «inntekt vunnet ved eie».

(72) Til statens anførsel om at § 2-34 første ledd ikke kommer til anvendelse på virksomhet i form av utleie på bareboatvilkår, vil jeg bemerke:

(73) Lovens ordlyd som retter seg mot «inntekt vunnet ved eie og drift», dekker helt klart både drive- og bestyrelsesalternativet i § 2-3 første ledd bokstav b, herunder også der virksomheten drives som bareboatutleie. Jeg viser i så måte til uttalelsen i proposisjonen jeg nettopp nevnte, der det sies at passusen i § 2-3 vedrørende «inntekt vunnet ved eie» omfatter bareboatavtaler.

(74) Staten har til tross for dette gjort gjeldende at forarbeidene til bestemmelsen har vært konsentrert om å gjøre unntak for bestyrelsesalternativet i internasjonal shipping og at dette fører til at virksomhet i form av å drive utleie på bareboatvilkår ikke er omfattet. Jeg kan for min del ikke se at den klare ordlyden i fritaksregelen i § 2-34 kan tolkes innskrenkende under henvisning til slike slutninger fra lovmotivene. Konstatert av skatteplikt på et slikt grunnlag vil etter min oppfatning være uforenlig med legalitetsprinsippet.

(75) Med dette utgangspunktet oppstår spørsmålet om hvordan vilkåret «internasjonal virksomhet» i bokstav b skal forstås for så vidt gjelder borefartøy. Ut fra de foreliggende rettskilder er løsningen ikke entydig. Med det resultat jeg er kommet til i hovedspørsmålet er det ikke grunn for meg til å gå nærmere inn på dette og til å gi uttrykk for noen oppfatning om hva som er riktig her.

(76) Odfjell Rig Ltd. har etter dette vunnet saken fullstendig og må tilkjennes sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel.

(77) Odfjell Rig Ltd. har etter oppgave krevd kostnader dekket med til sammen 2 115 013 kroner inklusive merverdiavgift. Beløpet fordeler seg med 700 084 kroner i salær og utgifter for tingretten, 303 968 kroner for lagmannsretten og 1 110 961 kroner for Høyesterett. Det er også krevd tillegg for rettsgebyr. For lagmannsretten utgjør dette 23 220 kroner og for Høyesterett et tilsvarende beløp på 23 220 kroner.

(78) Det er ikke fremsatt innsigelser til kostnadsoppgaven. Oppgaven legges til grunn.

(79) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Odfjell Rig Ltd. 2 161 453 - tomillionerett hundreogseksientusenfirehundreogfemtire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(80) Dommer **Falch**: Jeg har kommet til at anken må forkastes.

(81) Mitt syn er at Odfjell Rig Ltd. fra 2009 til 2011 hadde begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, og at unntaket i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b ikke fikk anvendelse.

(82) Som førstvoterende har redegjort for, er det etter § 2-3 første ledd bokstav b avgjørende om den inntektsbringende virksomheten selskapet deltar i, «drives her» - altså i Norge. Konkret er spørsmålet om Deep Sea Drilling Company II KS' - eierselskapets - virksomhet ble drevet i Norge eller ikke.

(83) Utgangspunkt må tas i at eierselskapet ubestridt drev virksomhet i skattelovens forstand. I dette ligger at eierselskapet utøvde «aktivitet med økonomisk karakter», se Zimmer, Lærebok i skatterett, syvende utgave 2014, på side 138. I vår sak var aktiviteten beskjedent - den besto i utleie av ett kapitalintensivt objekt på lange kontrakter.

(84) Spørsmålet blir likefullt hvor *den* aktiviteten ble drevet. Avgjørende er etter mitt syn hvor *produksjonen* av de inntektsbringende tjenestene fant sted, jf. Rt-2001-512 Safe og Rt-2011-999 Allseas som førstvoterende viser til. Hvor beslutningene på styre- og eiernivå ble truffet, er ikke avgjørende. Heller ikke er det avgjørende hvor tjenestene ble levert til kundene. Leveranser kan skje på et annet sted enn der virksomheten drives, se til illustrasjon Rt-1997-1646 Trinc og Trag.

(85) For virksomhet som består i å operere skip eller rigger - rederivirksomhet - vil tjenesteproduksjonen i hovedsak skje om bord. Virksomheten drives med andre ord der skipet eller riggen befinner seg. Men dette blir annerledes for virksomhet som består i utleie av skip eller borerigger på bareboatvilkår. Produksjonen av slike utleietjenester skjer ikke der

skipet eller riggen befinner seg, og heller ikke der fartøyet overleveres til leietakeren. Etter min mening vil en utleievirksomhet som den eierselskapet utførte, drives *der utleien administreres* - typisk der kontraktsforhandlinger og -oppfølging finner sted. For slike virksomheter eksisterer det ingen annen «drift» å stedfeste.

- (86) Førstvoterende peker på at beslutningene om utleie treffes i eierselskapets selskapsmøter, og de holdes ikke i Norge. Men dette er en aktivitet som dekkes av bestyrelsesvilkåret i samme lovbestemmelse, og som jeg derfor mener man må se bort fra når det tas stilling til hvor driften av virksomheten finner sted.
- (87) Førstvoterende peker også på at kundens vederlag - leiesummen - er betydelig, og at den i hovedsak er fastsatt utfra leieobjektets høye kapitalverdi og i beskjeden grad ut fra omfanget av de tjenestene eieren utførte. Etter mitt syn er heller ikke utleieobjektets verdi av betydning når det tas stilling til hvor «driften» av utleievirksomheten finner sted. Driftsstedet vil ikke påvirkes eller endres avhengig av om utleieobjektet har høy eller lav verdi.
- (88) I dette tilfellet har eierselskapet inngått en managementavtale med Odfjell Drilling AS som har kontor i Bergen. Jeg forstår avtalen slik - hvilket synes ubestridt - at Odfjell Drilling AS utførte alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet, bortsett fra å treffe de beslutninger som selskapsmøtet skulle treffe. Avtalen omfattet blant annet tjenester knyttet til å markedsføre og kontrahere boreriggen etter fullmakt, kjøpe/administrere forsikringer og klassifisering av riggen, administrere inn- og utbetalinger, utarbeide regnskap og budsjett, håndtere eventuelle krav og motkrav under leieavtalen og forberede beslutninger for selskapsmøtet. Alt dette fant sted i Norge, hvilket for meg blir avgjørende.
- (89) Dette betyr at eierselskapet drev virksomhet i Norge i de aktuelle inntektsår. Odfjell Rig Ltd. hadde derfor begrenset skattepliktig hit for sin andel av eierselskapets inntekter disse årene, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.
- (90) Det neste spørsmålet er om disse inntektene var unntatt fra beskatning etter skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b. Jeg er enig med førstvoterende i at unntaket får anvendelse også når skatteplikten er hjemlet i driftsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b og viser til hans begrunnelse for det.
- (91) Det avgjørende spørsmålet er om boreriggen var i «internasjonal virksomhet» de aktuelle inntektsårene. For skip er det parallelle begrepet «internasjonal fart», se bestemmelsens bokstav a. Lovforarbeidene - Ot.prp.nr.68 (1986-87) punkt 2.6 - uttrykker at sistnevnte begrep «er ment å ha samme innhold som i OECDs mønsteravtale art. 3». I mønsteravtalen artikkel 3 bokstav e heter det:

«the term 'international traffic' means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State.»

- (92) Begrepet «internasjonal fart» omfatter derfor tilfeller hvor skipet anløper havner i forskjellige stater. Forarbeidene presiserer at også transport mellom norske havner faller

utenfor. Det stilles med andre ord i utgangspunktet krav om en *grenseoverskridende* aktivitet. De nevnte lovforarbeider nevner videre at «transport av forsyninger eller drift av taubåter eller lignende fartøy» knyttet til virksomhet på norsk eller utenlandsk kontinentalsokkel faller utenfor begrepet. Sett i sammenheng tilsier dette at skipsaktiviteter på samt til og fra én og samme stats kontinentalsokkel, faller utenfor. De lovforarbeider som senere har kommet til ved forskjellige lovendringer, gir etter min mening ikke ytterligere bidrag av betydning for tolkningen.

- (93) Ved fastleggingen av hva som skal til for at en borerigg er i «internasjonal virksomhet», er det nærliggende å se bokstavene a og b i sammenheng. Også for borerigger synes det derfor å være stilt krav om en grenseoverskridende aktivitet. Men til forskjell fra skip er borerigger - når de er i operasjon - stasjonære. Skip og boreriggers ulike funksjoner tilsier at en boreriggs forflytning ikke må være like rask og hyppig som et skips forflytning for at unntaksregelen i § 2-34 skal få anvendelse. Ordlyden - «virksomhet» til forskjell fra «fart» - tilsier det.
- (94) På denne bakgrunn finner jeg det klart at en borerigg som utelukkende har operert på norsk kontinentalsokkel, ikke er i «internasjonal virksomhet». Videre finner jeg at en borerigg som har operert på en utenlandsk kontinentalsokkel, og som deretter flyttes til operasjon på norsk kontinentalsokkel, fortsatt må antas å være i internasjonal virksomhet en viss tid. Jeg finner noe støtte for dette synspunktet i Sanfelt og Andersens artikkel i Tidsskrift for skatt og avgift 1992 på side 215 som skattekontoret viser til - og bygger på - i vedtaket.
- (95) Deep Sea Bergen opererte frem til 2006 på britisk kontinentalsokkel. Senere har den utelukkende vært benyttet til boreoppdrag på norsk kontinentalsokkel, stort sett på lengre kontrakter. Det betyr at riggen hadde vært i virksomhet på norsk sokkel i ca. tre år forut for 2009 som er det første inntektsåret saken gjelder. Jeg mener at et så vidt langt forutgående opphold på norsk sokkel fører til at boreriggen verken i dette eller de påfølgende inntektsårene var i «internasjonal virksomhet». Unntaket i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b kommer derfor ikke til anvendelse.
- (96) Min konklusjon er at Odfjell Rig Ltd. hadde begrenset skatteplikt til Norge i de aktuelle inntektsårene slik skattekontorets vedtak fastsetter. Anken må derfor forkastes.
- (97) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Matheson.
- (98) Dommer **Øie**: Likeså.
- (99) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (100) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.

2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Odfjell Rig Ltd. 2 161 453 - tomillionerettihundreogseksientusenfirehundreogfemtire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

Lagmannsrettsdommer

SkN 15-140 Kjøp og drift av fly

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 og § 6-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 22. desember 2015, **sak nr.:** LB-2014-192418

Dommere: Lagdommer Tonje Vang, lagdommer Mette Jenssen, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-106455 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-192418 (14-192418ASD-BORG/01).

Parter: Staten v/Skatt øst (advokat Tore Skar) mot Lars Nilsen og Flyfort AS (for begge: advokat Kaare Andreas Shetelig).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om kostnader til anskaffelse og drift av et fly var fradragsberettiget, subsidiært om det var adgang til å endre konsernbidrag. Videre reiste saken spørsmål om det var grunnlag for uttaks- og utbyttebeskatning for hovedaksjonærs bruk av flyet. Lagmannsretten la til grunn at driften av flyet måtte anses som virksomhet, og at selskapet hadde krav på fradrag for kostnader som var pådratt. Retten la til grunn at markedsleie måtte benyttes ved utbyttebeskatningen av hovedaksjonær for privat bruk av flyet, og ved uttaksbeskatningen i selskapet. Det var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for bruk av flyet.

Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak fattet av skattekontoret 19. desember 2012 vedrørende Flyfort AS og Lars Nilsen. Vedtakene gjelder samme faktum angående kjøp og drift av et jetfly. I tillegg gjelder saken gyldigheten av skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 hvor Flyfort AS ble nektet endring av konsernbidrag.

For Flyfort AS er spørsmålet om kostnader forbundet med anskaffelse og drift av flyet er fradragsberettiget, og om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt. Hovedspørsmålet er om det foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Subsidiært er det spørsmål om uttaksbeskatning av selskapet og endring av konsernbidrag.

For Lars Nilsen er spørsmålet om det er grunnlag for utbyttebeskatning som følge av disposisjonsrett til selskapets fly, subsidiært for betalt underpris ved leie av flyet. I tillegg er det spørsmål om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt.

Sakens bakgrunn

Flyfort AS ble stiftet 18. april 2006 med formål «å drive lufttransport med passasjerer». Aksjekapital ved stiftelsen var NOK 20 000 000. Lars Nilsen var styremedlem og daglig leder i Flyfort AS. Selskapet var 100 prosent eid av Lani Invest AS, som var morselskap i Lani-konsernet. Lani Invest hadde i 2008 fem heleide datterselskaper. Lars Nilsen eide 99,7 prosent av aksjene i Lani Invest, og han var styremedlem og daglig leder i selskapet. De resterende 0,3 % var eiet av Jani Invest AS, som var heleid av Lars Nilsens kone, Janne Nilsen. BWG Homes ASA (BWG) - tidligere Block Watne gruppen - inngikk også i Lani-konsernet som et tilknyttet selskap. Lani-konsernet var største aksjonær (32,2 prosent) i BWG.

I 2005/2006 startet Nilsen sonderinger for å kjøpe et fly. Han tok kontakt med Tor Bratli, som var daglig leder i Sundt Air AS, blant annet for å få råd om hvilken type fly han skulle kjøpe. Sundt Air er godkjent flyoperatør i Norge, og tilbyr drift og utleie (charter) av fly.

I saken foreligger det en investeringskalkyle. Kalkylen gjaldt en femårsperiode og viser de forventningene Flyfort og Nilsen hadde til omsetning ved utleie av flyet (charter). Kalkylen viser et jevnt stigende positivt resultat fra år én til år fem. Kalkylen har betydning for vurderingen av om driften av flyet skal anses som virksomhet - som er hovedproblemstillingen i saken.

Den 3. juli 2006 inngikk Flyfort Letter of Intent (intensjonsavtale) om kjøp av et jetfly av typen Bombardier Challenger 604. Flyet var bygget i 1997, hadde plass til 12 passasjerer og kunne fly over Atlanteren. Kjøpesummen var satt til USD 17,9 millioner.

I tillegg kom det kostnader til EU-sertifisering mv. Flyfort finansierte kjøpet ved egenkapital (1/3) og lån fra Lani Invest (2/3).

En uke senere, den 10. juli 2006, inngikk Flyfort en såkalt «drylease» avtale med Sundt Air, det vil si en avtale om leie av flyet uten mannskap. Flyfort var utleier, og Sundt Air var leietaker. I følge avtalen skulle Sundt Air ha det operative, tekniske og vedlikeholdsmessige ansvaret for flyet. Flyet skulle benyttes i ervervsmessig luftfartsvirksomhet, og Flyfort skulle godkjenne all videre utleie av flyet.

Av vedlegg I til avtalen var det bestemt at Sundt Air skulle betale en månedsleie på NOK 410 000. Videre var det en forutsetning for drylease avtalen at Lani Invest skulle inngå en avtale med Sundt Air om såkalt «wetlease», det vil si en avtale om leie av fly med mannskap. Lagmannsretten omtaler wetlease avtalen nærmere nedenfor.

Flyet var amerikansk registrert. Flyfort kjøpte flyet gjennom en amerikansk «tillitsmann» - Emerald Aviation Inc - 11. september 2006, men ble formell eier først 24. oktober 2007. For at flyet skulle kunne brukes til kommersiell luftfart i Europa, måtte det omregistreres og godkjennes etter europeiske standarder. Nilsen hadde fått opplysninger fra Sundt Air om at omregistreringen trolig ville ta fra tre til fire måneder, men prosessen tok i stedet 15 måneder. Forsinkelsen skyldtes hovedsakelig nye regler på området samt vanskeligheter med å fremskaffe tegninger av modifikasjoner som tidligere var gjort på flyet. Emerald Aviation opererte flyet fra USA frem til den europeiske godkjenningen var på plass 10. oktober 2007. Den 29. oktober 2007 ble flyet registrert i Norges Luftfartøyregister.

Sundt Air inngikk etterhvert wetlease avtalen (leie av fly med mannskap), som nevnt ovenfor, med Lani Invest. Avtalen er udatert, men partene er enige om at avtaleverket trådte i kraft 1. februar 2008. Etter wetlease avtalen skulle Lani Invest betale NOK 994 000 per måned til Sundt Air for beredskap og leie av flyet. Flyet ble altså leid ut fra Flyfort til Sundt Air, som igjen skulle leie det ut med mannskap til Lani Invest.

Det fremgår også av wetlease avtalen at Lani Invest hadde en fortrinnsrett til flyet, slik at flyet skulle stilles i beredskap for selskapet senest i løpet av 12 timer fra behovet var varslet. Avtaleverket - og særlig klausulen om Lani Invests fortrinnsrett - er av betydning for vurderingen av om den ovennevnte kalkylen gir uttrykk for en realistisk vurdering av utleievirksomhet, og om hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat formål.

Flyet ble tatt inn i driften hos Sundt Air i november 2007. Faktisk bruk av flyet i perioden 2006-2009 er ubestridt. Flyet har fra september 2006 til desember 2009 fulgt Nilsen i til sammen 352 dager. Nilsens faktiske bruk av flyet vil også få betydning for vurderingen av om kalkylen ga uttrykk for realistiske anslag, og om hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat bruk. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor.

Norge ble rammet av finanskrisen i løpet av siste halvår 2008. Markedsutviklingen for fly vil bli belyst senere.

Flyfort ble i brev av 7. september 2009 varslet om bokettersyn for inntektsårene 2007 og 2008. I brev 12. mars 2010 ble selskapet varslet om at kontrollen også skulle gjelde inntektsåret 2009. Som følge av kontrollen hos Flyfort ble også Lani Invest varslet om bokettersyn i brev av 11. mars 2010. Varselet gjaldt inntektsårene 2008 og 2009. Rapporter fra bokettersynet forelå for begge selskapene den 11. oktober 2010. Samme dag forelå også en delrapport for Lars Nilsen. Rapportene konkluderte med at drift av flyet ikke var egnet til å gå med overskudd og dermed ikke var å anse som næringsvirksomhet verken for Flyfort eller Lani Invest.

Skattekontorets ligningsvedtak 19. desember 2012 konkluderer med at driften av flyet i Flyfort og Lani Invest var lagt opp på en slik måte at den ikke var egnet til å gå med overskudd, og at hovedformålet med investeringen var å gi Lars Nilsen personlig tilgang til flyet. Det var dermed ikke tale om virksomhet i skattelovens forstand, og det ble ikke gitt fradrag for kostnader knyttet til flyet.

Vedtaket for Flyfort konkluderte videre med at kostnadene heller ikke hovedsakelig var pådratt for å erverve skattepliktig inntekt i form av kapital, og at kostnader heller ikke på det grunnlag kom til fradrag.

Videre viste vedtakene for Flyfort og Lani Invest til en alternativ hjemmel for beskatning i form av uttaksbeskatning i medhold av skatteloven § 5-2, jf. 13-1. Dette er nå statens subsidiære anførsel, se nedenfor.

Vedtakene kom subsidiært til at selskapene skulle uttaksbeskattes for den underprisen Lars Nilsen hadde betalt for bruken av flyet. Dette er nå statens atter subsidiære anførsel, se nedenfor.

I vedtaket for Lars Nilsen av 19. desember 2012 kom skattekontoret til at det var grunnlag for å utbyttebeskatte ham for de private kostnader som i følge vedtaket var veltet over på selskapene, subsidiært utbyttebeskatning som følge av betalt underpris ved bruk av flyet.

Flyfort og Nilsen ble også ilagt tilleggsskatt.

I skattekontorets vedtak 24. mai 2013 ble Flyfort nektet endring av konsernbidrag. Begrunnelsen var at selskapet/konsernet hadde handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene ved ikke å opplyse om avtaleverket (drylease og wetlease) i sine selvangivelser.

Ved stevning 19. juni 2013 reiste Flyfort, Lani Invest og Lars Nilsen sak ved Oslo tingrett for å få prøvd vedtakenes gyldighet. Staten tok til motmæle ved tilsvar av 30. september 2013.

Oslo tingrett avsa 26. juni 2014 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen for Flyfort AS for inntektsårene 2006 til 2009 oppheves for så vidt gjelder:
 - a) vurderingen av om selskapet har krav på fradrag for kapitalkostnader slik dette fremgår av skattekontorets vedtak i endringssak av 19. desember 2012 punkt 1.2
 - b) fastsettelse av skattepliktig fordel i form av uttak slik dette er beskrevet i samme vedtaks punkt 1.4
 - c) illeggelse av tilleggsskatt slik dette er beskrevet i samme vedtaks punkt 4.1.
2. Ligningen for Flyfort AS for årene 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder vurderingen av om selskapet tillates endring av konsernbidrag slik dette er beskrevet i skattekontorets vedtak av 24. mai 2013.
3. Ligningen for Lars Nilsen for årene 2006 til 2009 oppheves for så vidt gjelder:
 - a) fastsettelse av skattepliktig fordel i form av utbytte slik dette er beskrevet i skattekontorets vedtak i endringssak av 19. desember 2012 punkt 2.
 - b) illeggelse av tilleggsskatt i samme vedtaks punkt 5.1.

Ny ligning skal fastsettes slik det fremgår av premissene.

4. For øvrig frifinnes staten v/ Skatt øst.

5. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

Tingretten konkluderte med at driften av flyet ikke var egnet til å gi overskudd, og at det derfor ikke forelå virksomhet i skattelovens forstand. Det var da ikke grunnlag for å gi fradrag for kostnader i forbindelse med driften av flyet, jf. skatteloven § 6-1. Tingretten kom imidlertid til at Flyfort hadde kapitalinntekter i form av leie, og at rentekostnader var fradragsberettiget. Tingretten la herunder til grunn at avskrivninger skulle tilbakeføres og komme til fradrag ved salget av flyet.

Tingretten drøftet videre om det var hjemmel for å uttaksbeskatte Flyfort i medhold av skatteloven § 5-2 sammenholdt med § 13-1, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). Tingretten kom til at det ikke var grunnlag for å fravike utgangspunktet om beregning av fordel av leieprisen til

markedspris, og at prinsippene i Storhaugen Invest ikke kom til anvendelse. Ved ny ligning skulle det legges til grunn at fordelene skulle beregnes til den underpris Nilsen hadde betalt ved sin leie av flyet i 2006 og 2007 til en markedsleie av NOK 45 000 per time.

I saken mot Lars Nilsen var tingretten enig med skattekontoret i at driften var lagt opp slik at private kostnader ble veltet over på selskapene, og at det innebar vederlagsfri overføring til Nilsen. Det var derfor grunnlag for utbyttebeskatning etter skatteloven § 10-11, jf. § 5-1. Tingretten kom imidlertid til at prinsippene i Storhaugen Invest dommen ikke fikk anvendelse. Tingretten kom etter dette til at ved ny ligning skulle Nilsens fordel i form av utbytte beregnes på bakgrunn av betalt underpris ved leie av flyet i 2006 og 2007, basert på markedspris på NOK 45 000 per time. For 2008 og 2009 skulle fordelene fastsettes til alt underskudd på driften av flyet i Lani Invest.

Tingretten kom videre til at det skulle ilegges tilleggsskatt for både Flyfort og Lars Nilsen, men at dette skulle ilegges etter statens subsidiære grunnlag.

Tingretten kom til slutt til at det var grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for 2007, men ikke for 2008 og 2009.

Staten v/Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Flyfort og Lars Nilsen har gitt avledet anke. Lani Invest har ikke anket dommen. Ankeforhandling er holdt 24.-27. november 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt fem vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:

Saken mot Flyfort

Virksomhet

Det anføres prinsipielt at Flyfort ikke har drevet næringsvirksomhet. Tingretten har foretatt en korrekt bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det er konkludert med at Flyfort ikke har utøvet virksomhet i skattelovens forstand i de aktuelle ligningsårene, 2006-2009. Flydriften var ikke objektivt sett egnet til å gå med overskudd slik avtalekomplekset og driften var lagt opp.

Det er flere feil ved den fremlagte investeringskalkylen, både på inntektssiden og kostnadssiden. Kalkylen er uansett mindre relevant ved vurderingen av om kravet til økonomisk karakter var oppfylt. Kalkylen forutsetter at det drives fulltids utleie til full markedspris. Dette har ikke vært intensjonen.

Fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt

Ankemotparten har subsidiært anført å ha krav på fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt. Dette kan ikke føre frem. Flyfort har ikke pådratt seg kostnader ut fra et mål om å erverve skattepliktig inntekt.

Tingretten foretar feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det konkluderes med at Flyfort skal inntektsbeskattes for kapitalinntekter i form av utleie.

Kjøpet av flyet tjente i hovedsak Nilsens private interesser. Det er et vilkår at driften er egnet til å gå med overskudd. Slik aktiviteten var lagt opp, var det ikke mulig å oppnå et netto overskudd, jf. skatteloven § 5-1.

For øvrig innebærer tingrettens dom at Flyfort skal inntektsbeskattes for kapitalinntekter i form av utleie. Denne inntektsbeskatningen er ikke lagt til grunn av skattekontoret og innebærer en skjerpning av beskatningen av selskapet. Ligningen er korrekt når Flyfort er nektet fradrag for driftsutgifter/avskrivninger samtidig som leieinntektene ikke er blitt skattlagt på selskapets hånd.

Uttaksbeskatning - anvendelse av Storhaugen Invest dommen

Subsidiært - dersom retten kommer til at Flyfort skal ha fradrag for utgiftene ved flydriften - anføres at selskapet skal uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2 supplert med bestemmelsen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). Den skattepliktige fordel på selskapets hånd fastsettes til de kostnader selskapet har hatt på grunn av disposisjonene. Tingretten foretar feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det konkluderes med at prinsippene i Storhaugen Invest dommen ikke kommer til anvendelse.

Å kjøpe et fly for å tilgodese egne private interesser er en «selskapsfremmed disposisjon» tilsvarende saksforholdet i Storhaugen Invest dommen. Det er ikke adgang til å belaste et selskap for store private kostnader, for deretter å ta eiendelene ut til en antatt markedsverdi, hvor markedsverdien ikke gjenspeiler de kostnader som selskapet har hatt med å investere i formuesgjenstanden. Uttaksbeskatningen skal da omfatte driftskostnader (herunder regnskapsmessige avskrivninger) og kapitalutgifter, samt stipulert avkastning på egenkapitalinnskuddet. Den subsidiære løsningen innebærer at ligningen må hjemvises til ny behandling for beregning av det konkrete inntektstillegget.

Atter subsidiært anføres det at selskapet skal uttaksbeskattes for differansen mellom betalt leie og markedspris, det vil si den underpris som Nilsen har betalt. Dette har også tingretten lagt til grunn. Partene er enige om at markedsprisen skjønnsmessig kan fastsettes til NOK 45 000, slik tingretten har gjort.

Tilleggsskatt

Prinsipalt anføres at Flyfort skal ilegges 30 prosent tilleggsskatt på inntektsøkningen i selskapet som følge av at det ikke er drevet næringsvirksomhet, og selskapet dermed nektes fradrag for kostnadene som er pådratt. Det er imidlertid ikke grunnlag for å legge inn etterfakturert leieinntekt på dette punkt.

Urettmessige saldoavskrivninger er ikke en ren tidfestingsfeil, og skal derfor gi grunnlag for full tilleggsskatt.

Tingretten kom til at det ikke var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt med 30 prosent på inntektsøkningen under henvisning til at Flyfort hadde kapitalinntekter. Ankende part er uenig i dette.

Subsidiært skal det ilegges 30 prosent tilleggsskatt for årene 2006, 2007 og 2008. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at Flyfort unnlot å fakturere inntekt ved bruk av flyet i inntektsårene

2006 og store deler av 2007. Det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for 2006 og 2007. Dette er også i tråd med tingrettens konklusjon. Det er ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for betalt underpris for årene 2008 og 2009.

Endring av konsernbidrag

Tingretten har korrekt kommet til at det var grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for 2007. Tingretten har imidlertid begått feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse, når det er lagt til grunn at konsernbidrag for 2008 og 2009 ikke kunne nektes. Flyfort har opptrådt på en slik illojal måte at det er grunnlag for å nekte konsernbidrag for alle årene i tråd med skattekontorets vedtak.

I saken mot Lars Nilsen

Utbyttebeskatning - anvendelse av Storhaugen Invest dommen

Prinsipalt anføres at Lars Nilsen skal utbyttebeskattes for de private kostnader som er veltet over på selskapene Lani Invest og Flyfort, det vi si for disposisjonsretten til flyet, jf. skatteloven § 10-11, jf. § 5-1.

Tingretten foretar imidlertid også her feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det konkluderes med at prinsippene i Storhaugen Invest dommen ikke kommer til anvendelse. Verdsettelsesregelen i skatteloven § 13-1 suppleres med regelen om utbyttebeskatning etter § 10-11.

Subsidiært anføres det Nilsen skal utbyttebeskattes for den faktiske bruken av flyet. Ankende part har ikke innsigelser mot at en markedspris på NOK 45 000 per time legges til grunn.

Tilleggsskatt

Prinsipalt anføres at det skal ilegges 30 prosent tilleggsskatt på inntektsøkningen som følge av disposisjonsretten. Skattekontorets vedtak er korrekt når det ilegges tilleggsskatt beregnet etter prinsippene i Storhaugen Invest dommen.

Subsidiært - dersom retten kommer til at det ikke grunnlag for å benytte Storhaugen Invest doktrinen - skal det ilegges 30 prosent tilleggsskatt på inntektsøkningen som følge av betalt underpris ved bruken, og 30 prosent skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for bruken av flyet i 2006-2007. Ankende part er enig i at det benyttes en markedspris på NOK 45 000.

Ankende part har lagt ned slik påstand:

I anken:

1. Ved ligningen av Flyfort AS reduseres grunnlaget for beregning av tilleggsskatt således:

For inntektsåret 2006: Av den skatt som faller på kr 1.758.300,-

For inntektsåret 2007: Av den skatt som faller på kr 4.788.450,-.

For inntektsåret 2008: Av den skatt som faller på kr 425.500,-.

2. Ved ligningen av Lars Nilsen for inntektsåret 2007 reduseres utbyttefordelen med kr 1.790.250 kroner,-.
3. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
4. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

I den avledede anke:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotpartene, Lars Nilsen og Flyfort AS, har i hovedtrekk anført:

Saken mot Flyfort

Virksomhet

Prinsipielt anføres at hovedformålet med investeringen var kommersiell utleie av flyet. Flyfort må anses å ha drevet næringsvirksomhet i skattemessig forstand, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Det vesentligste formålet med de pådratte kostnadene er tilknytningen til inntektserverv (utleievirksomhet). Da investeringsbeslutningen ble fattet, fremsto det som sannsynlig at virksomheten var egnet til å gå med overskudd. Flyfort har rett til fradrag for kostander og tap som følge av driften av flyet.

Fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt

Subsidiært anføres det at selskapets inntekter er «vunnet ved [...] kapital», jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20. Kostnader og tap er derved fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1 og § 6-2. På investeringstidspunktet tilsa en forsvarlig forretningsmessig vurdering at flyet ville komme til å stige i verdi i løpet av en femårsperiode.

Uttaksbeskatning - anvendelse av Storhaugen Invest

Det er ikke grunnlag for uttaksbeskatning etter skatteloven § 5-2, jf. § 5-3, i kombinasjon med skatteloven § 13-1, den såkalte Storhaugen Invest-doktrinen.

Problemstillingen er subsidiær og forutsetter at ankemotparten får medhold i kravet om fradrag for kostnader. Hovedformålet med investeringen i flyet var å drive utleie. Investeringen kan da ikke være en selskapsfremmed investering.

Tingrettens vurdering av markedspris for inntektsårene 2006 og 2007 (NOK 45 000) angripes ikke.

Tilleggsskatt

Prinsipielt anføres at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt, fordi selskapet hadde kapitalinntekter i medhold av skatteloven § 5-1. Dette har tingretten korrekt lagt til grunn.

Tingretten har også korrekt lagt til grunn at saldoavskrivningen ikke kan gi grunnlag for full tilleggsskatt fordi det kun er tale om en periodiseringsforskjell. Etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 er det bare nettofordelen som det skal beregnes tilleggsskatt av.

Ankemotparten aksepterer at det ilegges ordinær tilleggsskatt på grunnlag av manglende fakturering i 2006 og frem til 30. oktober 2007. Det er ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Saken mot Lars Nilsen

Uttaksbeskatning

Prinsipalt anføres at det er ikke grunnlag for å utbyttebeskatte Nilsen for underskuddet på driften av flyet etter skattekontorets prinsipale beskatningsgrunnlag, nemlig skatteloven § 10-11 og § 5-1 supplert med skatteloven § 13-1 - Storhaugen Invest-doktrinen. Flyinvesteringen er en normal forretningsmessig disposisjon. Subsidiært - dersom Storhaugen Invest-doktrinen skal anvendes - er det ikke grunnlag for å inntektsføre avskrivninger.

Tingrettens vurdering av markedspris for inntektsårene 2006 og 2007 (NOK 45 000) angripes ikke.

Tilleggsskatt

Partene er enige i at tilleggsskatten må reduseres dersom det ikke er grunnlag for å anvende Storhaugen Invest-doktrinen i saken.

Nilsen aksepterer at det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt for underpris og manglende fakturering. Det er ikke grunnlag for å anvende skjerpet tilleggsskatt for den manglende faktureringen i 2006 og 2007.

Ankemotpartene har lagt ned slik påstand:

I hovedanken:

1. Anken forkastes.

I motanken:

2. Skattekontorets vedtak av 19. desember 2012 i endringssak for Flyfort AS og Lars Nilsen for inntektsårene 2006-2009 kjennes ugyldige.
3. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS driver virksomhet i skattemessig forstand.
4. Skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag for Flyfort AS for inntektsåret 2007 kjennes ugyldig
5. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS kan yte konsernbidrag til Lani Invest AS.

I begge tilfeller:

6. Staten ved Skatt øst betaler sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av ligningsvedtak fattet av skattekontoret 19. desember 2013 vedrørende Flyfort og Lars Nilsen for inntektsårene 2006-2009.

For Flyfort er spørsmålet om kostnader forbundet med flyet er fradragsberettiget og hvilke prinsipper som skal anvendes for uttaksbeskatning av selskapet. I tillegg er det spørsmål om tilleggsskatt. For Nilsen er det spørsmål om hvilke prinsipper som skal anvendes for uttaksbeskatning, samt spørsmål om tilleggsskatt.

Saken gjelder også gyldigheten av skattekontorets vedtak 24. mai 2013 hvor Flyfort nektes endring av konsernbidrag.

Saken mot Flyfort

1. Virksomhet

Hovedspørsmålet i saken er om Flyfort har drevet virksomhet i skattelovens forstand, slik at kostnader forbundet med anskaffelse og drift av flyet er fradragsberettiget.

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten. Etter lagmannsrettens syn må investeringen i og driften av flyet anses som næringsvirksomhet.

Lagmannsretten vil først redegjøre for de aktuelle rettsreglene for hva som anses som skattemessig virksomhet. Lagmannsretten vil deretter foreta en gjennomgang av skattevedtaket for dette spørsmålet, og til sist vurdere bevisene i saken.

Rettslige utgangspunkter

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

Hovedregelen om inntekt fremgår av skatteloven § 5-1. Det heter her at som skattepliktig inntekt anses «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet [...]»

Hva som skal anses som virksomhet i skattemessig forstand, er ikke definert i loven. Rettspraksis og juridisk teori gir nærmere veiledning om innholdet i begrepet.

I Rt-1985-319 (Ringnes) fremgår det at det sentrale i virksomhetsbegrepet er at «virksomheten objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd, om ikke det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt.»

I Zimmer, lærebok i skatterett, 7. utg. side 138 fremgår det at begrepet virksomhet kan forstås som «aktivitet med økonomisk karakter».

Det fremgår videre av Ringnesdommen at vurderingen skal ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår. Det vises til Zimmer, op.cit, side 284-285 hvor det står følgende:

Etter dette er det sentrale - som særlig Ringnes-dommen fastslår - er om aktiviteten vil kunne lede til overskudd. Det er ikke tilstrekkelig at aktiviteten skaper bruttoinntekter hvis omkostningene som er forbundet med aktiviteten overstiger disse [...]. Vurderingen skal ha utviklingen over en årrekke for øye, og ikke bare det enkelte inntektsår. En aktivitet kan gå med underskudd i flere år uten av den grunn å tape sin karakter av å være virksomhet hvis rimelige utsikter til overskudd er tilstede; dette vil ofte være tilfelle i en oppstartsfase, men kan være aktuelt også ellers.

Skjæringstidspunktet for vurderingen av om en aktivitet har økonomisk karakter, er når investeringsbeslutningen fattes. Domstolene skal ikke - som den klare hovedregel - sensurere forretningsskjønnet og avskjære kommersielle tap etter en vurdering i «etterpåklokskapens lys». Det vises til Rt-2009-1473 avsnitt 37 med videre henvisning til Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen), hvor det heter:

Det følger av dommen at det ikkje kan setjast opp noko generelt vilkår om at ei investering må vere objektivt eigna til å gi inntekter. Med den kunnskapen som ein ofte kan ha i ettertid, vil det då også ofte kunne siast at det er opplagt at ei investering objektivt sett ikkje var eigna til å gi inntekter. Ikkje berre er det slik at utviklinga kan ta ei anna retning enn det investoren tenkte seg, men det kan også vise seg at vurderingane har svikta. Dette er då ikkje avgjerande. For det første er det berre «i reine unntakstilfelle» at det kan bli tale om å nekte frådrag fordi kostnaden - investeringa - ikkje var føremålstenleg. Domstolane skal ikkje sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører ei investering eller tek på seg ein kostnad. Og for det andre må vurderinga takast utgangspunkt i situasjonen slik denne var på investeringstidspunktet.

Lagmannsretten går etter dette over til å se nærmere på skattekontorets vurdering av om investeringen hadde økonomisk karakter.

Skattekontorets vedtak

Skattekontoret kom til at investeringen ikke kunne anses som virksomhet. Under skattekontorets bevisvurdering i vedtaket på side 43 fremgår det at vurderingstemaet er hvorvidt driften av flyet er egnet til å gi overskudd (regnskapsmessig overskudd).

Skattekontoret har vurdert selskapets kalkyle og peker i vedtaket på at «sentrale forhold som kapitalkostnader og avskrivninger/verditap ikke er hensyntatt ved lønnsomhetsvurderingen av investeringen.» Videre fremgår det av vedtaket på side 44 at flyet ikke har oppnådd det antall utleietimer til utenforstående som ble lagt til grunn i kalkylen, og at spørsmålet er hva som er hovedårsaken til dette avviket. Om dette skriver skattekontoret:

Selskapet har i forbindelse med bokettersynet innhentet uttalelser fra uavhengige utenlandske aktører som leier ut privatfly, [...]. Det anføres at antall timer som ble lagt til grunn i den opprinnelige kalkylen senere har vist seg å være i tråd med det utenlandske operatører mener

var realistisk i samme periode. Uttalelsene er svært korte, og det er ikke tatt forbehold om fortrinnsrett for eier. Det legges til grunn at uttalelsene baserer seg på at flyet til enhver tid skal kunne leies ut til charterformål, og at det ikke foreligger begrensning i form av fortrinnsrett. Det faktum at det er gitt en fortrinnsrett til bruk av flyet er et sentralt faktum ved vurderingen av mulig antall utleietimer. Skattekontoret legger til grunn at det ikke er sannsynliggjort at forventet antall utleietimer er realistisk tatt i betraktning den konkrete virksomhet.

I vedtaket på side 48 vurderer skattekontoret betydningen av at prosessen knyttet til omregistrering ble forsinket, og legger til grunn at det ikke er tvilsomt at dette har hatt betydning for den kommersielle omsetningen i 2007. Skattekontoret konkluderer likevel med at «[p]å den annen side endrer ikke dette det faktum at virksomheten slik den er lagt opp, etter skattekontorets vurdering, uansett ikke er egnet til å gi overskudd.»

Skattekontoret oppsummerer sin vurdering i vedtaket på side 49:

Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at måten aktiviteten er lagt opp på ikke er egnet til å gi overskudd. Vurderingen som lå til grunn for anskaffelsen tar ikke høyde for de totale kostnadene, og ved beregningen av forventet antall utleietimer har man ikke tatt høyde for den fortrinnsretten som er gitt eier i wetlease. Kalkylen gir ikke en objektiv fremstilling av inntekter og kostnader tatt i betraktning måten driften er lagt opp på. Videre finner skattekontoret anførte grunner for fortrinnsretten lite adekvate, og den faktiske bruken underbygger realiteten i fortrinnsretten i wetlease.

Etter dette konkluderer skattekontoret slik:

Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at det ikke er sannsynliggjort at virksomheten, slik den er lagt opp, er egnet til å gi overskudd. Måten driften er lagt opp på og faktisk bruk taler for at hovedformålet med anskaffelsen og pådratte kostnader er indirekte hovedaksjonærs private ønske og behov for fly.

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn skattekontoret. Etter lagmannsrettens mening var investeringen, slik den fremsto på investeringstidspunktet, objektivt sett egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten vil i det følgende foreta en gjennomgang av markedet for utleie og salg av fly, investeringsbeslutningen og investeringskalkylen, wetleaseavtalen og den faktiske bruken av flyet. Dette er de mest sentrale forholdene i saken ved vurderingen av om anskaffelsen og driften av flyet skal anses som virksomhet.

Lagmannsrettens bevisvurdering

Markedet for utleie og salg av fly på tidspunktet for investeringsbeslutningen

Lagmannsretten legger til grunn at markedet for utleie av fly til forretningskunder var i vekst i 2005/2006. Det samme var flyprisene for både nye og brukte flymaskiner. Det vises til redegjørelse i anledning ligningssaken 15. februar 2011 fra administrerende direktør i Sundt Air, Tor Bratli, til advokatfirmaet Wikborg Rein. Det fremgår her at flymarkedet ble rammet av en

krise i 2001-2003, blant annet på grunn av terrorfrykt og lav økonomisk vekst. I perioden 2004-2008 opplevde markedet en betydelig vekst. Det var ventelister for levering av fly. Dette førte til voldsom etterspørsel, og kjøp av fly for gjensalg var av mange i flybransjen ansett som en lønnsom investering.

Skattekontoret har lagt til grunn at prisene på fly samlet sett falt kraftig i perioden 2001 til 2010, men kontoret er også enig i at prisen var stigende på det tidspunktet Flyfort kjøpte flyet, i 2006. Om dette heter det i vedtaket på side 50:

Markedspris for privateide fly noteres i den såkalte Aircraft Blurbook. Det fremkommer av «Historical Value Reference Bombardier 1997 - CL-640 Challenger» utarbeidet av Aircraft Bluebook at nypris for flyet var ca. 20 mill. dollar. Statistikken viser en samlet svak stigning i perioden 1997 til 2001. I perioden 2001 til 2010 har prisen samlet sett falt kraftig, og det første betydelige prisfallet kom i 2002 til 2004. Dette var i perioden hvor det såkalte dotcom krakket inntraff. Prisen steg gradvis i perioden 2004 til 2008, før den igjen falt kraftig. Prisen har i perioden 2002-2010 aldri nådd opp til nypris på ca. 20 mill. dollar.

I følge skattekontorets vedtak traff altså Flyfort sin investeringsbeslutning midt i den perioden da prisene steg gradvis.

Lagmannsretten legger til grunn at den nevnte veksten i markedet var bakgrunnen for at Nilsen tok kontakt med Tor Bratli i Sundt Air for å starte sonderinger for å kjøpe fly.

Investeringsbeslutningen og investeringskalkylen

Lars Nilsen tok kontakt med Tor Bratli i slutten av 2005. Bakgrunnen var at han ønsket bistand i vurderingen av om det var aktuelt å gå inn i flymarkedet, hvilket fly han skulle investere i, og hvordan flyet skulle driftes. De hadde flere møter i 2006.

Flyfort har lagt frem en investeringskalkyle i saken og anfører at kalkylen viser at investeringen hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv og var egnet til å gi overskudd.

Staten ved Skatt øst har reist spørsmål om kalkylen - slik den er lagt frem i saken - ble opprettet før investeringen. Det er blant annet vist til at kjøpesummen på USD 17,9 millioner, som er lagt til grunn i kalkylen, ikke var klar i februar 2006. Det er også vist til at økonomisjef Ketil Kvalvik, ved åpningsmøtet for bokettersynet 30. september 2009, var usikker på om det var utarbeidet noen skriftlig kalkyle i forkant av investeringsbeslutningen. Flyfort ettersendte kalkylen til skattekontoret 28. mai 2010.

Ankemotparten har lagt frem utskrift av «Egenskaper» for det aktuelle excel-dokumentet. Det fremgår her at kalkylen er opprettet 6. mars 2006 kl. 17:03, og sist endret 10. mars 2006. Lagmannsretten legger dette til grunn. Lagmannsretten legger videre til grunn at dokumentet ble oppdatert fortløpende. Siste oppdatering skjedde da kjøpesummen på USD 17,9 millioner var klar ved inngåelse av intensjonsavtalen 3. juli 2006. Det var Kvalvik som opprettet dokumentet, og la inn de tallene han fikk fra Nilsen. Nilsen baserte igjen sine tall på input fra Bratli.

Ankende part har i prosedyren anført at kalkylen er mindre relevant for å vurdere om kravet til økonomisk karakter er oppfylt. Ankende part har herunder vist til at det avgjørende for spørsmålet

om fradragsrett er at både avtaleverket og den faktiske bruken av flyet viser at det aldri var ankemotpartens intensjon å følge det som står i kalkylen om utleie til markedspris. Mye av bevisførselen i ankeforhandlingen har likevel, fra begge prosessfullmektigenes side, dreiet seg om kalkylen. Ankende part har pekt på svakheter ved kalkylen for å underbygge det som er ankende parts anførsel - at investeringen ikke hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv, men hovedsakelig var begrunnet i hovedaksjonærens private interesse.

Før lagmannsretten tar stilling til ankende parts anførsel om at avtaleverket og den faktiske bruken av flyet viser at Flyfort ikke hadde intensjon om å følge kalkylen, vil retten derfor gå gjennom noen deler av kalkylen som prosessfullmektigene har trukket frem.

På inntektssiden legger kalkylen opp til en timepris på NOK 35 000 per år med en årlig vekst på 1,5 prosent, slik at år 5 er timeprisen satt til NOK 42 534. Timeprisen er noe lavere enn den pris partene for lagmannsretten er enige om skal utgjøre markedsprisen, NOK 45 000.

Antall flytimer er satt opp med en jevn stigning. År 1 - 300 timer, år 2 - 500 timer, år 3 - 800 timer, og år 4 og 5 - 1 000 timer. Ankende part har anført at timeantallet ikke var realistisk, og har underbygget dette med en oversikt fra skattevedtaket (side 16) over den faktiske bruken til Lars Nilsen og samlet utleie:

«2006 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie

Lars Nilsen 74:48 100,00

Sum 78:48 100,00 % 300:00

2007 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie

Lars Nilsen 143:50 ca. 55,54

BWG Homes ASA 55:15 ca. 21,35

Charter 51:15 ca. 19,80

Internt 08:15 ca. 3,15

Sum 258:35 99,84 % 500:00

2008 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie

Lars Nilsen 169:00 ca. 62,02

BWG Homes ASA 01:15 ca. 0,42

Charter 98:40 ca. 36,11

Internt 03:55 ca. 1,30

Sum 272:50 99,85 % 800:00»

Tallene for 2009 fremkommer noe senere i vedtaket:

«2009 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie

Lars Nilsen 74:27 ca. 59,26

Charter 42:53 ca. 33,94

BWG Homes ASA 05:07 ca. 4,05

Internt 01:10 ca. 0,88

Flyfort AS 01:55 ca. 1,24

Sum 125:32 99,37 % 1000:00»

Lagmannsretten er enig med ankemotparten i at det ikke er treffende å ta utgangspunkt i 2006 som år 1 i kalkylen. Kalkylen bygger på at år 1 skal være det første hele driftsåret. Som det fremgår ovenfor, ble ikke flyet registrert i Norge før i oktober 2007. Det er derfor 2007, eller aller helst 2008, som det er mest naturlig å ta utgangspunkt i dersom den faktiske bruken skal sammenlignes med det som var forutsatt i kalkylen.

Ankemotparten har laget følgende oversikt over faktisk oppnådde flytimer i 2007 til 2009. Her er det tatt utgangspunkt i 2007 som år 1:

	Faktisk	Budsjett
2007 (år 1)	258	300
2008 (år 2)	272	500
2009 (år 3)	125	800

Staten har videre lagt frem en oversikt over hvor mange dager flyet «fulgte» Nilsen på hans reiser i perioden 2006 til 2009:

2006 - 36

2007 - 134 dager

2008 - 116 dager

2009 - 66 dager

Betydningen av at det er Lars Nilsen og hans nærstående som har vært den største leietakeren i den aktuelle perioden, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Spørsmålet lagmannsretten skal ta stilling til her, er om de budsjetterte flytimene var realistiske på det tidspunktet da investeringen ble gjort. Etter lagmannsrettens syn viser bevisførselen at det på dette tidspunkt fremsto som sannsynlig å oppnå et slikt antall utleietimer.

Som det fremgår ovenfor, var tallene basert på innspill fra Bratli. Han baserte igjen sine erfaringstall på opplysninger som han fikk fra flyselskapet Air Alsie i Danmark. Det vises til Bratlis forklaring om at Air Alsie oppnådde mellom 900 og 1 200 utleietimer med den samme flymaskinen i årene forut for investeringen. Det vises videre til de øvrige uttalelsene som ankemotparten har lagt frem i saken, herunder fra Flughafen Saarbrücken med loggbøker, KLM Aviation, TCTJ Holdings Inc, Florida Wings og Jetflite. Samtlige uttalelser tilsier at det var realistisk å budsjettere med det antall flytimer som er lagt til grunn i kalkylen.

Betydningen av at Flyfort ikke oppnådde disse flytimene, og årsaken til dette, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Videre er det i kalkylen lagt inn en verdistigning på flyet fra USD 17,9 millioner til USD 20 millioner med en konverteringskurs på USD 6,5. Ankende part har anført at en økning med nesten 12 prosent over en femårs periode ikke var realistisk. Det er pekt på at gjennomgående - over tid - vil eldre fly falle i verdi. Lagmannsretten er ikke enig i dette når det - som i dette tilfellet - var tale om en investeringshorisont på fem år.

Som det fremgår ovenfor, må vurderingen av forventet verdiøkning tas ut fra markedssituasjonen da investeringen ble gjort. Lagmannsretten viser her til uttalelsene i Aircraft Bluebook Newsletter 2006 Spring og Aircraft Bluebook 29. september 2010. I sistnevnte rapport er det lagt frem en graf med utvikling av flypriser for det aktuelle flyet i vår sak. «Historic Trend» viser at markedet falt betydelig etter terrorangrepet i USA den 11. september 2001. Fallet fortsatte frem til 2003, hvor kurven fikk en jevn stigning. Denne kurven var fortsatt stigende da Flyfort traff investeringsbeslutningen i 2006. Markedet var på dette tidspunkt optimistisk. Lagmannsretten kan ikke se at det var urealistisk å bygge en beslutning på at markedet skulle opp til samme eller tilnærmet samme nivå som i 2001.

Når det gjelder selve anskaffelseskostnadene, bemerker lagmannsretten at investeringskalkylen bygger på den faktiske kjøpesummen for flyet, men ikke tar med transaksjonskostnader med ca. NOK 860 000 i «trustee» honorar til Emerald Aviation. Selskapet har videre aktivert kostnader til klassifisering med ca. NOK 14,8 millioner. Det vises til oppstilling i prosesskriv 18. mars 2014 fra Skatt øst. Deler av de aktiverte balanseførte kostnadene må anses som rene driftsutgifter som skulle vært kostnadsført direkte.

Når det gjelder de faste utgiftene ved flyet, har Flyfort erkjent at kalkylen har noen svakheter. Management Fee til Sundt Air og pilotkostnader er ikke tatt med. Dette beløper seg til om lag NOK 5,3 millioner per år. Videre fremgår det av den såkalte wetlease avtalen, som lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor, at Lani Invest skulle betale en provisjon på 10 prosent av brutto leieinntekter ved eksternt utleie. Dette er heller ikke tatt hensyn til i kalkylen.

De variable kostnadene er beregnet til NOK 23 600 per time. Dette er i tråd med vedlegg til wetlease avtalen, men bevisførselen viser at de faktiske tallene ble høyere.

Ovennevnte gjennomgang viser således at det var enkelte svakheter i kalkylen. Etter lagmannsrettens mening kan likevel ikke kalkylen i seg selv tilsi at investeringen ikke hadde økonomisk karakter. Både inntektssiden og de faste og variable kostnadene i kalkylen bygget på vurderinger fra Sundt Air. For ankende part var flymarkedet et nytt forretningsområde. Det var i denne situasjonen naturlig å hente råd hos Sundt Air, som var en profesjonell operatør i flymarkedet. For lagmannsretten har det kommet frem at Sundt Air nok hadde begrenset erfaring fra chartermarkedet da selskapet ga sine råd til Flyfort. Sundt Air var på dette tidspunkt i en tidlig etableringsfase innenfor chartertrafikk. Sundt Air ønsket videre å ta opp konkurransen med det danske flyselskapet, Air Alsie, og hadde trolig en egeninteresse i at Flyfort investerte i det aktuelle flyet. De rådene som kom fra Sundt Air, kan derfor ha vært noe mer optimistiske er det objektivt sett var grunnlag for.

Det er likevel ikke tilstrekkelige holdepunkter for at de vurderingene som ble gjort, både fra Flyfort og Sundt Airs side, ikke var reelle kommersielle vurderinger. De feil som skattemyndighetene har avdekket i ettertid, særlig på kostnadssiden, endrer ikke denne konklusjonen. Dersom forutsetningene som kalkylen bygger på, hadde slått til, ville investeringen gitt en positiv kontantstrøm og en viss avkastning på totalkapitalen.

Wetlease avtalen

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfte det som er ankende parts hovedanførsel. Ankende part anfører at den faktiske bruken av flyet og wetlease avtalen må forstås slik at det ikke var meningen å etterleve kalkylen. Ankende part anfører i den forbindelse at hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat bruk, og at driften av flyet derfor ikke kan anses som virksomhet.

Lagmannsretten har kommet til at wetlease avtalen ikke kan forstås slik at hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat bruk.

Som det fremgår ovenfor, inngikk Lani Invest i juli 2006 en avtale om at Sundt Air skulle leie flyet uten mannskap (dry lease), og en avtale om at Sundt Air skulle leie det tilbake til Lani Invest med mannskap (wetlease). Avtaleverket trådte i kraft 1. februar 2008.

I vedlegg I til drylease avtalen var det bestemt at Sundt Air skulle betale en månedsleie på NOK 410 000. Etter wetlease avtalen skulle Lani Invest betale NOK 994 000 per måned til Sundt Air for beredskap og leie av flyet. Sundt Air skulle deretter foreta en avregning to ganger i året av de faktiske og variable kostnader. Overskudd /underskudd på drift og utleie av flyet ville dermed ende hos Lani Invest, som med dette i praksis hadde risikoen for selve driften av flyet.

I wetlease avtalens punkt 2 om formålet fremgår det:

Formålet med avtalen er at [Lani Invest] skal kunne leie Flyet med mannskap samt nødvendige fasiliteter av [Sundt Air], under følgende gitte forutsetninger:

Flyet skal stilles i «Beredskap» for [Lani Invest], slik at [Lani Invest] kan benytte Flyet senest i løpet av 12 timer fra behovet er varslet [Sundt Air]. Denne Beredskapen er å forstå som en fortrinnsrett [Lani Invest] har til å leie Flyet fremfor andre leietakere.

Videre heter det i wetlease avtalens punkt 1, siste setning, at «[i]tillegg ønsker [Lani Invest] å sikre seg at Flyet stilles i beredskap for deres disposisjon i overensstemmelse med de betingelser som fremgår av denne avtalen.

Nilsen har forklart for lagmannsretten at hans primære formål med investeringen var å drive utleie av flyet. Han hadde derfor ikke behov for en klausul som ga ham fortrinnsrett til å leie flyet fremfor andre leietakere. Flyfort eller Lani Invest engasjerte ikke advokat ved inngåelse av avtaleverket. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at avtaleverket kom i stand ved at Sundt Airs advokat, Gian Luca Congeddu, sendte utkastet til Nilsen. Det var ingen forhandlinger om avtalen mellom partene, og utkastet bygget mest sannsynlig på standard avtaler som Congeddu/Sundt Air hadde. På bakgrunn av forklaringen til Bratli samt den skriftlige redegjørelsen 10. september 2012 fra Ola Vøllestad, Director Sales and Marketing Sundt Air, legger lagmannsretten til grunn at det er relativt vanlig med en slik fortrinnsrett i utleieavtale mellom flyoperatør og kunde (eier av flyet).

Det er likevel betimelig å spørre hvorfor Nilsen signerte på en wetlease avtale som ga Lani Invest fortrinnsrett fremfor andre leietakere, når han anfører at hovedformålet med investeringen var å drive kommersiell utleie.

Nilsen har forklart at han ikke reagerte på klausulen om fortrinnsretten. Han antok for sin del at det var en fordel for potensielle utleiekunder at Sundt Air var forpliktet til å stille flyet i beredskap på 12 timer. Lani Invest kunne da benytte sin prioritet slik at enhver kunde fikk mulighet til å få leie flyet med 12 timers varsel. Bratli har langt på vei bekreftet at han tolket klausulen på tilsvarende måte.

Lagmannsretten finner ingen støtte for en slik forståelse i avtalens ordlyd. Lagmannsretten er likevel enig med ankemotparten i at hvis Lani Invest ikke benyttet fortrinnsretten, ville beredskapsplikten for Sundt Air kunne komme charterkunder til gode. Kundene ville da ha mulighet til å få et fly chartret raskere enn dersom Sundt Air ikke hadde slik beredskapsplikt. Men dersom det var meningen å formulere en helt generell beredskapsplikt for Sundt Air overfor enhver kunde - og ikke bare overfor Lani Invest - er det underlig at avtalen er blitt slik den er blitt.

Lagmannsretten mener likevel at det i dette tilfellet ikke først og fremst er wetlease avtalen som gir uttrykk for hva som var Flyforts formål med investeringen. Avtalen oppstiller etter sin ordlyd en juridisk rettighet for Lani Invest til å hindre utleie til eksterne ved å benytte seg av fortrinnsretten. Bevisførselen viser imidlertid at Nilsen faktisk ikke har benyttet seg av denne fortrinnsretten. Det vises til forklaringen fra Trude Edvardsen i Sundt Air, som var den som håndterte alle bestillingene av flyet. Edvardsen forklarte for lagmannsretten at Nilsen var opptatt av at flyet skulle leies ut mest mulig. Denne forklaringen bekreftes også av e-post 27. oktober 2006 fra Edvardsen til blant annet Bratli. Under punktet «utleie» fremgår det at Nilsen ønsket at det skulle bli mye utleie.

Edvardsen har videre forklart at utleievirksomheten foregikk slik at eier ble kontaktet når Sundt Air hadde en aktuell leietaker til flyet. I følge Edvardsens forklaring bekreftet Nilsen de aller fleste bestillingene som kom inn. Det var bare var et fåtall ganger at han avslo utleie, og dette

skyldes i hovedsak at det var tale om reisemål eller kundegrupper som ikke var ønskelig. Edvardsen kunne ikke huske at Nilsen noen gang hadde benyttet seg av fortrinnsretten. Ankende part har heller ikke lagt frem bevis som taler for dette.

Tvert i mot ga bevisførselen eksempler på at Nilsen sa fra seg turer som han hadde bestilt, fordi det senere kom inn bestillinger fra eksterne for det samme tidspunktet. Det vises til Edvarsens forklaring på dette punkt.

I tillegg kommer at Sundt Air - med tillatelse fra Nilsen - benyttet flyet i to anbudskonkurranser. Den ene konkurransen gjaldt statsministerens kontor og den andre gjaldt Statoil. Dersom Sundt Air hadde vunnet konkurransen, ville anbudet trolig tatt mye av flyets kapasitet.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at wetlease avtalen og klausulen om prioritet ikke har vært til hinder for kommersiell utleie. Nilsen har ikke benyttet prioriteten. Det er derfor ikke grunnlag for å konkludere med at ankemotparten - som følge av inngåelse av wetlease avtalen - ikke mente å følge kalkylen, og at hovedformålet med investeringen var privat bruk.

Lagmannsretten går så over til å vurdere betydningen av Nilsens bruk av flyet.

Nilsens bruk av flyet

Avtaleverket må ses i sammenheng med det som har vært Nilsens faktiske bruk av flyet. Spørsmålet er om Nilsen har benyttet flyet så mye privat at det ikke var grunnlag for å drive utleie i den utstrekning som kalkylen forutsetter. Dette reiser igjen et spørsmål om hovedformålet har vært kommersiell utleie eller privat bruk.

Som det fremgår av gjennomgangen ovenfor, var det Nilsen og hans nærstående som brukte flyet mest i perioden 2006 til 2009. Selv med Nilsens bruk av flyet, lyktes ikke Flyfort å nå det antall flytimer som var budsjettert. Det gjelder selv om det tas utgangspunkt i at år 1 i kalkylen er driftsåret 2007 eller 2008. Det vises til ovennevnte oversikt fra skattekontorets vedtak (side 16) over antall timer Nilsen har brukt flyet og antall timer det er leid ut til eksterne.

Videre er det et faktum at Nilsen ikke har blitt fakturert for bruken av flyet fra 2006 og frem til forholdet ble avdekket ved åpningsmøtet til bokettersynet i september 2009. Det vises til bokettersynsrapporten side 20 følgende og forklaringen fra rådgiver Mette Melby i Skatt øst vedrørende manglende fakturering for tre ulike perioder; 1) før godkjenningen i luftfartøyregisteret i oktober 2007, 2) etter godkjenningen og før inngåelsen av wetlease avtalen i februar 2008, 3) og fra wetlease avtalen og frem til bokettersynet i september 2009. Nilsen og Kvalvik har forklart at den manglende faktureringen var en uheldig «glipp» fra Kvalviks side, og at Nilsen ble etterfakturert straks de ble klar over forholdet. Nilsen ble i etterfaktureringen ikke fakturert for den prisen som var oppgitt som «hourly rate». Han ble i stedet fakturert for de fastsatte variable kostnadene på NOK 23 600 per time, jf. vedlegg til wetlease avtalen.

Flyets logg viser at Nilsen i første rekke har benyttet flyet privat i ferier, høytider og weekender. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at leiemarkedet til forretningskunder - som er mest aktuelt i saken her - er begrenset i disse periodene. Det vises til forklaringene fra Bratli og Edvarsen på dette punkt, samt redegjørelsen 10. september 2012 fra Vøllestad i Sundt Air. Det vises også til statistikk fra Eurocontrol som er lagt frem i saken.

Ankemotparten har pekt på at Nilsen også brukte rutefly på feriereiser - eller bestilte andre fly hos Sundt Air - fordi det aktuelle flyet var leid ut til eksterne. Som eksempel er det vist til familiens reise til Miami 28. juni med retur 29. oktober 2009. Reisen ble gjort med British Airways. Bokettersynet ble varslet 7. september 2009, slik at reisen altså ble bestilt før bokettersynet var kjent for Nilsen - i motsetning til hva tingretten la til grunn.

Etter lagmannsrettens syn gir ikke bevisførselen holdepunkter for at Nilsens bruk av flyet har vært til hinder for kommersiell utleie.

Det er likevel grunn til å reise spørsmål om Nilsens private bruk av flyet - og at ankemotparten ikke nådde de budsjetterte antall utleietimer - tilsier at hovedformålet med investeringen var nettopp privat bruk og ikke kommersiell utleie.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for en slik konklusjon. Etter lagmannsrettens mening kan det forhold at budsjettert antall flytimer ikke ble nådd, i det vesentligste forklares med to omstendigheter: For det første at registreringen av flyet tok lang tid. For det andre at virkningene av finanskrisen begynte å slå ut på utleiemarkedet siste halvdel av 2008.

Når det gjelder omregistreringen, bemerkes det at Sundt Air hadde forespeilet Flyfort at prosessen skulle ta tre til fire måneder. I stedet tok prosessen 15 måneder, og Flyfort mistet ett års omsetning og mulighet til å etablere seg i markedet før finanskrisen inntraff. Forsinkelsen skyldes hovedsakelig nye regler på området samt vanskeligheter med å fremskaffe tegninger av modifikasjoner som tidligere var gjort på flyet. Dette var ikke forhold som Flyfort kunne forutse eller kunne påvirke i særlig grad.

Kort tid etter at flyet var godkjent og registrert i Norge, slo virkningene av finanskrisen inn, og flybransjen ble særlig hardt rammet. Dette erkjennes også i skattevedtaket side 48. Det vises for øvrig til Bratlis forklaring og Sundt Airs årsrapport for 2008.

Etter lagmannsrettens mening var fallet i utleiemarkedet hovedårsaken til at Flyfort ikke oppnådde de budsjetterte timene i 2008 og 2009. En naturlig konsekvens av at flyet ikke ble leid ut, var at Nilsen benyttet det privat i stedet for å leie andre fly hos Sundt Air eller reise med rutefly. Når det gjelder årene 2006 og det meste av 2007, er det bare én forklaring på at Nilsen og hans nærstående brukte flyet mest. Flyet var ikke godkjent for kommersiell drift i Norge.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at investeringen objektivt sett var egnet til å gi overskudd, og at driften av flyet har økonomisk karakter. Avtaleverket og den faktiske bruken av flyet gir ikke grunnlag for en annen konklusjon enn at hovedformålet med investeringen var å drive kommersiell utleie av flyet.

Driften av flyet må etter dette anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1, og Flyfort har krav på fradrag for kostnader som er pådratt, jf. skatteloven § 6-1.

Konklusjon

Den avledede anken har etter dette ført frem.

Skattekontorets vedtak 19. desember 2012 i endringssak for Flyfort og Lars Nilsen for inntektsårene 2006 til 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning skal det legges til grunn at Flyfort i disse årene drev virksomhet i skattemessig forstand knyttet til utleie av fly.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å drøfte ankemotpartens subsidiære anførsel; om Flyfort har krav på fradrag knyttet til kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1.

2. Uttaksbeskatning av Flyfort

Lagmannsretten går etter dette over til å behandle ankende parts subsidiære påstand om uttaksbeskatning av Flyfort.

Dersom Flyfort skal ha fradrag for utgifter ved flydriften, har ankende part subsidiært anført at selskapet skal uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2 supplert med bestemmelsen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1 og prinsippene i Storhaugen Invest dommen, når kjøp og drift av flyet er å anse som virksomhet i skattelovens forstand. Men ettersom ankende part har opprettholdt den subsidiære anførselen, vil lagmannsretten kort drøfte problemstillingen nedenfor.

Etter skatteloven § 5-2 første ledd første punktum anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføringer av formuesgjenstander som skattepliktig inntekt. Bestemmelsen lyder slik:

- (1) Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste.
[...]

Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelene tas ut fra, i dette tilfellet Flyfort. Som hovedregel skal da fordelene beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelene, i dette tilfellet Nilsen, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor i saken mot Nilsen.

Som det fremgår ovenfor, brukte Nilsen flyet til private formål uten å betale leie til Flyfort i 2006 og frem til november 2007. Bruken ble først faktureret etter at bokettersynet hadde startet i 2009. Flyfort hadde i denne perioden det operative driftsansvaret for flyet. Tingretten kom til at det var grunnlag for å uttaksbeskatte Flyfort etter skatteloven § 5-2, jf. § 5-3 for den inntektsreduksjon Flyfort hadde hatt som følge av at Nilsen hadde betalt underpris i 2006 og 2007. Markedsprisen ble skjønnsmessig fastsatt til NOK 45 000 per time.

Fra november 2007 til og med 2009 leide Nilsen flyet fra Sundt Air. Nilsen betalte da leie til Sundt Air, og Sundt Air satt med den operative driften. Tingretten kom til at det ikke var grunnlag for å anse underprisen ved denne leien som uttak overfor Flyfort.

Partene er enige i at Flyfort skal uttaksbeskattes i tråd med tingrettens konklusjon - dersom fordelene skal verdsettes etter skatteloven § 5-3. Partene er ikke enige om BWG betalte underpris ved leie av flyet.

I Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) er det slått fast at § 5-2 kan suppleres med § 13-1 om adgang til skjønnsligning i tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet.inntekten skal da fastsettes med skjønn som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Skatteloven § 13-1 første og tredje ledd lyder slik:

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) [...]
- (3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Det stilles opp tre vilkår for at skjønnsligning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefellesskap mellom partene, skattyteren må ha lidt inntektstap, og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Dersom vilkårene er oppfylt, skal skjønnsligningen ta utgangspunkt i hva situasjonen hadde vært uten interessefellesskapet - det såkalte armlengdeprinsippet. Bestemmelsen i § 5-3 om omsetningsverdi kommer da ikke til anvendelse.

Prinsippene for anvendelse av § 13-1 er trukket opp i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) og omtales som Storhaugen Invest-doktrinen. I avsnitt 54 fremgår det:

Selskapet har med styrke anført at det ervervet eiendommen fordi den ville ha et gevinstpotensial ved senere salg. Et slikt synspunkt kan etter mitt syn være relevant når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Dersom ervervet og utleien av eiendommen - på grunn av muligheten for salgsgevinst - må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd. Det er imidlertid ikke holdepunkter for å anta at dette var situasjonen i dette tilfellet. Det foreligger ingen dokumentasjon for at slike vurderinger ble foretatt da selskapet kjøpte eiendommen. Storhaugen Invest AS er ikke et selskap som har til formål å erverve eiendommer med sikte på salg, og selskapet måtte ta opp et lån på over 2 millioner kroner for å finansiere kjøpet. Jeg er enig med staten i at kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser.

Disse prinsippene ble videreført i Rt-2014-1293 (Elysee) [skal nok være Rt-2014-614]. I avsnitt 32 skriver førstvoterende med tilslutning fra tre dommere at det i dette tilfellet ikke var grunnlag for å se den aktuelle transaksjonen - samlet sett - som «en normal forretningsmessig disposisjon». Og videre i avsnitt 33 konkluderer flertallet med at det var aksjonærens «private interesser» som hadde vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Det var dermed årsakssammenheng mellom selskapets inntektsreduksjon og interessefellesskapet.

Skattekontoret la til grunn at verdsettelsesregelen i § 5-2 måtte suppleres med bestemmelsen om interessefellesskap i § 13-1. Om dette skriver skattekontoret følgende i vedtaket på side 51:

Skattekontoret har konkludert med at hovedformålet med anskaffelsen av flyet var private interesser. Alternativ hjemmel for beskatning er derfor å uttaksbeskatte selskapet i medhold av skatteloven § 5-2. [...]

Uttak i dette tilfellet foretatt av aksjonær og uttakets gjenstand er tjenester i form av disposisjonsrett til selskapets fly.

Utgangspunktet er at fordelene skal settes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd, siste punktum.

I de tilfeller hvor det er sannsynliggjort at det er veltet private kostnader over på selskapet har Høyesterett i dom av 30.04.2003 (Rt-2003-536 «Storhaugen Invest») lagt til grunn at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesregelen i skatteloven § 5-2 første ledd, siste punktum med skatteloven § 13-1. Skatteloven § 13-1 første ledd og tredje ledd hitsettes:

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

..

Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Det er ikke tvilsomt at det foreligger interessefellesskap mellom partene.

Spørsmålet er om det foreligger et inntektstap. Høyesterett har i den nevnte dommen konstatert at dersom selskapet ikke får dekket sine kostnader samt en løpende avkastning på investert kapital, foreligger det et inntektstap. Det er ikke tvilsomt at vilkåret er oppfylt i foreliggende sak.

Spørsmålet er om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Det vises til drøftelsen over hvor det er lagt til grunn at flyet hovedsakelig er anskaffet som en følge av aksjonærs private interesser. Det er ikke tvilsomt at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet.

Vilkårene for å fastlegge fordelene ved skjønn i medhold av skatteloven § 13-1 tredje ledd er oppfylt.

Det følger av Storhaugen Invest dommen at fordelene skal fastsettes til de utgifter som selskapet har hatt på grunn av disposisjonene - renteutgifter og driftsomkostninger - samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet.

Lagmannsretten mener - i likhet med tingretten - at skattekontoret bygger sitt vedtak på feil faktum og feil lovanvendelse. Vedtaket må derfor oppheves, slik tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesreglene i skatteloven § 5-2 med skatteloven § 13-1 i denne saken. Lagmannsretten finner det tilstrekkelig å vise til drøftelsen ovenfor under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet.

Lagmannsretten kom her til at det var kommersielle motiv som var hovedformålet med investeringen, og ikke Nilsens private ønsker, slik ankende part har anført. Basert på den bevisbedømmelsen som lagmannsretten har gjort under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet, kan ikke investeringen anses som en selskapsfremmed disposisjon slik tilfellet var i Storhaugen Invest dommen. Investeringen hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv, og var - på det tidspunkt investeringen ble gjort - objektivt sett egnet til å gi overskudd.

Etter dette må statens anke på dette punkt forkastes.

Ved ny ligning legges til grunn at fordelene skal beregnes til den underpris Lars Nilsen betalte ved sin leie av flyet basert på en markedspris på NOK 45 000. Det vises til tingrettens dom side 18 femte og sjette avsnitt.

Lagmannsretten legger videre til grunn at også BWG betalte underpris ved leie av flyet. Det vises til vedtaket punkt 2.2.

3. Tilleggsskatt for Flyfort

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfte spørsmålet om tilleggsskatt for Flyfort.

Flyfort ble varslet om mulig illeggelse av tilleggsskatt i skattekontorets brev 20. desember 2010.

Tilleggsskatt ilegges en skattyter som har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» når opplysningsplikten «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2. Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409. Det må ikke foreligge unnskyldelige forhold hos skattyter, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Skjerpet tilleggsskatt ilegges hvis skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, jf. ligningsloven § 10-5.

Flyfort er i vedtaket på side 60 prinsipielt ilagt 30 prosent tilleggsskatt for inntektsøkningen og etterfakturert leieinntekt. Begrunnelsen fra skattekontoret var at Flyfort ikke ga opplysninger i selvangivelsen om utleien av flyet til Nilsen, herunder avtalen om wetlease og prioritet for Nilsen. Ettersom tingretten kom til at Flyfort hadde krav på fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt, var det ikke grunnlag for tilleggsskatt på bakgrunn av statens prinsipielle grunnlag.

Staten ved Skatt øst har anket dommen på dette punkt.

Ettersom lagmannsretten har kommet til at driften av flyet er virksomhet, og at selskapet har krav på fradrag for kostnader, er det ikke grunnlag for tilleggsskatt etter statens prinsipielle grunnlag. Lagmannsretten er således enig med tingretten i at denne del av vedtaket må oppheves som ugyldig.

Ankende parts subsidiære grunnlag for tilleggsskatt er at Flyfort unnlot å fakturere inntekter ved bruk av flyet i inntektsåret 2006 og store deler av 2007, og at selskapet senere har etterfakturert

Nilsen og BWG med en langt lavere pris enn utenforstående har betalt i samme periode. Dette er forhold som ikke ble opplyst om til ligningsmyndighetene, og opplysningssvikten har ført til skattemessige fordeler for Flyfort.

Tingretten la til grunn at Flyfort ved dette hadde gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene som de forsto at kunne få betydning for ligningsbehandlingen.

Tingretten kom også til - slik skattekontoret subsidiært hadde gjort gjeldende i vedtaket - at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt var oppfylt, idet Flyfort sterkt kunne bebreides for å ha unnlatt å gi opplysninger til ligningsmyndighetene om unnlatt fakturering og fakturering til underpris.

Flyfort aksepterer at det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt på grunnlag av manglende fakturering i 2006 og frem til 30. oktober 2007 (det vil si før drylease avtalen ble inngått), men er ikke enig i at det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, slik tingretten la til grunn. Flyfort har derfor gitt avledet anke på dette punkt.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for manglende opplysninger om unnlatt fakturering 2006 og store deler av 2007 samt fordel ved betalt underpris.

Lagmannsretten har lagt til grunn at utleie av flyet var virksomhet, og at investeringen var kommersielt begrunnet. Da måtte det også kunne forventes at driften av flyet var profesjonell. Flyet var selskapets eneste aktiva, og selskapet hadde ingen annen virksomhet enn å leie ut flyet. Etter lagmannsrettens syn var selskapet kjent med at flyet ble brukt i de aktuelle periodene, og at Sundt Air ikke fakturerte kunden før drylease og wetlease avtalene hadde trådt i kraft. Lagmannsretten mener at det er sterkt klanderverdig at det ble gitt slike mangelfulle opplysninger, og at dette ikke kan forklares som et unnskyldelig forhold.

Vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt for 2006 og store deler av 2007 i tråd med skattekontorets vedtak, er etter dette til stede.

Anken fra staten ved Skatt øst om ileggelse av tilleggsskatt på det prinsipale grunnlaget til skattekontoret, har ikke ført frem. Den avledede anken fra Flyfort om at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, har heller ikke ført frem.

Lagmannsretten trenger ikke ta stilling til ankende parts anførsel om at saldoavskrivningen ikke kan gi grunnlag for full tilleggsskatt, ettersom staten ikke fikk medhold i at utbyttebeskatningen skulle skje etter skatteloven § 5-2 jf. § 13-1.

4. Endring av konsernbidrag for Flyfort

Staten ved Skatt øst har ikke fått medhold i sin prinsipale anførsel om at kostnadene ved investeringen og drift av flyet ikke er fradragsberettiget. Lagmannsretten har ovenfor i drøftelsen under punkt 1 kommet til at investeringen og driften var virksomhet.

Partene er enige om at spørsmålet om endring av konsernbidrag bare kommer til anvendelse dersom staten får medhold i sin prinsipale anførsel.

Det er etter dette ikke grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for Flyfort for inntektsårene 2007, 2008 og 2009.

Anken fra staten ved Skatt øst forkastes, og den avledede anken fra ankemotparten har ført frem. Skattekontorets vedtak vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag kjennes ugyldig. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort kan yte konsernbidrag til Lani Invest.

Saken mot Lars Nilsen

5. Uttaksbeskatning av Lars Nilsen

Lagmannsretten går etter dette over til saken mot Lars Nilsen og behandler ankende parts prinsipale anførsel om uttaksbeskatning.

Som det fremgår ovenfor, har lagmannsretten lagt til grunn at Flyfort skal uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2. Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelen tas ut fra, i dette tilfellet Flyfort. Som hovedregel skal da fordelen beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelen, i dette tilfellet Nilsen, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Bestemmelsen lyder slik (første ledd og annet ledd første punktum):

- (1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. § 5-20 og § 5-30.
- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. [...]
[..]

Utgangspunktet er at også fordelen for Nilsen skal settes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd siste punktum. Partene er enige i at markedsprisen per time er NOK 45 000.

Skattekontorets vedtak legger prinsipielt til grunn at Nilsen skal utbyttebeskattes for disposisjonsretten, jf. skatteloven § 10-1, jf. § 13-1. Skattekontoret har herunder lagt til grunn at Nilsen har veltet private kostnader over på selskapene, og at dette innebærer en vederlagsfri overføring fra selskapet til Nilsen. Om dette skriver skattekontoret i vedtaket på side 28:

Det følger av drøftelsen som er gjort på selskapet at flyet etter en konkret helhetsvurdering mest sannsynlig er anskaffet til private formål i Lars Nilsens interesse.

Det er således veltet private kostnader over på selskapet som representerer en vederlagsfri overføring til Lars Nilsen, jf. skatteloven § 5-1 og § 10-11.

[...]

Det følger av skatteloven § 13-1 tredje ledd at inntektene skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det følger av Rt. 2003 at i de tilfeller hvor det er veltet private kostnader over på selskapet skal fordelen (utbytte) fastsettes til de kostnader

som Flyfort AS og Lani Invest AS har hatt som en følge av disposisjonene - renteutgifter og driftsomkostninger, samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet.

Når det gjelder drøftelsen, om skattelovens regler om utbyttebeskatning kan suppleres med regelen i § 13-1, viser lagmannsretten til drøftelsen ovenfor om utbyttebeskatning av Flyfort. Lagmannsretten mener - i likhet med tingretten - at skattekontoret bygger sitt vedtak på feil faktum og feil lovanvendelse. Vedtaket må derfor oppheves, slik tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesreglene i skatteloven § 5-2 med skatteloven § 13-1 i denne saken.

Lagmannsretten finner det også her tilstrekkelig å vise til drøftelsen ovenfor under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet. Lagmannsretten kom her til at det var kommersielle motiv som var hovedformålet med investeringen, og ikke Nilsens private ønsker, slik ankende part har anført. Basert på den bevisbedømmelsen som lagmannsretten har gjort under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet, kan ikke investeringen anses som en selskapsfremmed disposisjon slik tilfellet var i Storhaugen Invest dommen. Investeringen hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv, og var - på det tidspunkt investeringen ble gjort - objektivt sett egnet til å gi overskudd.

Ved ny ligning skal det legges til grunn at Nilsens fordel i form av utbytte beregnes på bakgrunn av betalt underpris ved leie av flyet i 2006 til og med 2009.

6. Tilleggsskatt for Lars Nilsen

Lagmannsretten har i likhet med tingretten kommet til at den prinsipale del av vedtaket er ugyldig når det gjelder utbyttebeskatning. Det samme vil dermed også gjelde den prinsipale begrunnelsen for å ilegge tilleggsskatt, jf. vedtaket side 38. Partene er enige i at tilleggsskatten skal reduseres dersom det - som i vår sak - ikke er grunnlag for å anvende Storhaugen Invest-doktrinen.

Nilsen er i vedtaket side 39 - punkt 5.2 - subsidiært ilagt 30 prosent tilleggsskatt på betalt underpris på leie av flyet. I tillegg er han ilagt 30 prosent skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for bruk av flyet i 2006 og 2007.

Nilsen aksepterer at det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt på underpris og manglende betaling, men mener at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for den manglende betalingen.

Lagmannsretten er enig med skattekontoret og tingretten i at det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for perioden med den manglende betalingen, slik skattekontoret har lagt til grunn i det subsidiære grunnlaget i vedtaket på side 39 flg.

Manglende betaling for bruk av flyet må anses som et sterkt klanderverdig forhold. Nilsen visste at han hadde brukt flyet i den aktuelle perioden, og at han ikke betalte for bruken. Han brukte flyet i stor utstrekning. Virksomheten var i utgangspunktet profesjonell, men utleie til Nilsen var det eneste som skjedde i virksomheten på dette tidspunkt på grunn av manglende godkjenning. Det foreligger etter lagmannsrettens syn ikke unnskyldelige forhold, og skjerpet tilleggsskatt for 2006 og 2007 skal ilegges. Opplysningene fra Kvalvik om det var en «glipp» at selskapet ikke fakturerte Nilsen, endrer ikke lagmannsrettens vurdering.

Lagmannsretten viser for øvrig til skattekontorets vurdering i vedtaket side 40, som lagmannsretten slutter seg til. Skattekontoret skriver her:

Skattekontoret finner det bevist utover enhver rimelig tvil at skattyter har handlet grovt uaktsomt hvor forsett ikke kan utelukkes. Det anses ikke tvilsomt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til skattemessige fordeler. Vilåårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Skattekontoret finner å ilegge 30 % skjerpet tilleggsskatt for fordel ved bruk før flyet ble godkjent for charter.

Anken fra staten ved Skatt øst om ileggelse av tilleggsskatt på det prinsipale grunnlaget til skattekontoret, har ikke ført frem. Den avledede anken fra Lars Nilsen om at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, har heller ikke ført frem.

7. Sakskostnader

Flyfort har fått medhold i at det skal gis fradrag for kostnader forbundet med investering i og driften av flyet (virksomhet), samt at Storhaugen Invest-doktrinen ikke skal legges til grunn ved beregning av uttaksbeskatning av selskapet. Som en følge av dette har Flyfort også fått medhold i kravet om endring av konsernbidrag. Staten har som følge av dette ikke fått medhold i at det var grunnlag for tilleggsskatt etter det prinsipale skattegrunnlaget, men har derimot fått medhold i at det var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Lars Nilsen har også fått medhold i at Storhaugen Invest-doktrinen ikke skal legges til grunn ved beregning av uttaksbeskatning av Nilsen. Som følge av dette har staten ikke fått medhold i tilleggsskatt etter det prinsipale skattegrunnlaget, men har derimot fått medhold i at det var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Hovedspørsmålet i saken har vært om investeringen og driften av flyet kunne anses som virksomhet. Det er dette spørsmålet som beløpsmessig har hatt størst betydning, som har tatt mest tid i saken og som har krevd mest forberedelse. De øvrige spørsmålene i saken har for både Flyfort og Nilsen langt på vei vært avhengige av utfallet av hovedspørsmålet. Flyfort og Lars Nilsen har etter dette fått medhold i det vesentlige, og ankemotpartene har vunnet saken både hva gjelder hovedsaken og den avledede anken, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd, jf. første ledd.

Ankemotpartene har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for erstatningsansvar etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Kaare Andreas Shetelig har krevd sakskostnader for lagmannsretten med 793 150 kroner. I tillegg kreves merverdiavgift (198 287 kroner), utarbeidelse av felles juridisk utdrag (7 600 kroner), halve kostnaden med fagkyndige meddommere i tingretten (140 800 kroner) og rettsgebyr for den avledede anken (20 640 kroner). Totalt kreves det dekket 1 160 477 kroner. Staten ved Skatt øst har protestert mot at Flyfort og Nilsen tilkjennes halvparten av kostnadene for de fagkyndige meddommerne ettersom Lani Invest AS ikke lenger er part i saken. Lagmannsretten er enig i dette, og tilkjenner 2/3 av 140 800 kroner, det vil si 93 866 kroner.

De totale kostnadene for lagmannsretten blir da 1 113 543 kroner. Lagmannsretten mener at kostnadene har vært nødvendige og tilkjenner beløpet, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Flyfort og Nilsen har også krevd tilkjent sakskostnader for tingrettens behandling. Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør kravet for tingretten, jf. § 20-9 annet ledd. Ankemotpartene har krav på full erstatning også for tingretten, og det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for erstatningsansvar, jf. § 20-2 tredje ledd.

For tingretten har ankemotpartene krevd 932 100 kroner eks. merverdiavgift. Lagmannsretten legger til grunn at arbeidet relatert til saksøkerne i tingretten, Flyfort, Nilsen og Lani Invest, er likelig fordelt, slik det fremgår at arbeidet er fordelt mellom ankemotpartene i lagmannsretten. Salærkostnadene for Flyfort og Nilsen i tingretten beløper seg da til 621 400 kroner eks. merverdiavgift, og 776 750 kroner inkludert merverdiavgift. I tillegg kreves kostnader til juridisk utdrag dekket med 9 000 kroner, som for Flyfort og Nilsen utgjør 6 000 kroner.

Totalt blir da kravet for tingretten på 776 761 kroner. Lagmannsretten mener at kostnadene har vært nødvendige og tilkjenner beløpet, jf. § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

Hovedanken

1. Anken forkastes.

I motanken

2. Skattekontorets vedtak av 19. desember 2012 i endringssak for Flyfort AS og Lars Nilsen for inntektsårene 2006 til 2009 kjennes ugyldig.
3. Ved ny ligning legges til grunn at Flyfort AS driver virksomhet i skattemessig forstand.
4. Skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag for Flyfort AS for inntektsåret 2007, kjennes ugyldig.
5. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS kan yte konsernbidrag til Lani Invest AS.

I begge tilfeller

6. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatt øst 1 113 543 – enmillionetthundreogtrententusenfemhundreogførtitre - kroner til Flyfort AS og Lars Nilsen innen to uker etter dommens forkynnelse.
7. I sakskostnader for tingretten betaler staten ved Skatt øst 776 761 – sjuhundreogsyttisekstusensjuhundreogsektien - kroner til Flyfort AS og Lars Nilsen innen to uker etter dommens forkynnelse.

SkN 15-141 Skattefri fisjon

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

Frostating lagmannsrett: Dom av 12. desember 2015, **sak nr.:** LF-2015-104639

Dommere: Lagdommer Mats Stensrud, Lagdommer Knut Røstum, Tingrettsdommer Ragnhild Vada. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2014-140647 - Frostating lagmannsrett LF-2015-104639 (15-104639ASD-FROS).

Parter: Høie Eiendom AS (advokat Einar Harboe) mot Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

Sammendrag: Skattefri fisjon etter skatteloven § 11-8 krever at aksjekapitalen fordeles mellom selskapene etter samme forhold som nettoverdiene fordeles. Skatteklagenemnda la i foreliggende sak til grunn at aksjekapitalen var ikke fordelt i samme forhold som verdiene var fordelt mellom det utskilte selskapet og det gjenværende, og behandlet derfor fisjonen som en skattepliktig realisasjon. Lagmannsretten opphevet ligningen – skatteklagenemndas faktagrunnlag og skjønn fremsto ikke riktigere enn skattyters.

Anken gjelder spørsmål om det foreligger skattefri fisjon av aksjeselskap, nærmere bestemt ligningen av Høie Eiendom AS for året 2005 og gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 28. februar 2014:

«Alminnelig inntekt for 2005 reduseres med kr 48.811.000, fra kr 53.281.150 til kr 5.200.150.

Saldo på gevinst- og tapskonto forbundet med overdragelse av varemerker settes til kr 21.900.000 pr. 31. des. 2005»

Her redegjøres det kort for sakens bakgrunn, først utviklingen frem til 2005:

- Det har vært produsert Høie sengetøy siden 1850.
- Høie AS ble stiftet i 1986. Selskapet produserte Høie sengetøy og Berger ullpledd. Virksomheten hadde hovedsete i Mosby, Kristiansand.
- Morten Berg startet i 1987 produksjon av dyner og puter på Brekstad i Sør-Trøndelag. Han etablerte selskapet Mascot Berg Tekstil AS.
- I 1999 ble Høie AS solgt til Mascot Berg Tekstil AS for kr 79.988.000.
- Morselskapet Mascot Berg Tekstil AS endret i 2001 navn til Mascot Høie AS.
- Den 31. desember 2003 ble aksjeposten i Høie AS nedskrevet med kr 15 mill. fra kr 84,2 mill. til kr 69,2 mill.
- Den 31. desember 2004 ble aksjeposten i Høie AS nedskrevet med ytterligere ca. kr 11,5 mill. fra kr 69,2 mill. til kr 57.717.000.

I 2005 ble konsernet omstrukturert:

- Høie AS solgte metervareproduksjonen til det nystiftede selskapet Høie Fabrikker AS i februar 2005. Dette var et datterselskap av Mascot Høie AS.
- Deler av Høie AS ble utfisjonert til Mosby Sengetøy AS. Det gjaldt handel, kontor og lager. Varemerkene Høie og Berger og goodwill fulgte med.

- Høie AS endret 20. april 2005 navn til Høie Eiendom AS og ble et rent eiendomsselskap.
- Ved fisjonen ble Høie AS verdsatt til kr 57.717.000
Av dette ble det overført verdier til Mosby Sengetøy AS for kr 34 224 000
Mens restverdiene ble igjen i Høie AS (Høie Eiendom AS) kr 23 493 000.
- Aksjekapitalen ble fordelt tilsvarende med 59 % på Mosby Sengetøy AS og 41 % på Høie Eiendom AS.
- I forbindelse med fisjonen ble Mosby Sengetøy AS innfusjonert i morselskapet Mascot Høie AS.
- Morselskapet overtok dermed rettighetene til varemerkene Høie og Berger.
- Fisjonen ble vedtatt av styret 17. mars 2005 og av generalforsamlingen 6. mai 2005.
- Fisjonstidspunktet var tidspunktet for styrets vedtak - 17. mars 2005.
- Både fisjonen og fusjonen ble tillagt regnskapsmessig virkning fra 1. januar 2005.

Ligningen av Høie Eiendom AS for inntektsåret 2005:

- Først ble Høie Eiendom AS lignet i samsvar med innlevert selvangivelse.
- I 2007-2009 ble det holdt bokettersyn.
- Skattekontoret traff 24. juni 2011 vedtak, hvorefter inntekten for Høie Eiendom AS i 2005 ble forhøyet med kr 53.281.150, og selskapets verdi satt til kr 100.000.000 på fisjonstidspunktet. Fisjonen som selskapet hadde gjennomført ble ansett som en skattepliktig disposisjon. Etter skattekontorets mening var aksjekapitalen ikke fordelt i overensstemmelse med skatteloven (skl) § 11-8 første ledd.
- Høie Eiendom AS påklaget vedtaket 21. oktober 2011.
- Skatteklagenemndas vedtak 28. februar 2014 innebar en reduksjon i forhold til skattekontorets vedtak. Verdien av eiendelene i Høie AS ble nedjustert fra kr 100.000.000 til kr 72.500.000.

Rettssaken:

Høie Eiendom AS tok 28. august 2014 ut stevning mot staten v/Skatt Midt-Norge (staten) ved Sør-Trøndelag tingrett. Høie Eiendom AS nedla påstand om opphevelse av skatteklagenemndas vedtak. I tilsvarende påstand tok staten frifinnelse.

Sør-Trøndelag tingrett avsa 7. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Høie Eiendom AS plikter innen 2 - to - uker fra forkynnelse å erstatte Skatt Midt-Norge sine sakskostnader med 147.661 - etthundredeogførtisjutusensekshundredeogsekssten – kroner.

Høie Eiendom AS v/advokat Einar Harboe har 5. juni 2015 anket dommen til Frostating lagmannsrett. Staten v/advokat Helge Aarseth har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Trondheim tinghus 3. og 4. november 2015. Lagmannsretten mottok forklaring fra styreleder Morten Berg, dessuten fra vitner: statsaut. revisor Erling Magne Moseng, statsaut. revisor Svein Gunnar Olsen (på telefon), økonomisjef Frode Johnsen, konsulent Tom Benestad i Impello AS og seniorskattejurist Tor Inge Indset.

Høie Eiendom AS har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. mars 2014 vedrørende ligningen av inntektsåret 2005 for den ankende part kjennes ugyldig. Ved ny ligning legges til grunn at fisjonen av Høie Eiendom AS følger kontinuitetsprinsippet.
2. Den ankende part tilkjennes omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Høie Eiendom AS anfører at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

Umiddelbart etter kjøpet av Høie AS i 1999 reiste selskapets revisor spørsmål om kostprisen for aksjene kunne forsvares i morselskapets balanse. Det ble gjennomført en rekke tiltak for å forbedre de økonomiske resultatene, men tiltakene var ikke tilstrekkelige. Etter et samspill med revisor nedskrev morselskapet - noe motvillig - verdien av aksjene, først i 2003-regnskapet og deretter i 2004-regnskapet. Revisor godkjente regnskapene, men kunne for sin del gjerne sett nedskrivning i større omfang.

Nedskrivning skjedde på grunnlag av regnskapslovens krav og medførte ingen skattemessige fordeler.

I 2005 var den bokførte verdien av aksjeposten i Høie AS kr 57.716.844. Verdien ved fisjonen måtte fastsettes ved skjønn. Siktemålet var en forsvarlig verdi. Verdien ble fordelt mellom de to selskapene:

- Høie Eiendom AS
- Mosby Sengetøy AS.

Skatteklagekontoret forfekter en verdsettelse som selskapets revisor etter inngående vurdering ikke mente var i samsvar med regnskapsloven.

Skatteloven gir ingen anvisning på fremgangsmåte ved verdsettelse, men etter skl § 11-8 første ledd er det et vilkår for skattemessig kontinuitet at selskapets nettoverdier fordeles i samme forhold som aksjekapitalen fordeles ved fisjon.

Staten har reist innvendinger mot saksbehandlingen i Høie Eiendom AS. Det er imidlertid resultatet som teller. Videre hevder staten at verdsettelsen var uriktig. Impello AS har bevist at det ikke er holdepunkter for denne kritikken.

Det er ikke grunnlag for å tilsidesette verdsettelsen, jf Rt-1994-326. Til det kreves et kvalifisert avvik fra det som skattemyndighetene mener er riktig.

Skatteklagenemndas vurdering er en samlet verdi av eiendelene på kr 72.500.000, istedenfor kr 57.717.000. Dette innebærer en økning på ca. 20 %. Verdien er fordelt med 67,6 % på Mosby Sengetøy AS og 32,4 % på Høie Eiendom AS. Skattyters fordeling var 59 % og 41 %.

Forskjellen er for beskjedne, jf praksis i henhold til ligningsloven § 9-6 nr 3 a.

Skatteklagenemnda mener tilsynelatende at verdien av Høie Eiendom AS kan fastsettes til et eksakt tall. Spørsmålet er imidlertid om det foreligger en verdsettelse innenfor eller utenfor et intervall. Høie Eiendom AS må godskrives et betydelig handlingsrom - og spesielt her hvor det dreier seg om et varemerke. Man må forholde seg til en konkret markedssituasjon, og ikke nøye seg med teoretiske regneøvelser.

Når det gjelder tingrettens dom, bemerkes:

- Ved fisjonen ble det lagt til grunn forsvarlige verdier på selskapets virksomhet og eiendeler. Skjønnsutøvelsen måtte skje ved en rekke valg, herunder av metode og beregningsforutsetninger.
- Tingrettens fremstilling av saksbehandlingen er uholdbar. Nedskrivning av verdiene i Høie AS var begrunnet med virksomhetens negative utvikling, og basert på konkrete regnskapstall. Styret bestemte omfanget av nedskrivningene etter innspill fra revisor.
- Tingretten vektlegger ikke at satsen for royalty på 1 % var forsvarlig, hensett til de faktiske omstendighetene.
- Selskapet har lojalt søkt å besvare alle henvendelser fra skattekontoret.
- Tingrettens holdning er at skatteklagenemnda har en betydelig skjønnsmargin. Dette forutsetter at det er skjønnsadgang - et grunnlag for å tilsidesette skattyters oppgaver. Det riktige er at skattyter har en betydelig skjønnsmargin ved verdsettelsesskjønn. Dette gjelder både ved valg av royalty og ved verdsettelse av virksomheten under ett. Hvis ikke skattemyndighetene kan påvise at skattyters fordeling av nettoverdier ved fisjonen er klart uforsvarlig, foreligger det ingen endringsadgang.
- I selvangivelsen fremgikk det at Høie Eiendom AS ble fisjonert i 2005, og at det både hadde funnet sted en kapitalnedsettelse og en fordeling av verdiene i selskapet. Dette er situasjonen ved enhver fisjon. Det fremgikk at selskapet drev aktiv virksomhet og at verdifordelingen måtte bero på et verdsettelsesskjønn. Høie Eiendom AS var følgelig vernet av 2-årsfristen for endring i ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a - dette fordi verdifordelingen fremstår som forsvarlig, og ikke uriktig i ligningslovens forstand.
- Tingrettens vurdering synes å bygge på en forestilling om at skatteklagenemndas verdiberegning gir uttrykk for den eneste forsvarlige fordeling og at selskapets egne tall dermed er uriktige i forhold til ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a.

Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Staten hevder at tingrettens dom er riktig, og at skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

Ved fisjonen ble nettoverdien av eiendelene fordelt:

- kr 34.224.000 ble overført til det overtakende selskap, Mosby Sengetøy AS, og
- kr 23.493.000 ble tilbake i Høie AS, som endret navn til Høie Eiendom AS.

Aksjekapitalen ble tilsvarende fordelt på selskapene med henholdsvis 59 % og 41 %.

Skatteloven §§ 11-4 flg åpner for skattefri fisjon når aksjekapitalen fordeles mellom selskapene etter samme forhold som nettoverdiene fordeles. Bestemmelsene er utslag av et kontinuitetshensyn som står sentralt i reglene om skattefri fusjon og fisjon.

Dersom aksjekapitalen ikke fordeles etter dette prinsippet, kan ikke fisjonen gjennomføres skattefritt. Skattereglene må praktiseres likt, uavhengig av den konkrete aksjeeiers individuelle skatteposisjon. Det har ingen skattemessig betydning at Mascot Høie AS eide samtlige aksjer i Høie AS, jf fritaksmetoden i skl § 2-38.

Hovedspørsmålet er verdsettelse.

Ved ligningen for 2005 ble selskapets verdsettelse som grunnlag for fordeling av aksjekapitalen fraveket.

Selskapet anvendte en substansverdiberegning:

Bokførte verdier	kr 43.717.000
Merverdi av fast eiendom	kr 3 000 000
Verdien av varemerkene Høie og Berger	kr 11 000 000.

Metoden var uegnet.

Skatteklagenemnda har i vedtaket fremhevet at verdsettelsen av varemerkene var svært mangelfull. Det var ikke en forsvarlig verdsettelse av selskapets aktiva på fisjonstidspunktet, og den var ikke tilstrekkelig dokumentert. Det heftet derfor alvorlige feil ved skattyters verdsettelse i forbindelse med fisjonen. Følgelig var det adgang for ligningsmyndighetene til å anvende skjønn.

Staten er enig med tingretten i at «Vurderingen av 10. mai 2005 hvor eiendelene ble verdsatt til kr 57.717.000 er opplagt utilstrekkelig».

Skatteklagenemnda benyttet avkastningsberegning. Det sentrale var å stipulere de fremtidige kontantstrømmene, for deretter å neddiskontere beløpene til en nåverdi. Man benyttet en diskonteringsrente som uttrykker et fastsatt avkastningskrav.

Skatteklagenemnda har - ut fra tilgjengelig informasjon - foretatt en forsvarlig vurdering av elementene som inngår i skjønnet.

Ligningsmyndighetene etterspurte budsjett for 2004 og 2005, men anmodningen ble ikke etterkommet. Slike budsjettall ble fremlagt først ved Impello AS' beregninger i tingretten.

Ved valg av diskonteringsrente er det akseptert at den forretningsmessige risikoen lå godt over gjennomsnittet.

Skatteklagenemndas verdsettelse er basert på et forsvarlig skjønn.

Staten mener at 10-års fristen for endring kommer til anvendelse. Dette var også tingrettens vurdering.

Lagmannsretten bemerker:

Skattefri fisjon etter skl § 11-8 krever at aksjekapitalen fordeles mellom selskapene etter samme forhold som nettoverdiene fordeles. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at vilkåret om skattemessig kontinuitet ikke er oppfylt, og har derfor behandlet fisjonen som en skattepliktig realisasjon. Hovedtemaet er gyldigheten av dette vedtaket. I tillegg er partene uenige om det gjelder en frist på to eller ti år for å endre ligningen.

Nedenfor tar retten for seg deler av faktum som har vesentlig betydning for begge hovedspørsmål, jf punkt 1-5. Deretter behandles de rettslige spørsmålene under punkt 6-7:

1. Kjøpet av Høie AS og markedsutviklingen frem mot 2005
2. Skattyters balanse ved fisjonen
3. Skattyters vurdering av goodwill og varemerke
4. Skattyters oppfølging av henvendelser fra skattemyndigheten
5. Skattemyndighetens vurdering av fisjonsbalansen, valg av metode og forutsetninger for verdsettelse, herunder av varemerke og goodwill
6. Om det gjelder en frist på to år eller ti år for endring av ligningen for 2005
7. Gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.

1. Kjøpet av Høie AS og utviklingen frem mot 2005

Forhistorien er grunnleggende for vurderingen av selskapets verdsettelse av selskapsverdiene på fisjonstidspunktet.

Mascot Berg Tekstil AS var lenge interessert i å kjøpe Høie AS, og antydte i et brev i 1996 at man var villig til å betale kr 50 mill. for aksjene. Kjøpet til ca kr 80 mill. i 1999 ble i ettertid ansett som dyrt, først av revisor, senere av selskapet selv. Etter gjentatt påtrykk fra revisor ble aksjeposten nedskrevet i 2003 og 2004.

Varemerket Høie var forbundet med høy kvalitet og høye priser. På slutten av 1990-tallet kom det imidlertid mange aktører i markedet for sengetøy. I motsetning til puter og dyner ble sengetøy et moteprodukt. Designere presenterte vår- og høstkolleksjoner. På 2000-tallet kom også de store butikkjedene som konkurrerte om å selge sengetøy til lave priser. Eksempelvis var Mascot Høie AS hovedleverandør til kjeden Jysk i de nordiske land.

Konkurransen med prispress førte til at mindre produsenter ble kjøpt opp, fusjonert eller nedlagt, slik at det igjen ble et fåtall produsenter. Driftskostnadene i Norge medførte at norske fabrikker først ble flyttet til baltiske land, i neste omgang nedlagt der, hvoretter man satset på leieproduksjon i Asia. Dette var også utviklingen for Høie sengetøy. I dag har man basert seg utelukkende på leieproduksjon i lavkostland.

2. Skattyters balanse ved fisjonen

I tilknytning til fisjonen utarbeidet daværende økonomisjef følgende oppstilling datert 10. mai 2005:

«Vurdering av aksjer i Høie AS pr. 31.12.04.

Til grunn for vurdering av aksjer i Høie AS pr. 31.12.04. er de verdsettinger som er gjort i forbindelse med omorganisering av selskapet pr 01.01.05.

Produksjonsvirksomheten er solgt ut til et nystiftet heleid datterselskap: Høie Fabrikker.

Handelsvirksomheten er fisjonert ut til et nystiftet heleid datterselskap: Mosby Sengetøy.

Verdiene fordeles slik:

		Bokført verdi i Mascot Høie AS, regnskap	
Bokført verdi EK i MS:	23.224'		
Merverdi av varemerke og goodwill:	<u>11.000'</u>		
Sum verdi	34.224'	46.056	
Bokført verdi i Høie:	20.493'		
Merverdi eiendom	<u>3.000'</u>		
Sum verdi	23.493		
		23.224'	
Totalt	57.717	69.280	11.563.000,- nedskr.

Merverdi varemerke og goodwill er basert på en antatt markedsverdi.

Merverdi eiendom er basert på takst.

Vedlagt oversikt over fordeling av balanse i Høie AS.»

3. Skattyters vurdering av goodwill og varemerke

Fisjonsbalansen var, som det fremgår ovenfor, basert på bokførte verdier med to justeringer:

- «Merverdi» (egentlig samlet verdi) av varemerke og goodwill ble satt til kr 11 mill
- Merverdi av eiendom kr 3 mill.

Det er førstnevnte verdi som er omtvistet. I tillegg har skatteklagenemnda reist innvendinger mot at skattyters verdsettelsesmetode - at det ble benyttet substansverdier istedenfor avkastningsberegning basert på et normalresultat.

Morten Berg forklarte i lagmannsretten at selskapets vurdering var preget av at kjøpet av Høie AS i ettertid fremstod som kostbart, videre av nedskrivningene i 2003 og 2004, samt markedsutviklingen.

I en rapport til ledergruppen 13. februar 2005 skrev Morten Berg om markedsutviklingen:

«Vi har hatt en uttrolig dårlig start på det nye året med en januaromsetning hvor vi bommet med ca. 8 mill. kr i forhold til budsjett. Vi har i tillegg mottatt flere negative signaler hva gjelder fremtidig salg av sengetøy, blant annet så skal Jysk slutte med Høie /Mascot

sengetøy, Coop valgte Borås på medlemstilbud og salget av den nye vårkolleksjonen ser ut å bli en total bom.

Jeg antar at den totale svikten i omsetning i forhold til budsjett (Norden) vil beløpe seg til over 20 mill. kr. for 2005.

Alle de 5 store dynekundene (som tar over 80 % av salget) har startet med unbranded dyner og puter det siste halvåret og denne utviklingen vil sannsynligvis fortsette. ...»

Om dyner og puter heter det:

«Det norske markedet er nå mer enn noen gang preget av styrket konkurranse blant våre største kunder. Et typisk trekk i denne utviklingen er at kjeder som Coop, Princess, H&D og Jysk nå ser på mulighetene for privat brand. ...

En tenkelig utvikling er at alle kjedene vil ha sitt eget varemerke på dyner og puter innen 2005/2006. Den største konsekvensen for oss er at Jysk også går over til privat brand ...

Da markedet nå er av en slik oppfatning at våre varemerker Mascot og Høie ikke har spesiell verdi når forbrukeren tar sin valg ved kjøp av dyner og puter, må prisen på våre «brandede» produkter være på samme nivå som privat brand ...»

Om sengetøy skrev Berg:

«De store kjedene i Norge som KID, Princess, H&D samt de nordiske aktørene Jysk, Coop, Ikea og etter hvert Hemtex konkurrerer i større og større grad på pris. Mulighetene til å kjøpe inn billig fra Asia har i mange år bidratt til at prisene har sunket og at de skandinaviske produsentene har mistet markedsandeler. Store mengder sengetøy til 25-30 kr. pr sett importeres, legges i hyllene til 195,- for så å selges til halv pris med en bruttofortjeneste på minst 50 %.

Nordisk Tekstil, Borås Veveri, Finlaysson, Sødal og vårt eget Høie har alle måttet redusere sin aktivitet betraktelig i takt med den økte importen. Ingen av disse fabrikkene kan konkurrere på pris med Pakistan, India, Bangladesh og etter hvert Kina.

Vårt primære marked har derfor utviklet seg til å bli de mindre «uorganiserte» forhandlerne i markedet»

Etter dette ga Berg sine tanker om varemerkestrategi:

«Våre store ambisjoner om å bli et globalt varemerke ser ut til å falle i fisk. Vår konkurranseevne på sengetøy er ikke til stede og markedet er vesentlig vanskeligere enn forutsatt. Når vi ikke lykkes med vårt egen varemerke på hjemmebane blir det vanskelig å tro at det er enklere ute i verden. Endringene i verdenshandelen, med Kina som den nye store leverandøren av tekstilvarer påvirker våre kunders atferd. Konkurransesituasjonen blant de store aktørene på detaljistleddet er stor og private brand er en suksessfaktor. Mulighetene for våre store kunder til å posisjonere seg bedre ved valg av billigere unbranded produkter er stor

og dette gjør vår posisjon mer utsatt. Strategien med å bygge et sterkt Høie varemerke blir herved avsluttet.»

Høie Mascot AS beregnet 4 % royalty for varemerket Mascot. På bakgrunn av markedsutviklingen praktiserte Høie AS royalty på 1 % for varemerkene Høie og Berger.

4. Skattyters oppfølging av henvendelser fra skattemyndigheten

Høie Eiendom AS bestrider at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger. Henvendelser ble besvart - dels av morselskapet og selskapet selv, dels gjennom revisor og dels gjennom Deloitte Advokatfirma AS.

Skattemyndigheten skrev 21. januar 2009:

«Det ønskes i tillegg kopi av langtidsbudsjett som viser antatt omsetning for Mascot Høie AS fra 2005 og fremover fordelt på varemerkene Mascot-, Berger- og Høieprodukter (dvs budsjett utarbeidet etter fisjon/fusjon i 2005).»

Mascot Høie AS svarte 25. februar 2009:

«Når det gjelder budsjett så har vi aldri operert med budsjetter med en lengre tidshorisont enn 1 år frem i tid. Budsjettene er såpass «grovinndelt» at det ikke spesifiseres på varegruppene Høie, Berger og Mascot.

Håper dette ble svar godt nok. Er det andre ting som er uklart så må du ta kontakt.»

Revisor skrev 24. november 2009 til skattemyndigheten:

«Selskapet benyttet som nevnt ikke noen kontantstrømbasert verdsettelsesmetode ved verdsettelse av aksjer i forbindelse med fisjon tilsvarende hva som var gjort for tidligere år, men hvor det som anført under pkt. 1 foran ble gjort en ren substansverdivurdering. Dette da selskapet på dette tidspunkt var besluttet fisjonert og dermed ikke lenger skulle drive virksomheten videre i nåværende form. Substansverdi ble slik sett vurdert å være et beste estimat på virkelig verdi av selskapet pr 31.12.2004. Det henvises i den forbindelse til vårt brev til ledelsen etter gjennomført årsoppgjørrevisjon (...), og hvor vi bl.a. uttaler:

«Viser til rapportering fra interimrevisjonen 2004 vedrørende vurdering av investeringen knyttet til Høie AS. Ledelsen i Mascot Høie AS har utført de anbefalte vurderinger i forbindelse med avleggelse av årsregnskapet for 2004. I lys av pågående omorganisering i Høie AS er en grundig verdivurdering av Høie AS blitt utført ... »»

Skattekontorets bokettersynsrapport med varsel om endring av ligningen ble sendt skattyter 29. april 2010. Her ble skjønnsadgangen begrunnet i manglende opplysninger og dokumentasjon fra Høie Eiendom AS.

Selskapet ved Deloitte Advokatfirma AS avga uttalelse til varslet endring i brev 4. juni 2010. Her ble det bedt opplyst konkret hvilken dokumentasjon man ønsket eller manglet.

Skattekontoret svarte 14. juni 2010:

«På bakgrunn av foreliggende opplysninger om selskapet og den fisjonen som ble gjennomført, fant skattekontoret grunn til å foreta en egen verdsettelse av selskapet fra grunnen. Bl.a som følge av Deloitte's anførsler er verdsettelsen basert på en normalavkastningsverdimetode. Denne viser at verdien av selskapet sannsynligvis var mye større enn det selskapet la til grunn ved fisjonen. Det er denne selvstendige verdsettelsen og vurderingen som gir skattemyndighetene skjønnsgrunnlaget og ikke mulig manglende dokumentasjon fra selskapet, slik det synes å fremgå av brevet fra Deloitte. Det går også frem av det tilsendte varsel at det er avviket mellom anvendt og beregnet verdi som skattekontoret har bygget skjønnsadgangen på.

Hvis selskapet mener det hefter feil ved den verdsettelsen som skattekontoret har foretatt, er det all grunn til å kommentere dette i forhold til det utsendte varsel. Likeledes hvis det forefinnes relevant dokumentasjon i saken av materiell betydning, som selskapet mener ikke har vært fremme tidligere, bes dette fremlagt. Kravene til kontradiksjon anses således overholdt.»

I brev 21. juni 2010 fra Deloitte Advokatfirma AS ble det konkludert med at skjønnsgrunnlaget var avviket mellom anvendt og beregnet verdi og ikke manglende opplysninger eller dokumentasjon.

5. Skattemyndighetens vurdering av fisjonsbalansen, valg av metode og forutsetninger for verdsettelse, herunder av varemerke og goodwill

Som påpekt av begge parter, må det velges flere forutsetninger for fisjonsbalansen, noe også skatteklagenemnda gjorde i sitt vedtak.

- a) Klagenemnda forkastet substansverdier og brukte avkastningsverdimetoden, fordi det fortsatt skulle drives produksjon og salg i konsernet.
- b) I notat til styret 10. februar 2005 uttalte Morten Berg at varemerket Høie «antas nå å ha en verdi på minst 5-10 mill.», jf klagevedtaket side 11.

Klagenemnda bemerket at det var «intet som tyder på at det er gjort forsøk på å avklare om varemerkenes reelle verdi faktisk var høyere».

Seniorskattejurist Tor Inge Indset forklarte i retten at han gjorde undersøkelser om royalty, men fant liten veiledning generelt, og ingen for bransjen spesielt. På Innovasjon Norges hjemmesider leste han at det «for konsumentvarer er vanlig med en royalty i intervallet 2-4 %». I klagevedtaket er det tilføydd at individuelle forhold kunne trekke opp eller ned.

Nemnda konkluderte:» ... de fleste momenter trekker i retning av at armlengdes royalty for retten til å utnytte Høie/Berger-navnet skjønnsmessig kan settes til ca 4 %.»

- c) Analyse av driften viste at metervareproduksjonen ga et negativt bidrag på kr 7,8 mill til driftsresultatet i 2004.

Fordi metervareproduksjonen ble overdratt, var det bare perioden mellom 1. januar og 10. februar som gikk inn i regnskapet for Høie Eiendom AS i 2005. Når det negative bidraget ble eliminert, ble kontantstrømmen tilsvarende høyere.

Klagenemnda oppsummerte på side 28 med at: «... . det antatte fremtidige normalresultatet etter skatt skjønnsmessig kan settes til kr 8.000.000».

- d) Nemnda vurderte avkastningskrav/diskonteringsrente ut fra risikonivå, risikoklassifisering og risikotillegg.

Risiko ble gradert 1-5, fra 1 (lav) til 5 (høy).

Totalrisiko bestod av forretningsmessig risiko, finansiell risiko og risiki knyttet til eiendelenes belåningsevne/reserve. Komponentene ble vektet etter betydning fra 1 til 3. Score på de tre risiki ble summert til veiet totalrisiko.

Diskonteringsrente (realavkastningskrav etter skatt) ble beregnet med et risikotillegg på 13,6 % til 10,75 %.

Etter disse regneoperasjonene konkluderte skatteklagenemnda i samsvar med innstillingen:

«Et riktig nivå på avkastningskravet vil trolig ligge i intervallet 10 % - 12 %. Ut fra en konkret helhetsvurdering er det skattekontorets standpunkt at dette skjønnsmessig kan settes til 11 %.»

Under ankeforhandlingen ble sammenhengen mellom avkastningskrav og selskapsverdi belyst med tabellen i klagevedtaket side 35, supplert med beregnet verdi for et avkastningskrav på 13 %:

Avkastningskrav	Beregnet verdi i kr
10 %	80 mill
11 %	72,7 mill
12 %	66,6 mill
13 %	57,5 mill

Skattekontorets første endringsvedtak la til grunn et avkastningskrav på 8,15 % etter skatt, en evigvarende kontantstrøm og en selskapsverdi på kr 100 mill.

Under klagebehandlingen anførte selskapet en beregningsmodell som tilsa et avkastningskrav på 13 - 17 %, der 15 % ble ansett rimelig, jf klagevedtaket side 32.

Skatteklagenemndas vurdering var:

«Et avkastningskrav på 11 % gir en verdi på selskapet på ca. kr 72.500.000, et beløp som er betydelig høyere enn det Høie Eiendom selv la til grunn. Avviket er på ca. 25 %.»

Selskapet innvendte at med et avkastningskrav på 13 % ble verdien kr 57,5 mill., tilnærmet lik den substansverdi selskapet selv hadde oppført i selvangivelsen.

Betydningen av disse valgene - av metode og forutsetninger for verdsettelse - kommer lagmannsretten tilbake til under drøftelsen i punkt 7 nedenfor.

6. Om det gjelder en frist på to år eller ti år for endring av ligningen for 2005

Ligningsloven § 9-6 første ledd bestemmer som hovedregel at endring av ligning ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Fra dette utgangspunktet er det blant annet følgende unntak i tredje ledd:

«Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være

a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ...»

I Rt-1992-1588 (Loffland) drøftet Høyesterett de to fristene:

«Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.» (side 1592-1593).

I Rt-1997-860 (Heerema) drøftet Høyesterett det samme temaet og uttalte på side 869:

«Fristbestemmelser av den art som er inntatt i ligningsloven § 9-6, rører ved en viktig side av forholdet mellom skattyterne og ligningsforvaltningen. Skattyterne plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig, men når dette er gjort, har skattyterne på sin side en beskyttelsesverdig interesse i at ligningsbehandlingen blir gjennomført etter de regler og innenfor de frister som loven oppstiller. Dette er en side av det alminnelige prinsipp om at borgerne i forhold til den offentlige forvaltning skal kunne forutberegne sin stilling og vite hvor de står.»

I saken om Høie Eiendom AS er det spørsmål om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger for den skatterettslige vurderingen - innen fristen for selvangivelsen.

Lagmannsretten finner det klart at selskapet skulle gitt nærmere opplysninger innen fristen, og legger særlig vekt på:

- Det er ingen obligatorisk metode for verdsettelse av aktiva ved fisjon, men tatt i betraktning at deler av virksomheten skulle videreføres, hadde man foranledning til å begrunne nærmere metodevalget - hvorfor man valgte verdsettelse ut fra substansverdier og ikke ut fra avkastningsverdi.

- Verdssettelsen av varemerke og goodwill fremstår som utpreget skjønnsmessig. Det gjelder et betydelig aktivum. Skattemyndigheten har pekt på at verdien av fast eiendom ble underbygget av takst, og at det hadde vært naturlig med en ekstern vurdering, også for varemerke og goodwill. Uansett skulle det vært redegjort nærmere for hvordan selskapet kom frem til verdien på kr 11 mill. i balansen.

Det tilføyes at selskapets revisor tidligere hadde uttalt i brev 14. mars 2003 til Mosby Høie AS at man for senere år burde ta utgangspunkt i budsjetterte, fremtidige kontantstrømmer for Høie AS, når verdien av selskapet skulle vurderes.

Mer utfyllende opplysninger fra selskapet ville gitt ligningsmyndigheten et incitament og grunnlag for å kvalitetssikre ligningen ved første gangs behandling av selvangivelsen.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at det er 10-årsfristen som gjelder. Selskapet ga ufullstendige opplysninger, jf ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a). Følgelig er det endringsadgang.

7. Gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda har satt til side skattyters egen verdivurdering ved fisjonen. På side 12 i vedtaket er det vist til ligningsloven § 8-1 nr 1 andre og tredje punkt og § 8-2 nr 1, hvoretter det heter:

«Som det fremgår er vilkåret for å fravike skattyters selvangivelse det samme etter alle bestemmelsene. Det sentrale er om skattekontoret «finner» at de innsendte oppgavene lider av slike mangler at beskatningen ikke kan basere seg på disse. Hvorvidt en endring forankres i den ene eller andre bestemmelsen blir dermed i stor grad en smakssak. Ligningsmyndighetene må uansett legge til grunn det faktum som ut fra en fri bevisbedømmelse av de foreliggende opplysningene fremtrer som mest sannsynlig, jfr. lignl. § 8-1 nr. 1 1. pkt. Når det er sagt synes det mest naturlig å henvføre nærværende sak inn under lignl. § 8-2 nr. 1.»

Ved ordinær ligning etter § 8-1 avgjør ligningsmyndighetene hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn, og prøver de opplysninger som skattyter har gitt eller som ellers foreligger, og de kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når ligningsmyndighetene finner grunn til det.

Ved skjønnsligning etter § 8-2 kan ligningsmyndighetene sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når den finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på.

Staten har anført at når skattemyndigheten ligner etter ligningsloven § 8-1 eller skjønnsligner etter § 8-2, har den et visst spillerom. Selskapet har på sin side anført at skattyteren har et intervall for verdssettelse av noe så spesielt som varemerke og goodwill.

I Rt-1994-260 (Hatlestad) la førstvoterende i Høyesterett til grunn:

«Jeg er enig med den ankende part i at hva enten ligningsmyndighetene anvender § 8-1 eller § 8-2, så vil de grunnleggende rettslige krav måtte være de samme: Ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Dette kan domstolene prøve.»

I de følgende avsnittene gjentas at målet er å komme frem til det «sannsynlige riktige»:

«Jeg viser her også til Ot.prp.nr.29 (1978-1979), som ligger til grunn for ligningsloven. Både i bemerkningene til § 8-1 og § 8-2 - side 98 jf side 100 - fremheves det at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen «etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger», og at ligningsmyndighetene må legge til grunn «det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige.»

I Rt-2012-1025 (Norland) oppsummerte Høyesterett rammene for domstolenes overprøving av ligningsvedtak etter de to paragrafene:

«Skattyter er i ligningsloven § 4-1 pålagt en alminnelig opplysningsplikt, som skal bidra til at «hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt», og som ledd i oppfyllelsen av denne opplysningsplikten plikter han etter ligningsloven § 4-2 å levere enten fullstendig eller forhåndsutfylt selvangivelse.

Sondringen mellom ligningsloven § 8-1 og § 8-2 har sammenheng med selvangivelsesprinsippet. Etter § 8-1 kan ligningsmyndighetene korrigere de opplysningene skattyter har gitt. Ved skjønnslikning etter § 8-2 blir derimot de oppgaver skattyter har gitt satt fullstendig «til side», og det faktiske grunnlaget for ligningen fastsatt etter en fri og uavhengig vurdering av alle de foreliggende opplysninger.

Ved domstolenes overprøving av skjønn i vedtak truffet etter ligningsloven § 8-2, gjelder de begrensninger som følger av de alminnelige regler om fritt forvaltningsskjønn, jf. Rt-1994-260 (Hatlestad), Rt-2000-772 (Paulsen) og Rt-2000-2014 (Flexivakt).

Domstolene har på den annen side - som jeg allerede har nevnt - full kompetanse ved overprøving av det skjønn ligningsmyndighetene har utøvet ved ligningsvedtak truffet med hjemmel i ligningsloven § 8-1, jf ...» (avsnitt 53-56).

Ved overprøving av skjønn etter ligningsloven § 8-1 bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike ligningsmyndighetenes skjønn, dersom dette er godt overveid og begrunnet, jf Rt-2010-527 avsnitt 47.

Klagevedtaket for Høie Eiendom AS kan overprøves etter de alminnelige regler om fritt forvaltningsskjønn, herunder kan det prøves om vedtaket er åpenbart urimelig.

Skatteklagenemndas skjønn er basert på en rekke forutsetninger og faktorer som samlet danner grunnlaget for verdsettelsen av Høie Eiendom AS ved fisjonen.

I ettertid har selskapet erkjent at det var mer hensiktsmessig å benytte avkastningsmetoden enn substansverdier. Samtidig har selskapet påpekt den kjensgjerning at loven ikke foreskriver en bestemt metode for verdivurdering. Lagmannsretten er enig. Det avgjørende er at resultatet ligger innenfor det «riktige», det vil si innenfor intervallet for en forsvarlig verdivurdering.

Intervallet for skjønn illustreres av at verdsettelsen av selskapet ble justert fra første endringsvedtak på kr 100 mill. til klagenemndas vedtak på 72,7 mill. Avstanden ned til selskapets egen verdsettelse på kr 57,7 mill. er begrenset.

Klagenemnda anvendte en avkastningsberegning der royalty ble satt til 4 %, mens selskapet benyttet 1 %, med bakgrunn i den økonomiske usikkerheten som forelå omkring markedsutviklingen, jf redegjørelsen fra Morten Berg som er referert foran. Klagenemnda la seg på den høyeste satsen innenfor det skjønnsmessige intervallet som klagenemnda selv skisserte i vedtaket, 2 - 4 %.

Selskapet må gis medhold i at verdien av varemerke og goodwill ikke utgjør et eksakt tall, men må baseres på et skjønn der det inngår flere usikre faktorer.

Det vesentligste utslaget i verdivurderingen gir imidlertid valget av sats for avkastning. Her er risiko en viktig faktor. Skatteklagenemnda oppstilte et avkastningskrav på 11 %.

Selskapet mente at rentefaktoren burde ligge høyere, og at en heving til 13 % utvilsomt ville ligge innenfor en forsvarlig vurdering. Med et slikt avkastningskrav ville selskapsverdien være i samsvar med skattyters egen verdivurdering.

Skattemyndigheten må legge til grunn riktigst mulig faktum basert på skattyters opplysninger og innhentede relevante opplysninger, jf Rt-1994-260 (Hatlestad).

Skatteklagenemnda har utført et faglig, økonomisk skjønn i en bransje som nemnda selv har begrenset erfaringsbakgrunn i. Skattemyndigheten har gjort et betydelig arbeid, men det er ikke tatt tilstrekkelig hensyn til skattyters mange innspill, selskapets erfaringer og usikkerhetsfaktorer i markedet. Dersom ligningsmyndighetenes egen gjennomgang viser at verdiene som selskapet har benyttet ligger innenfor et forsvarlig og akseptabelt intervall, kan ikke selskapets verdsettelse settes til side.

Målet ved skjønnslikning som ved ordinær ligning er å komme så nær det faktisk riktige som mulig. Følgelig må det - slik selskapet hevder - aksepteres tall som ligger innenfor et visst intervall. Skattemyndigheten har ikke sannsynliggjort et faktumgrunnlag som er riktigere enn skattyters. Videre er det ikke sannsynliggjort at skattemyndighetens skjønn, bygget på en beregning av normalavkastning, har gitt et riktigere resultat enn skattyters verdsettelse av selskapet ved fisjonen..

Under disse omstendigheter fremstår det åpenbart urimelig å sette selskapets tall til side, å konkludere med at det ikke foreligger en skattefri fisjon. Aksjekapitalen i Høie AS anses fordelt mellom Høie Eiendom AS og Mosby Sengetøy AS i samme forhold som nettoverdiene var fordelt.

Skatteklagenemndas vedtak er etter dette ugyldig. Ved ny ligning må det legges til grunn at fisjonen av Høie Eiendom AS følger kontinuitetsprinsippet.

Sakskostnader

Anken har ført frem. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd jf § 20-5 skal Høie Eiendom AS ha dekket sine nødvendige sakskostnader av staten. Det gjelder i begge instanser. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner til noe unntak etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Marianne Kartum fremla oppgave i tingretten:

Salær til advokat Kartum etter timesats kr 2.600	kr 432.975
Salær til advokat Grete Overland, Deloitte Advokatfirma AS	kr 94 924
Utgifter til Tom Benestad, Impello AS	kr 120 000
Utgifter til vitner og opphold for part	kr 48 664
Behandlingsgebyr i tingretten (2 rettsdager)	kr 6 020
I alt	kr 702.583

Advokat Harboe har inngitt oppgave for lagmannsretten:

Salær advokat Harboe etter timesats kr 3.800	kr 591.400
Kopiering	kr 13 000
Reiseutgifter	kr 8 540
Utlegg til sakkyndig vitne	kr 27 000
Behandlingsgebyr i lagmannsretten (2 rettsdager)	kr 23 220
I alt	kr 663.160

Til sammen kreves sakskostnader dekket med kr 1.365.743.

Lagmannsretten er enig med staten i at kravet er for høyt. Når det gjelder kostnadene for tingretten, anses både salær til advokat Grete Overland og honorar til konsulent Tom Benestad å ha vært nødvendig for å imøtegå ligningen. Klagesaken har vært omfattende, ikke minst på grunn av skattemyndighetens saksforberedelser og detaljrike vedtak. Skatteklagenemndas vedtak alene er på 38 tettekrevne sider med drøftelse av kompliserte juridiske og økonomiske problemstillinger. Beregninger er gjort med ulike forutsetninger, som det har vært grunn til å besvare med alternative beregninger med andre forutsetninger.

Av samme årsaker er også prosessfullmektigenes arbeid blitt tidkrevende, men de har åpenbart hatt nytte av Overlands og Benestads utredninger. Advokatskiftet fra tingretten til lagmannsretten har medført ekstra advokatbistand, som Høie Eiendom AS selv må dekke. Arbeidet for tingretten anses å ha vært mer krevende enn arbeidet for lagmannsretten, da man skulle forholde seg til tingrettens dom og de feil mv. som måtte hefte ved den.

Etter en samlet vurdering er lagmannsretten kommet til at nødvendig salær til prosessfullmektigen i tingretten fastsettes til kr 350.000 og til prosessfullmektigen i lagmannsretten til kr 375.000.

Kravet for de øvrige kostnadene godtas, slik at erstatning for de samlede sakskostnadene beløper seg til kr 1.066.368.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 28. februar 2014 vedrørende ligningen av inntektsåret 2005 for Høie Eiendom AS oppheves.*
- 2. Ved ny ligning legges til grunn at fisjonen av Høie Eiendom AS følger kontinuitetsprinsippet.*
- 3. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Høie Eiendom AS 1 066 368 - enmillionogseksstusentrehundreogsekstiåtte - kroner innen 2 - to - uker fra forkynning av dommen.*

SkN 15-142 Rederibeskatning

Lovstoff: Skatteloven § 8-17 tredje ledd

Frostating lagmannsrett: Dom av 22. desember 2015, **sak nr.:** LF-2014-65481

Dommere: Lagdommer Bjørn O. Berg, Lagdommer Erlend Malvik Moen, Lagdommer Sissel Finstad. **Saksgang:** Sunnmøre tingrett TSUMO-2014-118772 - Frostating lagmannsrett LF-2015-65481 (15-065481ASD-FROS).

Parter: Island Offshore Xii Ship AS (advokat Finn Backer-Grøndahl) mot Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Det sentrale spørsmålet er om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd får anvendelse i et tilfelle hvor vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen. Lagmannsretten kom til at § 8-17 tredje ledd fikk anvendelse. Skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Det sentrale spørsmålet er om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd får anvendelse i et tilfelle hvor vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen.

Island Offshore XII Ship AS (Selskapet) ble opprinnelig etablert i 2005 som et kommandittselskap, og 29. juni 2009 omdannet til aksjeselskap med virkning for hele skatteåret. Selskapet eide to skip - MV Island Valiant og MV Island Vanguard. Dette er såkalt kvalifiserende eiendeler for å bli lignet under rederibeskatningsreglene. Virksomheten var ankerhåndtering og forsyningstjenester med mer. Selskapet krevde seg lignet under rederibeskatningsreglene for skatteåret 2009, noe som ble godtatt. Tilsvarende skjedd for skatteårene 2010 og 2011.

I 2007 ervervet Selskapet konvertible obligasjoner i et annet selskap - Marine Accurate Well ASA (Maracc). Kostpris på obligasjonene var 2,5 millioner USD. Året etter ervervet Selskapet sikrede obligasjoner i Maracc. Kostpris var 3,4 millioner USD, pålydende 10 millioner USD. Det ble inngått en låneavtale 9. juli 2007 mellom Maracc og Norsk tillitsmann ASA på vegne av obligasjonseierne, herunder Selskapet. Låneavtalen bestemte bl.a. at de konvertible obligasjonene kunne veksles i aksjer i Maracc til en nærmere fastsatt pris.

Maracc er ikke børsnotert, og er ikke lignet i rederiskatteordningen. Dette selskapet har hatt en borerigg under bygging i Kina, som senere er levert og satt i drift. I 2010 ble Maracc refinansiert, etter å ha hatt en svak finansiell situasjon gjennom lengre tid. En følge av refinansieringen var at samtlige obligasjoner som Selskapet hadde i Maracc ble konvertert til aksjer. Verdien ble fastsatt til NOK 1,6 millioner, som utgjorde 62 millioner aksjer i Maracc, til en pris på NOK 0,45 per aksje.

Under revisjonen av regnskapene i januar 2013 ble Selskapet oppmerksom på at det har hatt eiendeler som kan ha vært i strid med vilkårene for rederibeskatning. Alle aksjene ble solgt den 12. februar 2013 til Island Offshore XII AS for NOK 27.894.308, og skattemyndighetene ble varslet om forholdet, først per telefon 15. januar 2013, og senere ved brev 20. februar 2013.

Sentralskattekontoret for storbedrifter varslet i brev 7. mars 2013 om endring av Selskapets ligning for skatteårene 2009 til 2011. Det ble vist til at å eie konvertible obligasjoner er et brudd på vilkårene for rederibeskatning, og at det ikke er adgang til å rette feilen fordi Selskapet har eid obligasjonene helt siden inntreden. Selskapets inntekter for 2009 - 2011 må derfor fastsettes etter ordinære regler. I brev 17. april 2013 tok Selskapet til motmæle, og viste prinsipalt til at vilkårene for rederibeskatning ikke var brutt fordi konverteringsretten var en formalitet uten reelt rettslig og økonomisk innhold. Subsidiært ble det vist til at bruddet var rettet innen den frist som rettingsbestemmelsen fastsetter.

Skattekontoret traff vedtak om endring av ligning i tråd med ovennevnte 28. mai 2013. Vedtaket ble påklaget 24. juni 2013. Skatteklagenemnda opprettholdt Skattekontorets vedtak i klagevedtak av 14. januar 2014. Selskapet tok ut stevning ved Sunnmøre tingrett 16. juli 2014. Staten ga tilsvaret innen fristen. Sunnmøre tingrett avsa dom 21. februar 2015 med slik slutning:

1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Island Offshore XII Ship AS dømmes til å erstatte Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnader med kr 172.500 - ethundreogsyttitotusenfemhundre - innen 14 – fjorten - dager etter dommens forkynnelse.

Selskapet anket dommen i anke 20. mars 2015. I anken ble tvistetemaet begrenset til om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd kommer til anvendelse. Tingrettens konklusjon om at den konvertible obligasjon var en ulovlig eiendel ble akseptert. Ankeforhandling ble holdt i Trondheim 17. november 2015. Det ble holdt ett hovedinnlegg fra hver av partenes prosessfullmektiger, med replikk og duplikk. Det vises til rettsboken.

Ankende parts påstandsgrunnlag

Det aksepteres at de konvertible obligasjonene som Selskapet eide da det trådte inn i rederibeskatningsordningen i 2009, er såkalt ulovlige eiendeler. Da Selskapet ble oppmerksom på at eiendelene var ulovlige, ble aksjene umiddelbart avhendet, og Sentralskattekontoret for storbedrifter ble varslet om forholdet.

Selskapet gjør gjeldende at den såkalte rettebestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd kommer til anvendelse også der hvor feilen forelå allerede ved inntreden. Ordlyden i bestemmelsen og sammenhengen i regelverket tilsier at vilkårsbrudd omfattes uansett når bruddet forelå eller oppsto. Det er ingen reelle grunner til å forskjellsbehandle vilkårsbrudd før og etter inntreden.

Staten aksepterer at feil som inntreder den 2. januar i inntredelsesåret eller senere omfattes av rettebestemmelsen. Lovteksten gjelder imidlertid hele inntektsåret, og skiller ikke på inntredelsesdatoen 1. januar og de øvrige dagene i året. Det gir etter Selskapets oppfatning dårlig mening å avgrense rettingsbestemmelsen slik at inntredelsesdatoen ikke omfattes, i strid med lovens ordlyd og uten forankring i reelle hensyn.

Skatteloven § 8-17 første ledd regulerer virkningen av brudd på § 8-11. Bestemmelsen er uttømmende, og gjelder også første inntektsår. Dersom bruddet skjer i første inntektsår vil dette føre til at skattesubjektet anses for aldri å ha trådt inn. Dette til tross for at bestemmelsen altså omhandler «uttreden». En kan derfor ikke legge for mye i begrepet «uttreden».

Det er ikke lagt opp til et søknadssystem når det gjelder inntreden i rederibeskatningsordningen. Kravet fremsettes året etter det aktuelle året. Inntektsåret må derfor ses under ett.

Statens tolkning hindrer at formålet med rederibeskatningen oppfylles, som er å sikre rederiene konkurransekraft i et internasjonalt marked. I dette tilfellet er det ikke gitt noen skattemessige fordeler for selskapet, og det tilser at rettebestemmelsen må få anvendelse. Ligningspraksis om spørsmålet er meget sparsom, og kan ikke brukes som argument for statens syn.

Dersom lagmannsretten kommer til at rettebestemmelsen får anvendelse, må ligningsvedtaket oppheves slik at Sentralskattekontoret for storbedrifter får ta stilling til om vilkårene for retting er oppfylt i dette konkrete tilfellet.

Island Offshore XII Ship AS har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av Island Offshore XII Ship AS for inntektsåret 2009 til 2011 oppheves.
2. Island Offshore XII Ship AS tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotpartens påstandsgrunnlag

Det er for lagmannsretten enighet mellom partene om at vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen. Spørsmålet er om Selskapet kan påberope seg rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd.

Staten anfører at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse i et slikt tilfelle. Bestemmelsen gjelder når vilkårene var oppfylt ved inntreden og senere brytes. Uttreden kan da unngås ved retting. Bestemmelsen får imidlertid ikke anvendelse når vilkårene ikke var oppfylt ved inntreden. Konsekvensen av at vilkårene ikke var oppfylt i utgangspunktet er at rederibeskatningsreglene ikke kommer til anvendelse. I et slikt tilfelle er det ikke adgang til retting.

Det er i skatteloven skilt tydelig mellom «inntreden» i § 8-14 og «uttreden» i § 8-17. Uttreden forutsetter rent språklig og systematisk at det har funnet sted en inntreden. Hvis vilkårene ikke forelå ved inntredelsestidspunktet, vil uttreden som sanksjon ikke være aktuelt, heller ikke på den måten at bruddet eventuelt kan rettes. Selskapet hadde ulovlige eiendeler, og kunne ikke tre inn, verken i 2009, 2010 eller i 2011. Paragrafen om inntreden har ingen bestemmelse om retting, og må derfor forstås slik at vilkårsbrudd utelukker inntreden.

Skillet mellom inntreden og uttreden vil i praksis gå på om vilkårene var oppfylt per 1. januar i inntredelsesåret. Hvis nei, kan inntreden ikke skje; hvis ja, vil et etterfølgende brudd bedømmes som uttreden, med de konsekvenser dette har for rettingsadgangen.

Lovens ordlyd taler for Statens forståelse, og forarbeidene støtter opp under denne forståelsen. Reglene har en utpreget positivrettslig karakter, og må derfor ikke gis anvendelse ut over sin ordlyd. Ligningspraksis har lagt Statens forståelse til grunn, og må tillegges betydning ved lovtolkningen. Reelle hensyn og formålsbetraktninger tilsier at det må være klare rammer for rederibeskatningen, som er meget gunstig for skattyter. Det er et grunnleggende prinsipp at alt skal være i orden ved inntreden.

Da reglene ble gitt og frem til endringene i de materielle skattebestemmelsene i 2007 var det spesielt viktig at alt var i orden. Dette for å unngå at ulovlige eiendeler med betydelige latente gevinster ble tatt med inn i ordningen, for så å selges skattefritt etter inntreden. Rettingsbestemmelsene har imidlertid forblitt uendret siden vedtakelsen.

Staten er enig med ankende part i at dersom rettingsreglene gjelder, må ligningen oppheves slik at ligningsmyndighetene kan ta stilling til om vilkårene for retting er oppfylt.

Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger.

Lagmannsrettens vurdering

Saken reiser spørsmål om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd får anvendelse i et tilfelle hvor vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen.

Reglene for rederibeskatning følger av skatteloven §§ 8-10 flg. Ordningen er frivillig, og rederiet må selv kreve seg lignet under disse reglene. Valg om å tre inn i ordningen er som utgangspunkt bindende for selskapet for en periode på ti år. Beskatning etter rederibeskatningsreglene innebærer - med noen unntak - fritak for skatt på alminnelig inntekt, og heller ingen skatt ved utdeling av overskudd. Motstykket er en såkalt tonnasjeskatt; selskapet må betale skatt av sin nettotonnasje. Tonnasjeskatten utgjør imidlertid vesentlig mindre skattekostnad enn det som følger av normal selskapsbeskatning. Den gunstige ordningen er begrunnet i de særlige konkurransemessige hensyn som gjør seg gjeldende for skipsfartsnæringen.

Til en så vidt gunstig ordning er det knyttet vilkår. Disse er i hovedtrekk at selskapet må eie skip i fart, eller skip som driver transport av personell, forsyninger mv. Dette betegnes som kvalifiserende eiendeler. For øvrig skilles det mellom lovlige og diskvalifiserende eiendeler. Finansaktiva er i utgangspunktet lovlige eiendeler, men med unntak bl.a. for aksjer i ikke-børsnoterte selskaper, eller finansielle instrumenter som gir rett til kjøp av slike aksjer. Inntekter fra lovlige eiendeler beskattes etter vanlige regler. Når det gjelder virksomheten, kan selskapet ikke drive med annet enn utleie og drift av skip.

Situasjonen i den foreliggende saken er at Selskapet eier skip og således oppfyller kravet til kvalifiserende eiendeler, jf. skatteloven § 8-11 tredje ledd. Selskapet oppfyller også kravet til virksomhet innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8-13. I den aktuelle perioden fra 2009 til 2011 eide imidlertid Selskapet konvertible obligasjoner i selskapet Maracc, som er et ikke-børsnotert selskap utenfor rederibeskatningsordningen. Det er for lagmannsretten gjort nærmere rede for bakgrunnen for eierskapet, men denne er det ikke nødvendig å komme inn på her. Partene er i ankeomgangen enige om at de konvertible obligasjonene var ulovlige eiendeler, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav c nr. 3 jf. nr. 1, og at obligasjonene var i Selskapets eie ved inntreden i ordningen.

Selskapet har vist til at ulovligheten ble rettet så snart Selskapet ble klar over forholdet. Obligasjonene, som på dette tidspunktet var konvertert til aksjer, ble avhendet umiddelbart. I den forbindelse har Selskapet vist til rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd andre punktum, som lyder:

Dersom bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapets kontroll, anses ikke selskapet trådt ut av ordningen dersom bruddet rettes innen to måneder etter det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet.

Bestemmelsen er utformet som et unntak fra regelen i første ledd bokstav b, som regulerer virkningen av at vilkårene for ordningen brytes. Utgangspunktet ved brudd er at selskapet trer ut av ordningen, med mindre retting finner sted i henhold til tredje ledd i samme paragraf. Tema for saken er rekkevidden av rettingsbestemmelsen, nærmere bestemt om Selskapet kan påberope seg rettingsbestemmelsen for feil som forelå ved inntreden.

Når det gjelder lovforarbeidene, som begge partene har vist til i sine prosedyrer, så kan lagmannsretten ikke se at disse kaster særlig lys over spørsmålet utover det som følger av lovens systematikk og ordlyd. Ligningspraksis, som Staten har vist til, er meget begrenset om dette spørsmålet, og kan ikke få selvstendig betydning. Avgjørelsen må derfor treffes primært på grunnlag av lovens ordlyd og struktur, samt formålsbetraktninger og andre reelle hensyn.

Lagmannsretten er i utgangspunktet enig med Staten i at lovens struktur kan tilsi at rettingsbestemmelsen i § 8-17 tredje ledd ikke kommer til anvendelse der hvor bruddet forelå allerede ved inntreden i ordningen. Loven skiller mellom inntreden i ordningen i § 8-14, og uttreden av ordningen i § 8-17. Det er bare paragrafen om uttreden som har en egen rettingsbestemmelse. Det er da nærliggende å slutte at retting bare kan skje der hvor vilkårene forelå i utgangspunktet.

Lagmannsretten har imidlertid kommet til at dette synspunktet ikke kan få avgjørende betydning ved fastleggingen av bestemmelsens rekkevidde, og at rettingsbestemmelsen må gis anvendelse også for feil som forelå i utgangspunktet (opprinnelsesfeil).

Lagmannsretten vil først vise til at det ligger en tvetydighet i begrepet inntreden, som får direkte betydning for rettingsbestemmelsens anvendelsesområde. Statens argument synes å bygge på at inntreden rent terminologisk er betinget av at alle vilkårene må være oppfylt i utgangspunktet. Synspunktet er at hvis vilkårene ikke er oppfylt ved inntreden i ordningen, så har man aldri trådt inn. Ut fra alminnelig språkbruk er det imidlertid like nærliggende å se det slik at inntreden foreligger der hvor et selskap, etter å ha fremmet krav om dette, faktisk blir lignet under rederibeskatningsordningen - uavhengig av om grunnlaget for ligningsmyndighetenes avgjørelse om inntreden senere viser seg å svikte. Dersom dette legges til grunn, gjør man heller ikke volds på lovens ordbruk og systematikk ved å betrakte opprinnelsesfeil som grunnlag for uttreden etter skatteloven § 8-17. Opprinnelsesfeil blir da bedømt på linje med feil som oppstår i ettertid, og kan - dersom vilkårene ellers foreligger - rettes.

For det andre er Statens egen lovforståelse beheftet med inkonsistens, slik ankende parts prosessfullmektig har anført. I skatteloven § 8-14 om inntreden i ordningen er det i første ledd bestemt at vilkårene for rederibeskatning «må være oppfylt gjennom hele inntektsåret». Staten har imidlertid akseptert at retting etter § 8-17 tredje ledd kan finne sted også det året selskapet trer inn i ordningen, så fremt feilen ikke forelå den første dagen, dvs. 1. januar i inntektsåret. Dette innebærer at Staten gir rettingsbestemmelsen i § 8-17 tredje ledd anvendelse også for det som loven betegner som inntreden etter § 8-14. Når dette er situasjonen får de systematiske og positivrettslige synspunkter som Staten har ført i marken, åpenbart mindre gjennomslagskraft.

For det tredje tilsier formålet med rettingsbestemmelsen at den også får anvendelse for opprinnelsesfeil. Rettingsbestemmelsen er åpenbart gitt til vern for skattyteren, av hensyn til rimelighet og forutsigbarhet. Der hvor en opprinnelsesfeil ikke oppdages ved inntreden i ordningen, er det etter lagmannsrettens oppfatning de samme hensyn som gjør seg gjeldende som der hvor feilen oppstår senere. I den foreliggende saken har Selskapet blitt lignet etter rederibeskatningsreglene i tre skatteår, og åpenbart basert seg på beskatning under dette regimet. Det vil ramme hardt dersom feil, som ellers kunne vært rettet etter § 8-17 tredje ledd, leder til at Selskapet anses for aldri å ha trådt inn i ordningen.

Lagmannsretten vil i den forbindelse skyte inn at situasjonen vil kunne bedømmes annerledes der hvor opprinnelsesfeil blir avdekket før inntreden, dvs. før skattemyndighetene aksepterer at et selskap beskattes etter rederibeskatningsordningen. I et slikt tilfelle vil styrken i forventningsvernet ikke være den samme. Lagmannsretten holder det åpent om rettingsbestemmelsen skal gis anvendelse også i et slikt tilfelle, eller om skattyteren da skal

henvises til å rette feilen og kreve beskatning etter disse reglene for et senere skatteår. I vår sak er det uansett tale om en opprinnelsesfeil som først ble avdekket flere år etter at Selskapet rent faktisk hadde trådt inn i ordningen.

For det fjerde er det grunn til å understreke at det ikke er gitt at retting kan skje selv om rettingsbestemmelsen også gis anvendelse for opprinnelsesfeil. Det er relativt strenge vilkår for å tillate retting etter skatteloven § 8-17 tredje ledd. I den foreliggende saken beror dette på om feilen kan anses som uvesentlig, og på om den burde vært oppdaget tidligere. Det skjønnsom bestemmelsen anviser gir rikelig rom for å fange opp spekulative hensikter og andre slags utilbørligheter.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at rettingsbestemmelsen i § 8-17 tredje ledd kommer til anvendelse på det foreliggende saksforholdet. Skattemyndigheten har ikke foretatt en konkret vurdering av om vilkårene for retting er oppfylt, og ligningen blir derfor å oppheve.

Island Offshore XII Ship AS har vunnet saken fullt ut for ankeinstansen, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 andre jf. første ledd ha erstattet sine kostnader med saken. Lagmannsretten ser ikke grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen. Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for underinstansen, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Island Offshore XII Ship AS frafalt imidlertid den ene av sine to anførsler for lagmannsretten, og har akseptert at de konvertible obligasjonene er ulovlige eiendeler etter rederibeskatningsreglene. Dersom den opprinnelige anførselen hadde ført frem, ville Selskapet vært stilt i en bedre posisjon enn det som nå er situasjonen ved at det ikke ville vært nødvendig med en ny runde om anvendelsen av rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd. Saken kan i den henseende ikke sies å være vunnet fullt ut, og partene må derfor bære egne sakskostnader for tingretten.

Advokat Backer-Grøndahl har krevd dekket kr 176.893 i sakskostnader for lagmannsretten, hvorav kr 5.743 er reise- og oppholdsutgifter og resten salær. Kravet finnes rimelig og nødvendig, og tilkjennes.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er andre presserende arbeidsoppgaver.

Domsslutning

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av Island Offshore XII Ship AS for inntektsåret 2009 til 2011 oppheves.*
- 2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter betaler 176.893 – hundreogsyttisekstusenåttehundreognittitre - kroner i sakskostnader samt ankegebyr til Island Offshore XII Ship AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen. Partene bærer egne sakskostnader for tingretten.*

SkN 15-143 Internprising

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 7. desember 2015, **sak nr.:** LB-2014-177428

Dommere: Lagdommer Vincent Galtung. Lagmann Ellen Mo. Ekstraordinær lagdommer Tom L. Urdahl. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-204712 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-177428 (14-177428ASD-BORG/01).

Parter: Total E&P Norge AS (advokat Eyvind Sandvik, advokat Hanne Kristin Skaarberg Holen, advokat Anders Voje Heieren) mot Staten v/Oljeskattekontoret (advokatfullmektig Henrik Biørnstad, advokat Anders Myklebust advokat Kaare Andreas Shetelig, advokatfullmektig Mira Levand Bergsland).

Sammendrag: Saken gjelder spørsmål om skattemessig fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Ved ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsårene 2003 til 2008 ble betalte beløp til det franske morselskapet Total SA for såkalte GA-tjenester (General Assistance) bare delvis godtatt som fradragsberettigete. Ligningsmyndighetene mente at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 (inntektsreduksjon på grunn av interessefelleskap). Også lagmannsretten fant at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 da det ikke var dokumentert at tjenestene hadde slik verdi for datterselskapet som påstått. Lagmannsretten opphevet likevel oljeskattenemndas skjønnsutøvelse på et par punkter, fordi retten la til grunn at nemnda på disse punktene hadde basert skjønnet på uriktige premisser.

Saken gjelder spørsmål om skattemessig fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Ved ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsårene 2003 til 2008 er betalte beløp til det franske morselskapet Total SA for såkalte *GA-tjenester* (General Assistance) bare delvis blitt godtatt som fradragsberettigete. Ligningsmyndighetene har ment at det foreligger en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 (inntektsreduksjon på grunn av interessefelleskap). For de nevnte tjenestene ble fradrag krevet med til sammen - for de seks årene - ca. 617 millioner kroner (MNOK). Samlet beløp som av ligningsmyndighetene er nektet godkjent for de aktuelle årene utgjør ca. 342 MNOK.

Total-konsernet er i dag, etter fusjoner med Petrofina (Fina) og Elf rundt år 2000, et av verdens største olje- og gasskonserner. Morselskapet Total SA har hovedkontor i Paris. Total-konsernets virksomhet er inndelt i flere divisjoner. Selv om divisjonsinndelingen gjennom årene har variert noe, har konsernet i hovedsak bestått av tre divisjoner, som beskrevet i tingrettens dom. Den viktigste divisjonen, økonomisk sett, var og er oppstrømsdivisjonen - som nærværende sak gjelder. Oppstrømsdivisjonens virksomhet er leting etter, og produksjon av, olje og gass (Exploration & Production - ofte forkortet E&P).

De to andre divisjonene er nedstrømsdivisjonen (raffinering og salg m.v.) og den petrokjemiske divisjonen (kjemikaliedivisjonen).

I oppstrømsdivisjonen (E&P-divisjonen) skjer leting og produksjon i en rekke land. I hvert av disse landene er det opprettet operative datterselskaper. Etter det opplyste har konsernet slike operative datterselskaper i rundt 40 land, med produksjon av betydning i 20-30 av disse.

Det operative datterselskapet i Norge er Total E&P Norge AS (TEPN), dvs. den ankende part. TEPNs virksomhet er knyttet til den norske kontinentalsokkelen.

Total-konsernet har vært representert med et datterselskap på norsk sokkel helt fra pionertiden på slutten av 1960-tallet. Det nåværende TEPN er en videreføring av virksomheten i det norske datterselskapet i det opprinnelige Total-konsernet, samt i tilsvarende datterselskaper i Petrofina (Fina) og Elf, jf. foran om fusjonene rundt år 2000.

TEPN har sitt hovedkontor i Stavanger, men har også kontorer i Harstad og i Oslo. I de aktuelle årene - 2003 til 2008 - hadde selskapet i snitt noe under 300 ansatte. Målt i produksjon - men ikke i antall ansatte - er TEPN blant de største av de operative datterselskapene i Total-konsernet. I den aktuelle perioden sto TEPN for ca. 15 prosent av Total-konsernets globale produksjon av olje og gass.

TEPN er rettighetshaver i en rekke lisenser på norsk sokkel. I hver lisens er det flere selskaper som er rettighetshavere, hvorav ett utpekes som operatør - dvs. skal forestå den operative driften. De øvrige deltakerne - ikke-operatørene - skal blant annet føre kontroll med operatørens virksomhet. Det vises til tingrettens nærmere redegjørelse for lisenssystemet.

TEPN er i relativt liten grad selv operatør på de felt der selskapet har rettigheter, men har mange såkalt ikke-opererte felt. Sentralt blant disse står Ekofisk, der TEPN - etter fusjonene med Petrofina (Fina) og Elf - er blitt største eier, med ca. 40 prosent. Denne eierandelen er høyere enn den operatøren selv (ConocoPhillips) har. Ekofisk-andelen er den mest verdifulle av TEPNs eiendeler på norsk sokkel.

Det er opplyst at for de aktuelle årene - 2003 til 2008 - stammet i snitt bare ca. seks prosent av produksjonen i TEPN fra opererte felt, mens ca. 94 prosent stammet fra ikke-opererte felt.

Mellom de operative datterselskapene i de forskjellige land og morselskapet Total SA er det inngått såkalte *tjenesteavtaler* - dvs. avtaler om hvilke tjenester morselskapet yter til datterselskapene, og hvilket vederlag datterselskapene skal betale for dette. Under disse avtalene ytes det to typer tjenester, henholdsvis RFS-tjenester (Request for Services) og GA-tjenester (General Assistance). RFS er spesifikke tjenester, bestilt av det enkelte datterselskapet, og som faktureres direkte fra morselskapet til det aktuelle datterselskapet.

Den andre tjenestekategorien er GA-tjenestene. Dette er generelle fellestjenester som ytes av morselskapet, og som ikke faktureres via RFS-systemet. GA-tjenestene omfatter ledelsesfunksjoner og fellesfunksjoner (herunder juridiske og finansielle tjenester) - samt langsiktig forskning, jf. nedenfor. Kostnadene ved disse tjenestene belastes datterselskapene samlet, etter en *indirekte* metode, basert på en fordelingsnøkkel (allokerings-nøkkel). Denne nøkkelen bygger på det enkelte datterselskaps egne kostnader - kapitalkostnader og driftskostnader, jf. nærmere nedenfor. De beløp som utbelastes på alle datterselskapene til sammen, er etter det opplyste ment å tilsvare morselskapets kostnader med å produsere disse tjenestene. Det er imidlertid ingen automatisk sammenheng her. For de aktuelle årene - 2003 til 2008 - ble i snitt ca. 94 prosent av morselskapets beregnede kostnader med å produsere GA-

tjenester til E&P-divisjonen utbelastet på de operative datterselskapene, herunder TEPN. Av det som ble utbelastet slik falt i snitt ca. 8,5 prosent på TEPN.

De omtvistete fradrag i nærværende sak gjelder som nevnt ikke RFS-tjenester, men GA-tjenester. Det er imidlertid opplyst at TEPN for de aktuelle årene - 2003 til 2008 - også krevet fradrag for kostnader til RFS-tjenester med ca. 750 MNOK, og at dette er blitt godtatt av ligningsmyndighetene.

De aktuelle GA-tjenestene i morselskapet dreier seg om tre hovedkategorier av tjenester, knyttet til henholdsvis

1. Holding (konsernets fellesfunksjoner),
2. Upper Management i E&P-divisjonen, og
3. Langsiktig forskning og utvikling (FoU-kostnader), også dette i E&P-divisjonen.

Mens de to første hovedkategoriene gjelder tjenester fra hovedkontoret i Paris, er FoU-kostnadene relatert til konsernets forskningssenter i Pau, sydvest i Frankrike. Etter det opplyste arbeider det rundt 60 forskere ved dette senteret.

De to første hovedkategoriene (Holding og Upper Management) gjelder forskjellige former for bistand fra morselskapet til datterselskapene - både generell bistand til alle under ett og mer konkret bistand til det enkelte datterselskap. Generell bistand omfatter blant annet utarbeidelse av standardkontrakter, eller at forskjellige former for hjelpemidler står til rådighet for datterselskapene. Et eksempel på det siste er konsernets meget omfattende prosedyremanual The Referential, omtalt i tingrettens dom i punkt 2.2.3.

Bistanden fra morselskapet til det enkelte datterselskap ytes delvis uten noen anmodning fra datterselskapet (f.eks. jevnlig revisorgjennomganger), delvis etter henvendelse fra datterselskapet (f.eks. om finansielle spørsmål). I sistnevnte tilfelle - henvendelser fra datterselskapene - er systemet generelt slik, etter det lagmannsretten forstår, at ved større spørsmål belastes morselskapets bistand som RFS, mens mindre spørsmål går under GA-tjenester.

Den tredje hovedkategorien av GA-tjenester - kostnader til forskning og utvikling (FoU) - står i en noe annen stilling. Det ligger i sakens natur at denne type bistand til datterselskapene gjennomgående har en mer langsiktig karakter.

De to første hovedkategoriene har flere underkategorier. Holding har 11 underkategorier, Upper Management (i E&P-divisjonen) fire underkategorier. Lagmannsretten kommer tilbake til de enkelte tjenestenes art.

Den samlede GA-belastningen for TEPN var i 2006 på 104 MNOK. Når dette sammenholdes med sammensetningen av GA-kostnadsbasene hos morselskapet - noe lagmannsretten kommer tilbake til - fremgår at av beløpet utgjorde FoU 54 MNOK, Holding 38 MNOK og Upper Management 12 MNOK. Også for de øvrige aktuelle årene utgjorde GA-belastningen for FoU alene rundt 50 prosent av TEPNs samlede GA-belastning - som i snitt var på rundt 100 MNOK pr. år, jf. foran.

Den tjenesteavtalen som gjaldt mellom morselskapet og TEPN for de aktuelle årene 2003-2008 var opprinnelig inngått innen Elf-konsernet, og så langt tilbake som i 1972 - med justering av vederlagsmekanismen i 1978. Det vises til tingrettens beskrivelse av selve avtalen, innledningsvis i tingrettens dom. For norsk sokkel valgte Total-konsernet således, etter fusjonene med Elf m.v. rundt år 2000, å videreføre tjenesteavtalen som stammet fra det tidligere Elf-konsernet.

I tjenesteavtalen fra 1972/1978 er vederlaget for GA-tjenester, slik det fremgår foran, basert på datterselskapets kostnader. Med kostnader menes som nevnt kapitalkostnader/ investeringer og driftskostnader - også kalt capex og opex (capital expenses og operating expenses). For de aktuelle årene - 2003 til 2008 - lå TEPNs kostnader (capex og opex) i snitt på ca. 16 milliarder kroner årlig.

I tjenesteavtalen skilles det mellom TEPNs kostnader til opererte aktiviteter - dvs. felt der TEPN selv er operatør - og til ikke-opererte aktiviteter. For opererte aktiviteter fastsettes GA-belastningen til fire prosent av TEPNs letestkostnader, og til en glideskala - fra tre prosent og nedover til null, avhengig av beløp - for utviklings- og driftskostnader. For ikke-opererte aktiviteter benyttes det kun en glideskala, uavhengig av type kostnad - én prosent inntil et gitt beløp og deretter 0,20 prosent. Det vises til tingrettens nærmere beskrivelse av dette, herunder at de opprinnelig fastsatte beløpsgrensene har vært undergitt indeksregulering. For opererte felt var GA-belastningen i 2007 tre prosent for beløp opp til 533 MNOK, én prosent for beløp opp til 1600 MNOK og 0,25 prosent for beløp opp til 4289 MNOK. For høyere beløp enn dette var det ingen belastning. For ikkeopererte felt var GA-belastningen i 2007 én prosent for beløp opp til 244 MNOK og deretter 0,20 prosent - uten noe tak.

Etter det opplyste stammet i snitt 72 prosent av GA-belastningen for 2003-2008 fra operert virksomhet, mens 28 prosent stammet fra ikke-operert virksomhet.

Det blir således fastsatt en samlet årlig GA-belastning for de forskjellige tjenestene fra morselskapet, basert på kostnader til operert og ikke-operert virksomhet, men uten at belastningen er splittet opp på tjenestekategorier (Holding, Upper Management, FoU).

Den vederlagsmekanismen som her er beskrevet, omtales gjerne - litt upresist - som en glideskala. Vederlag for GA-tjenester basert på en glideskala gjelder etter det opplyste også for de andre operative datterselskapene i Total-konsernets E&P-divisjon - dvs. i andre land enn Norge.

Ved forskjellige vedtak fra Oljeskattenemnda - dels opprinnelige ligningsvedtak, dels endringsvedtak - ble deler av de krevete fradrag for GA-tjenester for årene 2003-2008 nektet godtatt. Samlet nektet beløp ble av Oljeskattenemnda satt til ca. 448 MNOK - av det krevde beløpet på ca. 617 MNOK.

Beløpene ble, som foran nevnt, nektet godtatt under henvisning til skatteloven § 13-1 om inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap - dvs. med morselskapet.

Ligningsvedtakene ble påklaget til Klagenemnda for oljeskatt (Klagenemnda), jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1.

I forbindelse med klagebehandlingen fant det sted en omfattende korrespondanse mellom TEPN og Oljeskattekontoret (OSK) - jf. nevnte lov § 6 nr. 1 bokstav e (tidligere bokstav f, før lovendring i 2015). TEPN utarbeidet blant annet et 50-siders brev av 22. februar 2008, i saken her benevnt som «2008-memoet». Brevet er skrevet på engelsk, idet det etter det opplyste er utarbeidet i samarbeid med morselskapet Total SA. Dette brevet var vedlagt 73 ringpermer med forskjellig materiale.

OSK utarbeidet deretter et såkalt klagenotat, til bruk for Klagenemnda. Klagenotatet, som er datert 30. mars 2009, er et omfattende dokument på drøyt 190 sider. Dokumentet ble sendt til TEPN.

TEPN, ved advokat Arvid Aage Skaar i advokatfirmaet Wiersholm, innga 26. januar 2010 tilsvarende klagenotatet. Dette tilsvaret er på 78 sider. Rundt august 2010 sendte OSK saken over til Klagenemnda.

I forbindelse med ligningen for inntektsåret 2009, som ligger utenfor nærværende sak, innga TEPN ved advokat Skaar i november 2010 et nytt brev til OSK. Brevet, som er på 18 sider, er datert 3. november 2010. Brevet var vedlagt fem ringpermer med forskjellig materiale. Det heter nederst på s. 1 i dette brevet at brevet og vedleggene «... i stor utstrekning også er relevante for tidligere inntektsår.» Det heter videre at dette «... vil således være relevant tilleggsinformasjon å overbringe Klagenemnda ... », dvs. med hensyn til klagesaken for 2003-2008. Det er uomstridt at dette brevet - som i saken her omtales som «2009-brevet» - ikke ble fremlagt for Klagenemnda.

Klagenemnda traff sin avgjørelse - benevnt kjennelse, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav b - 18. juni 2012. Kjennelsen er på ca. 250 sider.

Klagenemnda fant, i likhet med Oljeskattenemnda, at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd - og dermed skjønnsadgang. Ved skjønnsutøvelsen etter § 13-1 tredje ledd fant imidlertid Klagenemnda å godta fradrag for GA-kostnader med et noe høyere beløp enn det Oljeskattenemnda hadde kommet til. Samlet fravikelse ble - som foran nevnt - satt til ca. 342 MNOK. Dette innebærer at fradrag ble godkjent med ca. 275 MNOK, av det krevde beløpet på ca. 617 MNOK for de aktuelle årene (2003-2008).

I medhold av petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 reiste TEPN søksmål, ved stevning av 18. desember 2012 til Oslo tingrett, med påstand om opphevelse av ligningen.

Under ligningsbehandlingen av TEPN var det - i samsvar med selskapets opplysninger - lagt til grunn at de andre datterselskapene i Total-konsernets E&P-divisjon, i sine tjenesteavtaler, ble belastet etter nøyaktig samme belastningsmodell som TEPN. Kort før hovedforhandlingen i tingretten opplyste imidlertid TEPN at dette likevel ikke var riktig, idet det overfor andre datterselskaper ble benyttet en «standard» glideskala som avvek noe fra den som beskrives i TEPNs tjenesteavtale, jf. foran. Denne «standardskalaen» innebærer blant annet et glideskalaprinipp også for letekostnader, sml. foran.

Ved bruk av «standardskalaen» ville samlet GA-belastning for TEPN for de aktuelle årene (2003-2008) ha blitt redusert fra ca. 617 MNOK til ca. 545 MNOK, som angitt i tingrettens dom.

Etter det opplyste ble konsernets «standardskala» implementert også for TEPN i 2013, ved at det ble inngått en ny tjenesteavtale.

Oslo tingrett avsa 30. juni 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Total E & P Norge AS dømmes til, innen 2 - to - uker, å betale 4 165 359 – firemillionerettihundreogsekstifemtusentrehundreogfemtini - kroner i sakskostnader til Staten ved Oljeskattekontoret.

Tingretten la til grunn at det forelå skjønnsadgang (inntektsreduksjon), og at det ikke var grunnlag for å sette selve skjønnsutøvelsen til side.

Total E&P Norge AS (TEPN) har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten ved Oljeskattekontoret har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Borgarting lagmannsretts hus fra 20. oktober 2015 til 11. november 2015, over 14 rettsdager. For Total E&P Norge AS (TEPN) møtte Tax Manager Kjell Inge Gade og Senior Tax Adviser Olav Steffensen. For staten v/Oljeskattekontoret møtte seniorskatterådgiverne Ole Petter Myro og Fredrik Stokke Hall. Myro avga forklaring. Inkludert Myro ble det avhørt seks vitner direkte for lagmannsretten. Videre ble det for en rekke øvrige vitner - etter partenes enighet - opplest utskrifter av lydopptak av deres forklaringer for tingretten, sml. tvisteloven § 21-12. Endelig ble det foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

Den ankende part, Total E&P Norge AS, har i korthet gjort gjeldende:

Fordelingsnøkkelen i den aktuelle tjenesteavtalen bruker kostnader (capex/opex) som fordelingskriterium for felleskostnader, og dette er et kriterium som er vanlig i bransjen. Det samme gjelder for bruk av en glideskala med hensyn til prosentsatser og beløpsintervaller. Fordelingsnøkkelen i vår sak gir en rimelig fordeling av kostnadene. Den avspeiler den antatte nytte for TEPN, og er i samsvar med OECDs retningslinjer kapittel 7. Belastningssystemet minner om en ren kostnadsbidragsordning (KBO), slik at også retningslinjenes kapittel 8 er av interesse. Det skattyter må kunne dokumentere, er at den valgte fordelingsnøkkel er fornuftig og hensiktsmessig. Det samme følger, fra 2008, av § 8 i den norske forskriften om dokumentasjon ved internprising - som bare er kodifisering av OECD-reglene.

Det dokumentasjonskrav som ligningsmyndighetene har oppstilt i vår sak - at skattyter må kunne dokumentere det faktiske omfanget av mottatte tjenester - er derfor for strengt. Et slikt krav er umulig eller uforholdsmessig byrdefullt å oppfylle.

TEPN har her dokumentert morselskapets ressursbruk ved å produsere GA-tjenestene. Her er å merke seg at det ikke gjøres noe fortjenestepåslag på kostnadene. Videre er det brukt en fornuftig fordelingsnøkkel, og det er gitt en rekke eksempler på TEPNs nytte av de forskjellige tjenestene. Det kan da ikke være grunnlag for å oppstille noe krav om ytterligere dokumentasjon med hensyn til omfang av nytte for TEPN.

Uansett har TEPN gitt en rekke opplysninger som kaster lys over omfanget av nytte for TEPN, av GA-tjenestene. Herunder er det en rekke ganger redegjort for - under Holding, posten Finans (finansielle tjenester) - de morselskapsgarantier som TEPN nyter godt av. Verdien av disse er ikke belastet som RFS, og må hensyntas ved vurderingen av GA-tjenestene. Det dreier seg om tre garantier, hvorav bare garantien overfor Gassco - som forestår rørtransport av gass fra Norge til kontinentet - har en anslått årlig verdi for TEPN på ca. 13,5 MNOK. Verdien av garantiene medfører at TEPN under Finans (finansielle tjenester) tilføres verdier som klart overstiger GA-belastningen for denne posten, og må hensyntas også ved vurderingen av GA-tjenestene samlet.

Når det særskilt gjelder kostnader til den sentraliserte FoU (innen E&P-divisjonen), er det slik at *all* forskning her har potensiell relevans for norsk sokkel.

Det foreligger ikke skjønnssadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd, idet det ikke er påvist noen inntektsreduksjon. Den omstendighet at konsernets «standard» glideskala ville ha gitt en noe lavere GA-belastning for de aktuelle årene enn den som fulgte av TEPNs tjenesteavtale, er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at den faktiske belastningen ikke var markedsmessig. Markedspris/armlengdepris er her et intervall.

Uansett foreligger det her feil ved skjønnsutøvelsen etter skatteloven § 13-1 tredje ledd.

For kostnader til Holding og Upper Management (i E& P-divisjonen) har Klagenemnda brukt den såkalte 0,65 prosentformelen, som er tatt fra Regnskapsavtalen av 2007 punkt 2.2.3.

Regnskapsavtalen er en avtale mellom oljeselskapene på norsk sokkel, som regulerer hvilke kostnader operatøren kan belaste de øvrige deltakerne i et lisenssamarbeid. Punkt 2.2.3 gjelder kostnader til «Hovedledelse og Konsernstaber». Det er imidlertid ikke noe fullstendig samsvar mellom hvilke tjenester som omfattes av Regnskapsavtalen (punkt 2.2.3) og hvilke GA-tjenester som ytes under Holding og Upper Management i vår sak. Den største feilen er imidlertid at Klagenemnda for ikke-opererte felt har satt satsen til bare 15 prosent av 0,65 prosent.

Klagenemnda har her basert seg på at de aktuelle kostnadene ved ikke-opererte felt som utgangspunkt kan settes til 1/5 (20 prosent) av kostnadene ved opererte felt - før det gjøres en ytterligere reduksjon ned til 15 prosent. Det er vanskelig å forstå hvordan forholdstallet 1:5 fremkommer. En sats på bare 15 prosent av 0,65 prosent innebærer videre en usaklig forskjellsbehandling i forhold til Klagenemndas kjennelse for ConocoPhillips, som ble avsagt bare noen måneder tidligere - i mars 2012. Her ble 0,65 prosentformelen benyttet - uten noen avkorting - også for ikke-opererte felt.

For kostnader til sentralisert FoU er det feil å trekke inn TEPNs egne kostnader til sin lokale FoU-avdeling, kalt Stavanger Research Center (SRC). Det pågår en egen lignings-sak om godkjennelse eller ikke av SRC-kostnadene, og disse kostnadene bør ikke blandes inn i skjønnnet over morselskapskostnader til FoU (GA-kostnadene). Behovet for sentralisert FoU blir ikke mindre fordi man har en egen, lokal forskningsavdeling.

Etter skatteavtalen med Frankrike kan Klagenemndas skjønnsutøvelse prøves i større utstrekning enn etter norsk internrett.

Det foreligger også saksbehandlingsfeil i saken, blant annet ved at Klagenemnda ikke fikk seg forelagt det såkalte «2009-brevet», dvs. TEPNs brev av 3. november 2010. Selv om brevet som

utgangspunkt gjaldt ligningen for inntektsåret 2009, dvs. ikke klagesakens inntektsår (2003-2008), var det uttrykkelig gjort oppmerksom på opplysningene også var relevante for klagesaken. Dette brevet inneholdt omfattende tilleggsinformasjon.

Det er også en saksbehandlingsfeil at TEPN ikke ble gitt innsyn i OSKs forskjellige utkast til klagenemndsvedtak (kjennelse) i saken. Hensynet til kontradiksjon ble dermed ikke tilstrekkelig ivare tatt.

Saksbehandlingsfeilene kan ha virket bestemmende på vedtakets (kjennelsens) innhold. Spørsmålet om saksbehandlingsfeil har for øvrig størst betydning ved en eventuell vurdering av skjønnsutøvelsen, idet lagmannsretten ved vurderingen av skjønnsadgang uansett har full kompetanse.

Det er ikke grunnlag for å avskjære opplysninger TEPN har kommet med under den rettslige behandlingen, ut fra den domstolsskapte lære om avskjæring av nye opplysninger som skattyter hadde særskilt oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen. Det er adgang til å supplere tidligere inngitte opplysninger, og det er det TEPN her har gjort. Eksempelvis ble opplysninger om relevansen for TEPN av morselskapets forskning på oljesand m.v. redegjort for i vedleggene til 2008-memoet. Eventuell manglende teknisk innsikt hos OSK kan ikke gå utover TEPN.

Det er videre slik at begge parter - også ligningsmyndighetene - har ansvar for å avklare uklarheter under ligningsbehandlingen.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Klagenemnda for Oljeskatts kjennelse av 18. juni 2012 om ligningen av Total E&P Norge AS for 2003-2008 oppheves.
2. Total E&P Norge AS tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, Staten v/Oljeskattekontoret, har i korthet gjort gjeldende:

Klagenemnda har her ikke fått dokumentasjon som gjør det mulig å kontrollere *omfanget* av de GA-tjenester som TEPN har mottatt fra morselskapet. Det som må dokumenteres, er at det samlet sett er et rimelig forhold mellom GA-belastningene og verdien for TEPN - dvs. samsvar mellom kost og nytte.

Fordelingsnøkkelen i seg selv er ikke tilstrekkelig til å dokumentere omfanget av nytte. Dette fremgår allerede av at det - rett før hovedforhandlingen i tingretten - ble avdekket at TEPNs belastningsmodell ikke var i samsvar med den «standardskala» de andre datterselskapene hadde. Det dreier seg dessuten om et vidt spekter av ulike tjenester, der man har valgt å bruke én grovmasket nøkkel, basert på *datterselskapets* kostnader, for å dekke *morselskapets* kostnader.

Ved vurderingen av TEPNs fordelingsnøkkel er det for øvrig ikke bare et spørsmål om hensiktsmessigheten av capex/opex som fordelingskriterium, idet det er prosentsatsene og beløpsintervallene som avgjør hva den faktiske GA-belastningen blir.

Det anføres ikke at TEPN må dokumentere det *nøyaktige* omfang av mottatte tjenester (dvs. omfang av nytte), men omfanget må på en eller annen måte kunne kontrolleres av skattemyndighetene. Det må således, med hensyn til omfang, fremlegges estimer eller lignende. Dokumentasjonskravet vil måtte bero på en konkret vurdering av hva som er nødvendig i den enkelte sak, for å kunne kontrollere om prisen er armlengdemessig/ markedsmessig.

TEPN har under ligningsbehandlingen, herunder i klagenotatet, fått mange oppfordringer til å dokumentere omfanget av mottatte tjenester (omfanget av nytte) - men har i liten grad gjort dette. I stedet har man, i tilsvaret m.v., gått inn i en polemikk mot det dokumentasjonskravet som skattemyndighetene opererte med. De nye opplysninger om nytte som er kommet under den rettslige behandlingen, kan ikke hensyntas. Det vises særlig til Rt-2002-509 (Sundt).

Når det gjelder prisen for de enkelte GA-tjenester, har TEPN fremholdt at selskapet har betalt for lite ved posten Finans, under Holdingtjenester. TEPN har her vist til at selskapet nyter godt av verdifulle morselskapsgarantier, herunder overfor Gassco. Disse garantiene (overfor Gassco m.v.) kan imidlertid ikke hensyntas ved vurderingen av GA-tjenestene.

Garantiene er gitt etter spesifikk anmodning fra TEPN, og må således belastes som RFS - ikke som GA. Uansett bestrides TEPNs anslag over verdien av garantiene. Eksempelvis kan den årlige verdien av Gassco-garantien ikke antas å være høyere enn 1,35 MNOK. Under enhver omstendighet kan en eventuell «ekstraverdi» utover GA-belastningen for akkurat denne posten, ikke hensyntas ved vurderingen av øvrige poster. En slik «gjennomsnittsbetraktning» ville gjøre skattemyndighetenes kontroll svært vanskelig.

Når det særskilt gjelder kostnader til FoU, fikk TEPN i klagenotatet en klar oppfordring til å gi nærmere opplysninger om forskjellige prosjekters relevans for norsk sokkel. Likevel har TEPN i tilsvaret m.v. gitt få konkrete opplysninger om de forhold OSK har pekt på.

GA-belastningene innebærer således en inntektsreduksjon, slik at det foreligger skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd.

Det er ikke grunnlag for å tilsidesette Klagenemndas skjønnsutøvelse etter skatteloven § 13-1 tredje ledd.

Domstolene har her begrenset prøvingsrett, jf. særlig Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 62. Skatteavtalen med Frankrike medfører ingen utvidet prøvingsrett for domstolene.

Klagenemnda har ved skjønnsutøvelsen for kostnader til Holding og Upper Management (i E&P-divisjonen) brukt Regnskapsavtalen av 2007, den såkalte 0,65 prosentformelen i avtalens punkt 2.2.3. Selv om det ikke er fullt samsvar mellom de tjenestearter som omfattes av Regnskapsavtalen punkt 2.2.3 og de som omfattes av GA-belastningen her, er det ved skjønnsutøvelsen - i mangel av andre holdepunkter - forsvarlig å bruke satsen i Regnskapsavtalen.

Det er ikke tvilsomt at *ikke-opererte* felt tiltrekker seg GA-tjenester i mindre grad enn opererte felt. Klagenemnda har skjønsmessig satt GA-kostnadene her til 15 prosent av satsen på 0,65 prosent. Også dette er et forsvarlig skjønn.

Det foreligger ikke usaklig forskjellsbehandling i forhold til ConocoPhillips, selv om Klagenemnda i kjennelse av mars 2012 angående dette selskapet tilkjente - ved skjønnsutøvelsen - 0,65 prosent også for ikke-opererte felt. Denne kjennelsen etablerte ingen entydig praksis, jf. blant annet Rt. 2012 1547 avsnitt 49. Sakene er heller ikke sammenlignbare, idet ConocoPhillips i hovedsak var operatør - i motsetning til TEPN.

For kostnader til sentralisert FoU har Klagenemnda opprettholdt Oljeskattenemndas skjønn, som var basert på antall ansatt som fordelingskriterium. Klagenemnda krysssjekket mot Regnskapsavtalens bestemmelse om FoU (avtalens punkt 2.2.2), som ville ha gitt et lavere skjønnsresultat. Det var ikke feil at man under skjønnet trakk inn TEPNs egne kostnader til FoU, dvs. ved SRC. Forskningen ved SRC er en integrert del av konsernets samlede forskning. Også for kostnadene til FoU er skjønnet forsvarlig.

Det foreligger ikke saksbehandlingsfeil i saken. At TEPNs «2009-brev» av 3. november 2010 ikke ble oversendt Klagenemnda, skyldtes at anmodningen om dette var bortgjemt nederst på s. 1 i brevet. Brevet knyttet seg i utgangspunktet til ligningen for 2009, ikke til de år klagesaken gjaldt (2003-2008). En eventuell saksbehandlingsfeil har uansett ikke hatt betydning, hverken for spørsmålet om skjønnsadgang eller for spørsmålet om skjønnsutøvelse. Brevet inneholdt lite nytt, utover det som tidligere var opplyst fra TEPN. Herunder inneholdt brevet ingen opplysninger som kunne påvirke skjønnsutøvelsen.

Det er heller ingen saksbehandlingsfeil at TEPN ikke fikk innsyn i de vedtaksutkast (utkast til kjennelse) som ble utarbeidet etter at saken ble oversendt til Klagenemnda, dvs. under selve nemndsbehandlingen. Hensynet til kontradiksjon ble ivaretatt ved at TEPN fikk tilsendt OSKs klagenotat. Uansett foreligger det heller ikke her en feil som kan ha hatt Betydning for resultatet.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten skal bemerke:

Skatteloven § 13-1 første ledd lyder slik:

Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters ... inntekt er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

Tredje ledd lyder slik:

Ved skjønnet skal ... inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

I § 13-1 fjerde ledd, som trådte i kraft 1. januar 2008, heter det:

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om ... inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse ... etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) ...

Den aktuelle utgaven av OECDs retningslinjer for internprising er fra 1995 (med norsk oversettelse fra 2001). Lagmannsretten kommer noe nærmere tilbake til innholdet av disse retningslinjene.

Det bemerkes at det her foreligger skatteavtale mellom Norge og Frankrike, av 19. desember 1980. Armlengdebetingelser - dvs. at prisen skal tilsvare det som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter - er nedfelt i skatteavtalens artikkel 9.

Lagmannsretten legger videre - som partene - til grunn at skatteloven § 13-1 fjerde ledd, med henvisningen til OECDs retningslinjer, bare var en kodifisering av gjeldende rett. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Rt-2001-1265 (Agip), på s. 1278.

Lagmannsretten finner også grunn til å nevne forskrift om dokumentasjon ved internprising, av 7. desember 2007, gitt i medhold av ligningsloven. Forskriften trådte i kraft 1. januar 2008, i likhet med bestemmelsen i skatteloven § 13-1 fjerde ledd. I denne forskriftens § 8 om sentralisert tjenesteyting heter det:

Ved sentralisert konsernintern tjenesteyting, herunder tjenester av administrativ, teknisk og finansiell karakter, skal det tjenestemottakende foretaket redegjøre for sin *forventede nytte* av tjenestene ... Ved kostnadsbasert fordeling eller -prissetting skal foretaket redegjøre for kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslag ... (lagmannsrettens kursivering).

Lagmannsretten legger - som partene - til grunn at også dette bare var en kodifisering av gjeldende rett.

Lagmannsretten bemerker i relasjon til forskriftens § 8 annet punktum at partene er enige om man i vår sak *ikke* har å gjøre med en ren kostnadsbasert fordeling (en såkalt kostnadsbidragsordning, KBO), idet det som nevnt ikke er noen absolutt sammenheng mellom GA-kostnadene i morselskapet og det som utbelastes på datterselskapene. Forskriftens § 8 annet punktum kommer således ikke til anvendelse.

Partene er enige om at TEPN her må dokumentere at det er noenlunde samsvar mellom GA-belastningen som TEPN betaler og TEPNs *nytte* av disse tjenestene fra morselskapet. Et helt sentralt spørsmål i saken er om TEPNs fordelingsnøkkel i seg selv er tilstrekkelig til å dokumentere slikt samsvar.

Lagmannsretten finner det hensiktsmessig først å redegjøre noe for hvordan GAKostnadene hos morselskapet - Total SA - beregnes.

GA-kostnadene hos morselskapet, for E&P-divisjonen, består av tre forskjellige kostnadsbaser - henholdsvis for tjenester fra Holding, fra Upper Management (i E&P-divisjonen selv) og fra FoU (også i E&P-divisjonen selv). For kostnadene på Holdingnivå foretas det beregninger der først eierkostnader blir skilt ut, før det gjenstående fordeles på de tre divisjonene - herunder E&P-divisjonen. Av den andel av Holding-kostnadene som faller på E&P-divisjonen blir det deretter skilt ut det som faktureres direkte - dvs. belastes som RFS.

For kostnadene til Upper Management i E&P-divisjonen blir det på tilsvarende måte skilt ut eierkostnader og det som faktureres som RFS. Også for FoU-kostnadene blir det skilt ut en andel som belastes som RFS.

Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på hvordan den samlede GA-kostnadsbasen i morselskapet her beregnes, hensett til at utbelastningen på datterselskapene ikke står i noen absolutt sammenheng med størrelsen av morselskapets kostnader, jf. foran. Som nevnt er utbelastningene på datterselskapene, herunder TEPN, basert på *disses* kostnader.

Som det fremgår foran blir morselskapets samlede kostnader ved GA-tjenestene, slik disse kostnader beregnes innen konsernet, noenlunde dekket av datterselskapenes samlede innbetalinger. Som nevnt dekket GA-innbetalingene fra datterselskapene (innen E & P-divisjonen) for årene 2003-2008 i snitt ca. 94 prosent av morselskapets kostnader her. Prosentsatsen varierte noe fra år til år, eksempelvis var den for 2003 på 85 prosent, mens den for 2008 var på 113 prosent - dvs. at det dette året ble overdekning for morselskapet.

Lagmannsretten bemerker her at uansett om konsernets belastningssystem innebærer at de *samlete* innbetalingene fra datterselskapene omtrent tilsvarende morselskapets kostnader, er det ikke gitt at belastningssystemet også gir en rimelig fordeling i forhold til det *enkelte* datterselskap. Særlig kan dette gjelde for datterselskaper som skiller seg ut fra de øvrige.

Lagmannsretten finner det etter bevisførselen klart at TEPN - for de aktuelle år og for så vidt også pr. i dag - skiller seg ut fra konsernets datterselskaper (i E&P-divisjonen) samlet sett. Dette gjelder både ved at TEPN i liten grad selv er operatør - jf. foran - og ved at TEPN har lavt antall ansatte i forhold til kostnader og produksjon.

Allerede det foranstående medfører, slik lagmannsretten ser det, at TEPNs fordelingsnøkkel *ikke* i seg selv er tilstrekkelig til å dokumentere (sannsynliggjøre) at det er noenlunde samsvar mellom GA-belastningen og nytten - eller verdien - av disse tjenestene, for TEPN. I samme retning trekker den omstendighet at det her - som fremholdt av staten - dreier seg om én felles fordelingsnøkkel for et bredt spekter av ulikeartete tjenester, og at selve fordelingskriteriet capex/opex synes mer egnet for noen typer tjenester enn for andre. Lagmannsretten tilføyer for øvrig at i TEPNs fordelingsnøkkel er det ikke bare fordelingskriteriet (capex/opex) som er av interesse, men naturligvis også de konkrete prosentsatser og beløpsintervaller.

Lagmannsretten er således enig med staten i at klare kontrollhensyn tilsier at TEPN må dokumentere - utover å vise til fordelingsnøkkelen - hvilken nytte/verdi GA-tjenestene har for selskapet. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Enterprisedommen, Borgarting lagmannsretts dom av 11. januar 2010 (LB-2009-34075). Også denne saken gjaldt spørsmålet om

et norsk oljeselskaps krav om fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Om kravet til dokumentasjon fra skattyter uttales det her:

Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på en konkret vurdering av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for ytterligere opplysninger.

Nærværende lagmannsrett er enig i dette. Det kan for øvrig ikke sees at det som her uttales står i motstrid med 3M-dommen, Eidsivating lagmannsretts dom av 3. september 2002 (LE-2001-898), som TEPN har vist til.

De aktuelle GA-tjenestene knytter seg her, som det fremgår foran, til tre hovedkategorier - Holding, Upper Management (i E&P-divisjonen) og FoU (også i E&P-divisjonen). Som nevnt har Holding 11 underkategorier av tjenester, Upper Management fire.

For Holding er de 11 underkategoriene - dvs. typer av tjenester - følgende, slik det også fremgår av tingrettens dom:

1. Juridiske tjenester
2. Innkjøp
3. Helse, miljø og bærekraftig utvikling
4. Finans
5. Forskningsledelse
6. Revisjon
7. Dokumentasjonsdatabaser
8. International affairs
9. Technical image
10. Safety and security
11. Management of functions

Lagmannsretten bemerker at underkategori nr. 11 knytter seg til ledelse (management) av de foranstående funksjonene, dvs. nr. 1-10.

For Upper Management (i E&P-divisjonen) er de fire underkategoriene (typer av tjenester) følgende, slik det også fremgår av tingrettens dom:

1. Asset management - porteføljestyring
2. Langtidsplanlegging - Long Term Planning
3. The Referential
4. Subsidiary and non-operated issues

For en nærmere redegjørelse for hva slags tjenester som ytes under den enkelte post, finner lagmannsretten det tilstrekkelig å vise til den omfattende beskrivelsen tingretten har gitt.

Når det gjelder hva slags dokumentasjon TEPN rent faktisk har fremlagt, bemerkes at TEPN overfor ligningsmyndighetene har inngitt meget omfattende redegjørelser og dokumentasjon for hvilke GA-tjenester morselskapet yter til datterselskapene. Det samme gjelder med hensyn til

hvilke kostnader som her oppstår for morselskapet - dvs. hvordan kostnadsbasene for GA-belastningen beregnes. Det er også - konkret i forhold til TEPN - gitt omfattende redegjørelser og dokumentasjon for hvordan TEPNs faktiske GA-belastning beregnes.

Det foranstående er imidlertid ikke det samme som å dokumentere at TEPN belastes en rimelig andel av morselskapets samlede GA-kostnader. Som det fremgår foran er dette et spørsmål om det er noenlunde samsvar mellom belastningen for GA-tjenestene og nytten/verdien av disse, for TEPN.

Lagmannsretten er enig med staten i at TEPN bare i begrenset grad overfor ligningsmyndighetene har søkt å dokumentere dette, dvs. *omfanget* av nytte/verdi for TEPN. Lagmannsretten ser det slik at TEPN - til tross for klare oppfordringer i klagenotatet - i stor grad har nøyd seg med, i tilsvaret m.v., å bestride OSKs oppfatning av dokumentasjonskravet. Selv om det overfor ligningsmyndighetene er vist til en rekke eksempler på tjenester - herunder FoU-prosjekter - er det i liten grad inngitt estimer/anslag over antatt *verdi* for TEPN av de aktuelle tjenester og prosjekter.

Når slike klare oppfordringer er fremsatt i klagenotatet, ser lagmannsretten det slik at nye opplysninger under den rettslige behandlingen - dvs. om omfanget av nytten/verdien for TEPN, av de forskjellige tjenestene - ikke kan hensyntas. Det vises særlig til Rt-2002-509 (Sundt), på s. 523-24.

Som eksempel på ny informasjon viser lagmannsretten til tilleggsinformasjon om morselskapets forskning på oljesand i Canada og et prosjekt kalt Biozaire, som gjaldt kartlegging av det marine livet utenfor kysten av Vest-Afrika. I klagenotatet (på s. 133, jf. s. 136) er disse nevnt som prosjekter som etter OSKs oppfatning ikke er relevante for TEPNs virksomhet - dvs. for norsk sokkel.

I tilsvaret er det ingen konkrete anførsler om hvorfor disse prosjektene likevel skulle være relevante. Det samme gjelder i det nevnte «2009-brevet», av 3. november 2010.

Under vitneførselen for tingretten (vitnet Alain Goulois) og lagmannsretten (vitnet Manoelle Lepoutre) fremkom imidlertid at begge disse prosjektene også kunne være relevante for norsk sokkel, idet metodene som ble utviklet - henholdsvis for å skille ut oljen og for å beskytte marine økosystemer - har overføringsverdi hit.

TEPN har fremholdt at dette bare må betraktes som *suppleringer*, ikke som nye opplysninger, og at det derfor ikke er grunnlag for å avskjære denne informasjonen.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Lagmannsretten viser her til Rt-2006-404 (Invensys), avsnitt 38 flg. Det fremgår her at forutsetningen for at skattyter kan inngi supplerende opplysninger under den rettslige behandlingen er at han ikke kan *klandres* for ikke å ha gitt opplysningene tidligere. I den foreliggende saken ser lagmannsretten det slik at TEPN, på bakgrunn av OSKs oppfatning i klagenotatet, hadde en klar oppfordring til å komme med korrigerende informasjon. Dette må gjelde uansett om OSK i klagenotatet - ved å finstudere det omfattende og til dels kompliserte materialet som var innsendt - eventuelt *kunne* ha kommet til at prosjektene var relevante for norsk sokkel.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at selskapet kan bebreides for ikke å ha gitt korrigerende informasjon under ligningsbehandlingen. Det er da uten betydning om man anser den nye informasjonen som nye opplysninger eller «bare» som suppleringer. Den nye informasjonen kan uansett ikke hensyntas ved den rettslige behandlingen.

Lagmannsretten presiserer at dette også gjelder for *annen* ny informasjon der det forelå klare oppfordringer i klagenotatet, om å gi ytterligere opplysninger om nytte/verdi. Det forelå slike oppfordringer på en rekke punkter, uten at lagmannsretten finner det nødvendig å gå i detalj. Selv om ny informasjon eventuelt *kan* hensyntas på enkelte punkter, vil dette uansett ikke være tilstrekkelig til samlet sett å dokumentere at det var noenlunde samsvar mellom GA-belastningen og nytten/verdien av disse tjenestene, for TEPN.

Et punkt der det overfor ligningsmyndighetene ble gitt estimer/anslag over den aktuelle tjenestens antatte verdi for TEPN, knytter seg til posten Finans (finansielle tjenester) under hovedkategorien Holding. TEPN har her fremholdt at verdien av de *garantier* morselskapet har stilt, er meget betydelig. Det dreier seg om tre garantier, hvorav det i saken her særlig har vært fokus på garantien overfor selskapet Gassco AS. Gassco AS er operatør av gassrørledningsnettet fra Norge til kontinentet, og transporterer således også gass for TEPN. Denne garantien ble stilt i 2005, for et beløp på ca. 2740 MNOK. TEPN anførte allerede under ligningsbehandlingen at den årlige verdien - for TEPN - av denne morselskapsgarantien var på 13,7 MNOK, basert på at en antatt margin fra en ekstern bank ville ha vært på 0,5 prosent.

Lagmannsretten er enig med staten - og tingretten (dommens punkt 2.3.4) - i at slike garantier *ikke* er relevante ved vurderingen av prisen på GA-tjenestene. Det dreier seg her om en helt konkret ytelse fra morselskapet, av betydelig omfang, ytet etter spesifikk anmodning fra ett enkelt datterselskap og til fordel kun for dette - og hvor det dessuten ville ha vært enkelt med en *direkte* fakturering (RFS). Verdien av slike ytelser kan dermed ikke trekkes inn ved vurderingen av GA-tjenestene. Det vises for så vidt til OECDs retningslinjer punkt 7.24, om at indirekte belastning bare er berettiget der direkte belastning er umulig eller uforholdsmessig byrdefullt.

Når lagmannsretten finner at de nevnte morselskapsgarantiene ikke er relevante ved vurderingen av GA-tjenestene, er det ikke nødvendig å gå inn på hvilken verdi de måtte ha for TEPN - og om en eventuell verdi utover GA-belastningen ved posten Finans i så fall kunne trekkes inn ved en samlet vurdering av GA-tjenestene.

Ut fra de opplysninger som forelå da Klagenemnda avsa sin kjennelse 18. juni 2012 - og selv om ny informasjon eventuelt hensyntas på enkelte punkter - finner lagmannsretten at det ikke er sannsynliggjort et noenlunde samsvar mellom GA-belastningen 2003-2008 og nytten/verdien for TEPN. Det foreligger således en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd, og følgelig *skjønnsadgang* - dvs. adgang til å fastsette verdien av GA-tjenestene ved skjønn, slik Klagenemnda har gjort.

Lagmannsretten presiserer at den ved sin vurdering av hvilke opplysninger som forelå da Klagenemnda avsa sin kjennelse 18. juni 2012 også har sett hen til de opplysninger som ble gitt i det såkalte «2009-brevet», av 3. november 2010. Som det fremgår foran ble dette brevet ikke fremlagt for nemnda.

Lagmannsretten finner det, for spørsmålet om skjønnsadgang (inntektsreduksjon) etter skatteloven § 13-1 første ledd, ikke nødvendig å gå nærmere inn på de enkelte tjenestekategorier enn det som foran er gjort. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at GA-belastningen i selskapets selvangivelse hver år dreier seg om én samlet belastning.

Lagmannsrettens konklusjon er således at det, for alle de aktuelle årene (2003-2008), foreligger en inntektsreduksjon - og dermed skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd. Etter lagmannsrettens oppfatning står spørsmålet i samme stilling for alle de aktuelle årene.

Lagmannsretten går etter dette over til spørsmålet om *skjønnsutøvelsen*, etter skatteloven § 13-1 tredje ledd - dvs. Klagenemndas skjønnsutøvelse da nemnda fastsatte verdien av GA-tjenestene (omfanget av fradrag).

Lagmannsretten legger til grunn at domstolene, i forhold til dette verdsettelsesskjønnet, bare har begrenset prøvingsrett - etter de alminnelige regler om såkalt fritt forvaltningsskjønn. Det vises til Rt-2012-1025 (Norland), avsnitt 46 flg., med konklusjonen i avsnitt 62.

Lagmannsretten finner det klart at skatteavtalen med Frankrike, av 19. desember 1980, ikke gir noen utvidet prøvingsrett. Som foran nevnt har denne skatteavtalen i sin artikkel 9 en bestemmelse om armlengdeprinsippet. Bestemmelsen sier imidlertid intet om domstolskontroll, og følgelig heller intet om omfanget av domstolenes prøvingsrett ved en eventuell rettslig behandling. Lagmannsretten kan heller ikke se at noe slikt med rimelighet kan utledes av bestemmelsen.

Selv ved såkalt fritt skjønn - dvs. begrenset prøvingsrett - kan imidlertid domstolene prøve om skjønnet er basert på uriktige premisser (feil i faktum m.v.), samt om selve den skjønsmessige avveiningen er vilkårlig eller grovt urimelig, eller innebærer en usaklig forskjellsbehandling. Domstolene kan også prøve om det foreligger saksbehandlingsfeil.

For så vidt gjelder skjønnet ved Holding og Upper Management (i E&P-divisjonen), har Klagenemnda brukt den såkalte 0,65 prosentformelen i Regnskapsavtalen av 2007 punkt 2.2.3. Regnskapsavtalen er - som det fremgår av TEPNs anførsler - en avtale mellom oljeselskapene på norsk sokkel om hvilke kostnader *operatøren* kan belaste de øvrige deltakerne (ikke-operatørene) i et lisenssamarbeid. Dette er således et annet spørsmål enn hva et morselskap kan belaste et datterselskap.

For kostnader til «Hovedledelse og Konsernstaber» kan operatøren, etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.3, belaste de øvrige deltakerne 0,65 prosent av sine kostnader.

Selv om det er en annen situasjon som reguleres i Regnskapsavtalen enn tjenesteyting mellom mor- og datterselskap, og selv om det her ikke fullt ut er de samme tjenester som omfattes i de to situasjonene, kan lagmannsretten ikke se at det kan betegnes som en uriktig premiss at Klagenemnda ved skjønnsutøvelsen for opererte felt - i mangel av andre holdepunkter - brukte formelen fra Regnskapsavtalen. Det kan heller ikke betegnes som vilkårlig eller grovt urimelig.

For kostnader ved *ikke-opererte* felt finnes det ingen bestemmelse i Regnskapsavtalen å se hen til, idet denne avtalen som nevnt bare gjelder for operatørkostnader. Klagenemnda tok likevel - ved skjønnsutøvelsen - utgangspunkt i 0,65 prosent-formelen, men reduserte satsen her til 20 prosent (1/5) av dette. Det ble deretter gjort en ytterligere nedjustering fra 20 prosent til 15 prosent for å trekke ut kostnader til TEPNs hovedledelse i Norge, idet Klagenemnda ikke anså kostnader til lokal hovedledelse som relevante ved vurderingen av belastningen fra morselskapet.

Selv om Regnskapsavtalen ikke gjelder for kostnader ved ikke-opererte felt, kan lagmannsretten ikke se at det kan betegne som en uriktig premiss at Klagenemnda ved skjønnsutøvelsen tok utgangspunkt i 0,65 prosentformelen fra Regnskapsavtalen. Heller ikke her kan dette betegnes som vilkårlig eller grovt urimelig.

Om reduksjonen til 20 prosent, for kostnader ved ikke-opererte felt, heter det i Klagenemndas kjennelse (på s. 248):

Klagenemnda tar utgangspunkt i selskapets egen fordelingsnøkkel... Ikke-opererte aktiviteter utløser 1 % for kostnader opp til MNOK 250, mens kostnader over dette utløser belastninger på 0,2 %. Klagenemnda mener kostnadene som utgangspunkt kan være 20 % av 0,65 % ...
Bruk av 1/5 er samme fordeling som Total-konsernet selv har brukt ... (lagmannsrettens utheving)

Etter lagmannsrettens oppfatning er det ikke riktig at Total-konsernet selv har brukt tallet 1:5 (20 prosent, 1/5) for forholdet mellom kostnader ved ikke-opererte felt og ved opererte felt. Det Klagenemnda viser til i det siterte - 0,2 % i forhold til 1 % i TEPNs fordelingsnøkkel - gjelder ikke forholdet mellom ikke-opererte og opererte felt, men kun *innen* ikke-opererte felt.

Etter lagmannsrettens oppfatning må dette anses som en uriktig premiss for skjønnet (feil i faktum). Feilen kan åpenbart ha hatt betydning for skjønnsutøvelsen.

Lagmannsretten nevner i denne sammenheng at det er fremlagt beregninger som viser at «riktig» forholdstall muligens er rundt 1:4. Bruken av tallet 1:5 har i så fall - relativt sett - noe begrenset økonomisk betydning. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gå nærmere inn på dette.

Etter dette blir denne delen av Klagenemndas skjønn - dvs. for ikke-operert virksomhet, ved Holding og Upper Management - å oppheve.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til TEPNs anførsel om at denne delen av skjønnet må oppheves på grunn av angivelig usaklig forskjellsbehandling i forhold til ConocoPhillips. Lagmannsretten finner likevel grunn til å bemerke at det her klarligvis ikke foreligger noen slik entydig praksis fra ligningsmyndighetene at det kan være tale om usaklig forskjellsbehandling. Lagmannsretten finner det tilstrekkelig å vise til statens anførsler på dette punkt. Ved ny ligning her skal det ved skjønnsutøvelsen ikke uten videre tas utgangspunkt i tallet 1:5 for kostnadsforholdet mellom ikke-operert og operert virksomhet.

For så vidt gjelder skjønnet ved sentralisert forskning og utvikling (FoU), har Klagenemnda opprettholdt skjønnsresultatet fra Oljeskattenemnda. Oljeskattenemndas skjønn var basert på *antall ansatte* - ikke kostnader - som fordelingskriterium.

Klagenemnda for sin del har også på dette punkt brukt Regnskapsavtalen, her bestemmelsen om FoU i avtalens punkt 2.2.2. I denne bestemmelsen brukes - som ved avtalens punkt 2.2.3, jf. foran - kostnader som fordelingskriterium. Regnskapsavtalen gjelder også her bare for kostnader ved opererte felt.

Mens Oljeskattenemnda ved sin skjønnsutøvelse for FoU bare så på GA-kostnadene, trakk Klagenemnda - ved beregningen etter Regnskapsavtalen - også inn TEPNs egne kostnader til sin lokale FoU-avdeling, kalt Stavanger Research Center (SRC). Klagenemnda la til grunn at det beregnete beløpet etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.2 også skulle dekke SRC-kostnadene. Mens den samlede faktiske GA-belastningen for FoU for 2003-2008 var på ca. 305 MNOK, var kostnadene til SRC for de samme årene på ca. 441 MNOK.

Med premissen om at også SRC-kostnadene skulle trekkes inn i skjønnnet, ga Klagenemndas beregning etter Regnskapsavtalen et lavere skønnsresultat enn i Oljeskattenemnda. Som nevnt fant Klagenemnda likevel ikke grunn til å endre Oljeskattenemndas skønnsresultat, under henvisning til at TEPN skulle godskrives noe for FoU også ved ikke-opererte felt - som altså ikke var omfattet av beregningen etter Regnskapsavtalen.

Det er uomstridt at det bare er noen få av konsernets datterselskaper i E&P-divisjonen som har egne forskningsavdelinger. Etter det opplyste arbeidet det rundt 7-8 personer i SRC de aktuelle årene (2003-2008).

Lagmannsretten nevner at det (for årene 2007 og 2008) verserer en egen ligningssak om TEPNs krav på fradrag for kostnadene til SRC. Ved vedtak av 21. desember 2010 har Oljeskattenemnda i stor grad nektet fradrag her, idet man mente at TEPN skulle ha beregnet seg vederlag for å stille sin egen forskning - dvs. ved SRC - til disposisjon for de øvrige konsernselskapene. Det ble derfor beregnet et betydelig inntekstillegg. Etter det opplyste er denne saken stilt i bero i påvente av nærværende sak.

Lagmannsretten bemerker at det her er to forskjellige problemstillinger. Den ene er spørsmålet om i hvilken grad TEPN kan kreve fradrag for egne FoU-kostnader (dvs. kostnader til SRC). Den andre er spørsmålet om man ved skjønnsutøvelsen for *GA-kostnadene* til FoU også skal trekke inn SRC-kostnadene.

I likhet med Klagenemnda (kjennelsens s. 251) finner lagmannsretten ikke grunn til å gå inn på det første spørsmålet - som altså verserer som egen sak.

Det andre spørsmålet - om man ved skjønnsutøvelsen for GA-kostnadene (til FoU) også skal trekke inn SRC-kostnadene - er imidlertid en sentral problemstilling i den foreliggende saken.

Som foran nevnt er morselskapets forskning, ved forskningssenteret i Pau, av langsiktig karakter. Den forskning som foregår ved SRC er av mer kortsiktig art, og tar sikte på å løse mer konkret identifiserte behov - på norsk sokkel.

Etter lagmannsrettens oppfatning medfører ikke TEPNs egen, lokale forskning (ved SRC) at behovet for den sentraliserte forskningen fra morselskapet blir mindre enn ellers. Som det

fremgår dreier det seg om forskning som - i utgangspunktet - er av forskjellig art. Det er nok likevel så, slik lagmannsretten forstår det, at man til en viss grad kan befatte seg med samme problemstillinger i SRC som ved forskningssenteret i Pau. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at dette skulle redusere TEPNs behov for innsikt i den sentraliserte forskningen i Pau om de samme temaer. Muligens er behovet i slike tilfeller heller større, uten at lagmannsretten finner grunn til å gå nærmere inn på dette.

Lagmannsretten ser det derfor slik at det *ikke* var riktig å trekke inn kostnadene til SRC i skjønnsutøvelsen for GA-kostnadene. Etter lagmannsrettens oppfatning dreier dette seg om en uriktig premiss for skjønnnet (feil i faktum). Feilen har meget stor betydning for skjønnsutøvelsen, vesentlig større enn problemstillingen knyttet til forholdstallet 1:5 under skjønnnet for Holding og Upper Management.

Til illustrasjon nevnes at om kostnadene til SRC ikke trekkes inn, vil den forannevnte beregningen etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.2 (etter at det er justert for en regnefeil i tabellen på s. 250 i Klagenemndas kjennelse) medføre at TEPN her får fullt fradrag for GA-kostnadene til FoU.

Etter dette blir denne delen av Klagenemndas skjønn - dvs. skjønnnet for FoU - å oppheve.

Ved ny ligning skal det ved skjønnsutøvelsen ikke tas hensyn til TEPNs kostnader til SRC.

Spørsmålet om i hvilken grad kostnadene til SRC er fradragsberettigete eller ikke (dvs. spørsmålet om et eventuelt inntektstillegg her), må som nevnt løses i den andre saken.

Lagmannsretten må endelig ta stilling til spørsmålet om saksbehandlingsfeil.

Lagmannsretten finner her ikke grunn til å gå inn på om det foreligger saksbehandlingsfeil i forhold til spørsmålet om skjønnsadgang, der retten har full kompetanse - og foran har foretatt en full materiell vurdering. Som det fremgår foran har lagmannsretten herunder også hensyntatt de opplysninger som fremgår av det såkalte «2009-brevet», TEPNs brev av 3. november 2010.

Spørsmålet om saksbehandlingsfeil har etter dette bare betydning for *skjønnsutøvelsen*. Ut fra de foranstående drøftelser blir dette i realiteten et spørsmål om det foreligger saksbehandlingsfeil som kan føre til opphevelse av Klagenemndas skjønn *utover* de delvise opphevelser som lagmannsretten på materielt grunnlag er kommet til foran.

Lagmannsretten ser først på det forhold at det nevnte «2009-brevet» ikke ble forelagt Klagenemnda. I brevet bestrides - som tidligere - at det foreligger skjønnsadgang. Lagmannsretten er enig med staten i at brevet ikke kan sees å inneholde opplysninger som kunne ha påvirket Klagenemndas skjønnsutøvelse - dvs. at nemnda ved skjønnnet valgte å bruke Regnskapsavtalen. Uansett om det måtte være en saksbehandlingsfeil at brevet ikke ble fremlagt for Klagenemnda, kan en eventuell feil således ikke ha hatt betydning for skjønnsutøvelsen.

TEPN har videre anført at det også foreligger saksbehandlingsfeil ved at selskapet ikke ble gitt innsyn i OSKs forskjellige utkast til klagenemndsvedtak (kjennelse) i saken. Lagmannsretten finner det klart at det ikke foreligger noen saksbehandlingsfeil her. De vedtaksutkast (utkast til

kjennelse) som OSK - i samråd med Klagenemnda selv - utarbeider etter at saken oversendes nemnda, må anses som en del av *selve nemnds-behandlingen* - og er således unntatt skattyters innsynsrett. Lagmannsretten viser for så vidt til Skattedirektoratets retningslinjer om saksbehandling, av 8. september 2011 (SKD 11/11), punkt 4.3 i.f.

Lagmannsrettens endelige konklusjon er således at Klagenemndas skjønnsutøvelse oppheves på to punkter, nemlig for FoU-skjønnnet og for den del av skjønnnet for Holding og Upper Management som knytter seg til ikke-operert virksomhet.

Anken for øvrig - herunder med hensyn til selve spørsmålet om skjønnsadgang - blir å forkaste.

For så vidt gjelder spørsmålet om saksomkostninger, bemerkes at begge parter her har fått «medhold av betydning», jf. tvisteloven § 20-3. Staten har fått medhold i sakens hovedtvistepunkt, spørsmålet om skjønnsadgang. TEPN på sin side har imidlertid fått medhold på to punkter med hensyn til skjønnsutøvelsen - hvorav det ene punktet (FoU) har stor økonomisk betydning. Lagmannsretten finner ut fra dette ikke grunnlag for å fravike hovedregelen i tvisteloven § 20-3, dvs. at saksomkostninger ikke tilkjennes.

Lagmannsretten finner således at hver av partene bør bære sine egne omkostninger, både for tingrett og lagmannsrett.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Klagenemnda for oljeskatts kjennelse av 18. juni 2012 oppheves, for så vidt gjelder skjønnsutøvelsen for GA-kostnader (General Assistance) til
 - a) sentralisert forskning og utvikling (FoU), samt til
 - b). Holding og Upper Management (i E&P-divisjonen), for ikke-operert virksomhet.

Ved den nye ligningen for inntektsårene 2003 til 2008 skal det ved skjønnnet over GA-kostnader til sentralisert FoU, jf. punkt a over, ikke tas hensyn til kostnadene til Stavanger Research Center (SRC). Videre skal det ved skjønnnet over GAKostnader til Holding og Upper Management, for ikke-operert virksomhet, jf. punkt b over, ikke uten videre tas utgangspunkt i tallet 1:5 for kostnadsforholdet mellom ikke-operert og operert virksomhet.

2. For øvrig forkastes anken.
3. Hver av partene bærer sine egne omkostninger, både for tingrett og lagmannsrett.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 15-144 Domscommentar til Kverva-dommen

Lovstoff: Skatteloven § 6-24, jf. § 6-1.

Sammendrag: Uttalelsen er Skattedirektoratets dommscommentar til Høyesteretts dom av 24. september 2015, *kverva-dommen* (SkN 15-105).

Domscommentar avgitt 24. september 2015, publisert 8. desember 2015.

Innledning

Saken gjaldt spørsmål om et holdingselskap som var omfattet av fritaksmetoden, hadde rett til inntektsfradrag for et tilskudd til oppføring av en videregående skole i kombinasjon med et kulturhus. Tilskuddet ble gitt for å fremme virksomhet i et deleid datterselskap.

Kverva AS er et selskap uten egne ansatte med forretningsadresse i Trondheim. Selskapet driver omfattende investeringsvirksomhet innenfor maritim sektor, og eier blant annet 53,4 prosent av aksjene i SalMar ASA. Hoveddelen av virksomheten til SalMar ASA befinner seg i Frøya kommune, hvor SalMar sysselsetter ca. 550 personer.

Kverva AS hadde i 2010 skattefrie utbytteinntekter fra SalMar på 120 millioner kroner. Samme år ga Kverva AS et tilskudd til Frøya kommune på 50 millioner kroner til bygging av videregående skole i kombinasjon med kulturhus i kommunen. Selskapet vurderte dette som viktig for bosettingen i kommunen og rekrutteringen av kvalifisert arbeidskraft til SalMar ASA.

Ved ligningen av Kverva AS la skatteklagenemnda til grunn at tilskuddet ikke hadde "*tilstrekkelig nær sammenheng*" med fremtidig inntektsservv på selskapets hånd, og at vilkårene for fradragsrett ikke var oppfylt.

Høyesteretts flertall satte skatteklagenemndas vedtak til side, idet flertallet mente at tilskuddet hadde slik "*tilstrekkelig nær sammenheng*" med fremtidig inntektsservv til at tilknytningskravet var oppfylt. Kverva hadde dermed rett til å fradragsføre tilskuddet.

Høyesteretts mindretall kunne ikke se at det forelå "*tilstrekkelig nær sammenheng*" mellom kostnaden og næringsvirksomheten i dette tilfellet.

Om Høyesteretts dom

Høyesterett tok utgangspunkt i at skatteloven § 6-1 gir rett til fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve "*skattepliktig inntekt*", mens det etter skatteloven § 6-24 gis fradrag for kostnader som pådras for å erverve "*inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38*". Siden Kverva AS' inntekter i stor grad kom fra investeringsvirksomhet under skatteloven § 2-38 (skattefri iht. fritaksmetoden), la Høyesterett til grunn at spørsmålet om Kverva AS hadde fradragsrett for betalt tilskudd til Frøya kommune måtte vurderes etter skatteloven § 6-24.

Kverva AS anførte at fradragsspørsmålet måtte vurderes for konsernet under ett. Høyesterett avviste dette og viste til at det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som ved beskatningen skal bedømmes ut fra sine egne forhold. Også i forarbeidene til fritaksmetoden fremgår det at fradrag ikke kan kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i et *underliggende* selskap.

I den nærmere vurderingen av hvordan tilknytningskravet mellom kostnad og inntekt i skatteloven § 6-24, jf. § 6-1, skal forstås, viste Høyesterett til at både flertallet og mindretallet i Rt. 2014 s. 1057 (Telenor) la til grunn at kravet skal være det samme etter skatteloven § 6-24 som etter skatteloven § 6-1. Høyesterett uttalte følgende om anvendelsen av skatteloven § 6-1 (premiss 64):

Fradragsrett forutsetter at det foreligger en **tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng** mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil **skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment**. Formålet må vurderes med utgangspunkt i **skattyters utsagn** om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid **ikke sensurere forretningskjønnen** til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnehetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene. (vår utheving)

At tilknytningskravet i skatteloven § 6-24 er det samme som etter skatteloven § 6-1, innebærer etter Høyesteretts flertalls vurdering at uttrykket "*eierkostnader*" som ble benyttet i forarbeidene til skatteloven § 6-24, ikke kan være begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men må også omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

Høyesteretts flertall la til grunn at Kverva AS utvilsomt, gjennom sine eierposisjoner, hadde en åpenbar økonomisk interesse i lønnsom drift av datterselskapene, og ut fra bevisene at Kverva AS' hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet. Etter flertallets syn hadde kostnaden derved tilstrekkelig tilknytning til inntektsgrunnlaget, idet virksomheten var avhengig av jevn tilgang på arbeidskraft for å kunne operere. Det ble vist til at de geografiske forholdene tilsa at en stedlig og varig bosetting antakelig var vanskelig å opprettholde uten de tiltakene som tilskuddet gikk til, og

retten la stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva AS.

Staten ble ikke hørt med at tilskuddet mer passende burde ha vært tatt som en kostnad i produksjonsselskapet SalMar ASA, ettersom det er SalMar ASA som i første rekke nyter godt av det som søkes oppnådd med tilskuddet. Flertallet mente at dette resonnementet harmonerte dårlig med bakgrunnen for fradragsrett under fritaksmetoden, hvor en i stor grad ser på eierkjeder av selskaper under ett.

Staten ble heller ikke hørt med at mangelen på motytelse måtte medføre at tilskuddet kunne ses på som en ikke fradragsberettiget gave, eller at fradragsretten kunne begrenses etter skatteloven § 6-42 om tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring.

Tilskuddet var dermed fradragsberettiget på Kverva AS' hånd.

Skattedirektoratets kommentarer

Et grunnvilkår for at en kostnad skal være fradragsberettiget er at det må foreligge tilknytning mellom kostnaden og inntekt. Med tilknytning menes det at kostnaden må ha en tilstrekkelig og umiddelbar sammenheng med inntekt. Etter hovedregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-1 må tilknytning foreligge mellom kostnaden og *skattepliktig* inntekt.

Fra inntektsåret 2005 ble det innført en unntaksregel i skatteloven § 6-24, 1. ledd slik at det også gis rett til fradrag for kostnader som har tilknytning til skattefri inntekt under fritaksmetoden;

"Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38."

I denne saken hadde skattyter i all hovedsak skattefrie utbytteinntekter, og fradragsretten måtte derfor vurderes etter unntaksregelen.

De sidene av tilknytningskravet under skatteloven § 6-24, 1. ledd som var til vurdering i saken, har ikke vært gjenstand for behandling i Høyesterett tidligere. Dommen må derfor anses som et prejudikat for forståelsen av tilknytningskravet under skatteloven § 6-24.

Skattedirektoratet merker seg at uttrykket "*eierkostnader*" som er benyttet i forarbeidene til skatteloven § 6-24 ikke er begrenset til kostnader til forvaltning av aksjeinteresser, men omfatter også kostnader til å sikre og øke aksjeutbyttet fra datterselskaper.

I dommen fastslås det grunnleggende prinsippet i norsk skatterett om at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som ved bedømmelsen skal vurderes ut fra sine egne forhold, jf. Rt.1990 s. 958 (Quatro AS). Ifølge Høyesterett innebærer det at spørsmålet om fradrag for kostnader under fritaksmetoden, ikke skal vurderes ut fra en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper. Spørsmålet for Høyesterett var følgelig ikke om Kverva AS hadde fradrag for kostnader pådratt i et datterselskap, men om Kverva AS hadde rett til fradrag fordi tilskuddet ble gitt for å sikre selskapets fremtidige inntekter gjennom

datterselskapene. Retten til fradrag ble med andre ord vurdert med utgangspunkt i virksomheten i det skattesubjektet som krevde fradraget. Også under henvisning til eierkjedebetraktninger under fritaksmetoden, herunder den fradragsrett knyttet til til skattefrie inntekter som følger av skatteloven § 6-24, avviste Høyesterett at kostnaden burde vært tilordnet SalMar AS.

Skattyters formål med kostnaden er et sentralt moment ved bedømmelsen av tilknytningsvilkåret. Høyesterett legger til grunn at det påberopte formålet er et bevissspørsmål. Formålet med kostnaden skal vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedformålet med kostnaden. Dommen er tydelig på at bedømmelsen av hva som er selskapets hovedformål med tilskuddet, ikke endres av eventuelle sidevirkninger som ivaretagelse av samfunnsmessige interesser. Når det påberopte forretningsmessige formålet, som her, er dokumentert gjennom tidsnære dokumenter og derved er uomtvistelig, vil fradragsrett normalt foreligge. Det skal mye til for å sensurere skattyterens forretningssskjønn. Kostnaden må i så fall fremstå som tilnærmet uegnet for å oppnå det påberopte formål, se f.eks. Rt 1981 s. 256 (Bjerke-Pedersen) og Rt. 2009 s. 1473 (Samdal).

Hvis derimot det påberopte formålet ikke fremgår av tidsnære bevis og kostnadens samfunnsnyttige preg er fremtredende, må bevisverdien av det påberopte formålet vurderes opp mot etterfølgende forklaringer og omstendigheter mv., herunder også om kostnaden er nødvendig og egnet. I en slik situasjon kan det totale bevisbildet danne grunnlag for at en kommer til at det var samfunnsengasjementet, og ikke forretningsformålet, som må ha vært styrende for at skattyter har pådratt seg kostnaden, jf. Rt 2012 s. 744 (Skagen).

Ved bedømmelsen av tilknytningsvilkåret finner Høyesterett det klart at Kverva AS' hovedformål med tilskuddet hadde tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng med Kverva AS' skattefrie utbytteinntekt, til tross for at hovedformålet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft for datterselskapenes virksomhet. Poenget er, slik Skattedirektoratet ser det, at vurderingstemaet knytter seg til Kverva AS' selvstendige økonomiske interesse i tilskuddets mulige virkninger for inntektene i datterselskapene, og ikke hvorvidt Kverva AS dekker datterselskapets kostnader. Nettopp fordi Høyesterett legger som premiss at skatteloven § 6-24 knytter seg til bl.a. sikring av skattefritt aksjeutbytte, er det sammenhengen mellom tilskuddet og inntjeningsmulighetene i underliggende selskap som er det relevante for tilknytningsvurderingen.

Høyesteretts flertall legger videre til grunn at tilknytning på grunnlag av kostnadens art skal vurderes likt etter skatteloven § 6-1 og § 6-24, 1. ledd. For Kverva AS' del medfører de spesielle og konkrete forholdene på Frøya, hvor man var avhengig av å sikre bosetning mv. for derved å sikre arbeidskraft, at tilknytningskravet er oppfylt. Staten ble kun hørt av mindretallet med sin anførsel om at investeringer i et alminnelig, offentlig infrastrukturiltak av generell verdi for trivsel og vekst, manglet "*nær og umiddelbar sammenheng*" med fremtidig inntektsservv.

SkN 15-145 Ny rentebestemmelse, tilleggsskatt

Lovstoff: Skattebetalingsloven § 11-2

Sammendrag: Med virkning fra 11. desember 2015 skal det ikke iverksettes innfordring av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll eller overtredelsesgebyr så lenge det foreligger klage- eller domstolsbehandling av kravet.

Ingen innfordring av tilleggsskatt mv. ved klage- og domstolbehandling - ny rentebestemmelse

Med virkning fra 11. desember 2015 skal det ikke iverksettes innfordring av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll eller overtredelsesgebyr så lenge det foreligger klage- eller domstolsbehandling av kravet. Innfordringen skal først påbegynnes når klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Dette gjelder for alle vedtak med tilleggsskatt mv. ilagt etter virkningstidspunktet.

Fra forfall og fram til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger, skal det istedenfor forsinkelsesrenter nå svares avsavnsrenter på tilleggsskatt mv. etter skattebetalingsloven § 11-2. Virkningstidspunktet er det samme som ovenfor.

Praksisendringen gjelder ikke for tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift.

Endringene som er beskrevet ovenfor skal gjelde frem til ny skatteforvaltningslov trer i kraft 1. januar 2017.

Lovendringer

SkN 15-146 Endringer i skatteloven

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-15 første ledd bokstav b skal lyde:

b. tiltakspenger mv. under deltakelse i arbeidsrettede tiltak etter forskrift gitt med hjemmel i lov om arbeidsmarkedstjenester § 13,

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-31 bokstav a skal lyde:

a) tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av forskrift om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket av 19. desember 2014 nr. 1816, innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, jf. likevel § 14-44 første ledd siste punktum.

§ 14-42 annet ledd bokstav a fjerde punktum skal lyde:

Fradrag skal likevel ikke gjøres for tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket etter forskrift av 19. desember 2014 nr. 1816, innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift,

§ 14-44 første ledd annet punktum skal lyde:

Tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket etter forskrift av 19. desember 2014 nr. 1816 innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, regnes som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet.

§ 18-2 annet ledd annet punktum skal lyde:

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, fastsettes ikke naturressursskatt.

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-11 fjerde ledd skal lyde:

(4) Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap som omfattes av § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap, til personlig aksjonær skal regnes som utbytte for aksjonæren. Det samme gjelder dersom det ytes kreditt til personlig aksjonær fra annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, som selskapet den personlige aksjonæren er aksjonær i. Som kreditt til vedkommende aksjonær regnes også kreditt som gis til aksjonærens ektefelle eller til person som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante. Departementet kan ved forskrift bestemme at enkelte typer kreditt ikke skal anses som utbytte.

§ 10-11 femte ledd skal lyde:

(5) Besluttet utbytte som motregnes mot kreditt som tidligere er regnet som utbytte for aksjonære etter reglene i fjerde ledd, anses ikke som skattepliktig utbytte for aksjonæren.

§ 10-11 sjette ledd skal lyde:

(6) Tilbakebetaling av kreditt som tidligere er ansett som utbytte for aksjonær etter reglene i fjerde ledd, skal anses som innbetalt kapital for aksjonæren. Tilbakebetalingsbeløpet skal også legges til aksjonærens inngangsverdi på aksjene i selskapet.

Nåværende fjerde til åttende ledd blir syvende til nytt ellefte ledd.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-38 tredje ledd ny bokstav h skal lyde:

h. utbytte på eierandel i selskap mv. i den utstrekning selskapet gis fradrag for utdelingen.

§ 4-10 første ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-10 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Prosentandelen er 25 for primærbolig og 80 for sekundærbolig.

§ 4-10 fjerde ledd siste punktum skal lyde:

Verdien av næringseiendom settes til 80 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

§ 5-22 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen seks måneder etter utstedelse, og innskudd i bank.

§ 6-24 annet ledd skal lyde:

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

§ 6-41 tredje ledd første punktum skal lyde:

Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 25 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter.

§ 6-44 første og annet ledd skal lyde:

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 000 kroner, og gis ikke for den del av reiselengden som overstiger 75 000 km i året.

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92 500 kroner i året, og er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 000 kroner.

§ 6-50 femte ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 25 000 kroner årlig.

§ 8-5 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Ved beregning av fradrag etter foregående punktum skal det ikke tas hensyn til endringer i avsetningskrav etter finansforetaksloven og forskrift gitt med hjemmel i finansforetaksloven som følge av implementering av Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II).

§ 10-11 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,15.

§ 10-11 annet ledd tredje punktum oppheves.

§ 10-13 første ledd annet punktum skal lyde:

Utbyttet skal ikke oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

Nåværende annet til sjette punktum blir tredje til nytt syvende punktum.

§ 10-31 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,15.

§ 10-31 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,15.

§ 10-33 tredje ledd første og annet punktum skal lyde:

Oppjustert gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd. Fradragsberettiget oppjustert tap på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker trekkes fra den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd.

§ 10-42 tredje ledd skal lyde:

(3) Tillegget fastsettes slik:

- a. I verdien av utdelingen gjøres det fradrag for overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt, skjerming etter femte ledd.
- b. Nettoverdien etter bokstav a oppjusteres med 1,15.

§ 10-44 første ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,15. Tilsvarende gjelder for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo.

Nåværende tredje punktum blir nytt femte punktum.

§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 25 prosent inntektsføres.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd skal 75 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

§ 12-1 annet punktum skal lyde:

Personinntekt er grunnlag for utligning av trinnskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden.

§ 12-11 fjerde ledd skal lyde:

(4) For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst av realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, herunder melkekvoter som realiseres sammen med gårdsbruket.

§ 14-73 ny overskrift skal lyde:

Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom

§ 14-73 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom som følge av ekspropriasjon, brann eller annen ulykke kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

§ 14-80 annet punktum skal lyde:

Fordelingen av inntekt etter første punktum legges til grunn for beregning av trinnskatt etter Stortingets årlige skattevedtak, for beregning av pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven § 3-15, og for beregning av trygdeavgift etter folketrygdloven § 23-3.

§ 14-81 sjette ledd skal lyde:

(6) Aktivitet i skog som ikke utøves som virksomhet alene eller sammen med jordbruk, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt. Sammen med skattyters øvrige inntekt skattlegges også inntekter fra skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner. Når skog etter første punktum ikke skal gjennomsnittslignes og summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året etter det siste året med gjennomsnittsligning.

§ 15-5 annet ledd skal lyde:

(2) Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 500 kroner i klasse 1 og 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og trinnskatt.

§ 16-10 tredje ledd skal lyde:

(3) Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 25 000 kroner per inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 300 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt.

§ 16-21 første ledd nytt siste punktum skal lyde:

Ved fastsettelse av samlet skattepliktig inntekt etter første punktum, medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

§ 16-40 annet ledd skal lyde:

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 20 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 40 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 40 millioner kroner i inntektsåret.

§ 16-50 med deloverskrift oppheves

§ 17-1 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Ved bruk av alminnelig inntekt etter denne paragraf medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-38 første ledd bokstav b skal lyde:

b. verdipapirfond,

§ 5-10 første ledd bokstav d skal lyde:

d. vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver,

§ 5-15 første ledd bokstav a oppheves.

§ 10-1 tredje ledd oppheves.

§ 10-5 oppheves.

§ 10-12 første ledd siste punktum oppheves.

§ 10-13 første ledd siste punktum skal lyde:

Reglene i denne paragraf gjelder ikke for den delen av utdeling fra verdipapirfond som behandles som rente etter § 10-20 første ledd annet punktum.

Ny § 10-20 med deloverskrift skal lyde:

Verdipapirfond

§ 10-20. Skattlegging av verdipapirfond og andelseiere

(1) Verdipapirfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp som deles ut til andelseierne. Fradrag kan kreves for den delen av utdelingen som skattlegges som rente hos andelseierne etter tredje ledd.

(2) Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

(3) Ved utdeling fra fondet skattlegges andelseierne på følgende måte:

b) Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte.

c) Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 prosent aksjeandel skattlegges som renteinntekt.

d) Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 prosent aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som rente, beregnet forholdsmessig etter fjerde ledd.

(4) Aksjeandelen beregnes ut i fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse. For fond som er etablert i inntektsåret, beregnes andelen ut i fra forholdet ved inntektsårets slutt. Aksjer i underliggende fond inngår i beregningen, med en tilsvarende forholdsmessig del.

(5) Bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvarer aksjeandelen i ervervsåret, er skjermingsgrunnlag etter § 10-12.

(6) Utdeling som skattlegges som renteinntekt etter tredje ledd, gir ikke rett til fradrag for skjerming eller skattefritak etter § 2-38.

(7) Gevinst ved realisasjon av andel i verdipapirfond skattlegges etter § 10-30 flg. For andelseiere i fond med andre verdipapirer enn aksjer, begrenses skattefritak for gevinst etter § 2-38 forholdsmessig til den beregnede aksjeandelen i fondet. Tilsvarende gjelder for tap. Gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn. Tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende ved beregning av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret.

(8) Syvende ledd får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter § 6-47 første ledd c når avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.

(9) Dersom fondet ikke har innrapportert opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandel etter fjerde ledd, må andelseier dokumentere dette. Dersom tilfredsstillende dokumentasjon ikke foreligger, skattlegges utdelingen som rente. Ved beregning av aksjeandel i slike fond inngår andeler i andre fond dersom de til sammen utgjør mer enn 25 prosent av samlet verdi ved inntektsårets begynnelse. Ved slik beregning medtas bare aksjer som underliggende fond eier direkte, med en tilsvarende forholdsmessig del. Dersom dokumentasjon kun mangler for andel i underliggende fond, anses andelen i fondet som andre verdipapirer enn aksjer.

§ 10-30 tredje ledd oppheves.

§ 10-31 tredje ledd oppheves.

VI

Endringene under I trer i kraft straks

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2015.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

VII

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

Følgende overgangsregler gjelder:

Til § 5-15 første ledd bokstav a:

Arbeidstakere som før 1. januar 2016 oppfyller vilkårene for å motta sluttvederlag i henhold til overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere, har rett til å få

sluttvederlaget utbetalt skattefritt etter § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 slik denne lød før lovendringen, uavhengig av om utbetaling skjer etter 1. januar 2016.

Tilsvarende har arbeidstakere som før 1. januar 2016 har inngått avtale med sin arbeidsgiver om utbetaling av tilleggssluttvederlag, rett til å få tilleggssluttvederlaget utbetalt (delvis) skattefritt etter § 5-15 første ledd bokstav a nr. 2 slik denne lød før lovendringen, uavhengig av om utbetaling skjer etter 1. januar 2016.

Til § 10-20:

For andeler ervervet før 7. oktober 2015 i fond som i 2015 hadde en eller flere aksjer, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til 100 prosent ved bruk av reglene i § 10-20 femte og syvende ledd. For andeler ervervet senere i 2015, skal aksjeandelen per 1. januar 2016 legges til grunn ved bruk av de samme reglene.

SkN 15-147 Endringer i ligningsloven

Lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-3 skal lyde:

§ 5-3. Om finansielle forhold og forsikringer

1. Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har
 - a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3,
 - b) e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c,
 - c) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandeloven § 2-3 første ledd,
 - d) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3,
 - e) pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7,
 - f) forsikringsselskaper, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1, og forsikringsselskaps eierselskap,
 - g) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2,
 - h) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b,
 - i) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning,
 - j) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette nr.,
 - k) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrifter om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

2. Det skal blant annet gis opplysninger om

- a) innskuddskonti og lånekonti,
- b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond,
- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i nr. 1 bokstav i og j,
- d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter,
- e) forsikringer,
- f) individuelle pensjonsavtaler,
- g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 5-2. Departementet kan gi forskrifter om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysningspliktige som nevnt i nr. 1 bokstav a skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

3. Det skal gis opplysninger som nevnt i nr. 2 for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede, mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver.

Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum.

Departementet kan gi forskrifter om fremgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrifter om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrifter om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.

4. Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.

§ 5-4 skal lyde:

§ 5-4. Om fordringer og gjeld i selskapsforhold

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1, og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

§ 5-5 nr. 3 skal lyde:

3. Norsk Pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. Utbetaler av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbetalinger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.

§ 5-9 bokstav a til c og bokstav f oppheves. Nåværende § 5-9 bokstav d og e blir bokstav a og b. Nåværende bokstav g til i blir bokstav c til e.

§ 5-12 nr. 4 oppheves.

§ 6-6 nr. 1 skal lyde:

1. Ligningsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4-2 nr. 1 å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 5-3 nr. 3. Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lenger enn ett år.

II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-2 nr. 6 skal lyde:

6. Næringsdrivende skal levere ligningsoppgaver til ligningsmyndighetene elektronisk. Som ligningsoppgaver etter denne bestemmelse menes opplysninger som skal gis etter § 4-3, 4-4 og 4-9 nr. 1 første punktum. Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om slik levering, herunder vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver.

Ny § 6-11 skal lyde:

§ 6-11. Avregningsfradrag for ENØK-tiltak

Enova plikter å innberette til ligningsmyndighetene beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

§ 8-8 nr. 2 tredje ledd skal lyde:

Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

Nåværende tredje til femte ledd blir fjerde til nytt sjette ledd.

III

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 6-3 nr. 2 bokstav a skal lyde:

- a. myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter,

IV

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2016.

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

SkN 15-148 Endringer i endringslov til ligningsloven

Lov om endringer i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

I lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

Del IV skal lyde:

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med 1. juli 2015.

Endringane under II tek straks til å gjelde med verknad for ytingar utbetalte i 2015, men likevel slik at ytingar utbetalte i 2015 kan rapporterast samla ein gong seinast 5. januar 2016.

Endringa under III tek til å gjelde 1. januar 2019.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SkN 15-149 Endringer i skattebetalingsloven

Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av denne lov, ligningsloven og lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i

§ 5-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Forskuddstrekk og innbetalt skatt knyttet til tidligere inntektsår, kan i særlige tilfeller, for eksempel ved feilutbetalinger, tilbakebetales til skattyter eller til arbeidsgiver.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 5-5 første ledd skal lyde:

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

§ 5-7 første ledd bokstav a skal lyde:

a) lovbestemt feriegodtgjørelse, vanlig lønn, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger, i ferietiden. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan i forskrift bestemme at det for skattytere som har kortvarig tilknytning til riket, skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder,

§ 5-9 første ledd bokstav a skal lyde:

a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b.

§ 5-14 første ledd skal lyde:

(1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra skatteoppkreveren, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5-12. På samme vilkår har

a) finansinstitusjoner (jf. finansforetaksloven § 1-3) og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,

b) verdipapirforetak (jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd) og andre som har penger til forvaltning, og

c) pensjonskasser

plikt til å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som navngitt person, bo, selskap eller innretning har eller disponerer i vedkommende institusjon. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder om hvem som er parter i transaksjonene.

§ 7-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om at

a) også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen, og om godskriving av forskuddstrekk som ikke er innbetalt av arbeidsgiver.

b) tilskudd fra Enova til energieffektiviseringstiltak på egen bolig skal inngå i avregningen.

§ 10-40 første ledd bokstav b skal lyde:

b) vektårsavgiften for kjøretøyer som 1. januar eller 1. juli er registrert i motorvognregisteret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) Ved avregning etter forhåndsligning gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2016.

SkN 15-150 Endringer i eiendomsskatteloven

Lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,95 for sekundærbustad.

II

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,83 for sekundærbustad.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2018.

Forskriftsendringer

SkN 15-151 Endringer 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 17. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13.

I

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

§ 5-13-1 annet ledd bokstav b oppheves. Gjeldende bokstav c og d blir henholdsvis bokstav b og c.

§ 5-13-1 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:

Når den ansatte disponerer bil som oppfyller krav til varebil klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, jf. forskrift om engangsavgift på motorvogner § 2-3 og § 2-6, og det foreligger tjenstlig behov for en slik bil, fastsettes fordelen etter dette ledd. Fordelen fastsettes etter skatteloven § 5-13, men med et bunnfradrag i beregningsgrunnlaget. Fordelen kan alternativt fastsettes individuelt ved å multiplisere antall kilometer bilen er brukt privat i inntektsåret med en kilometersats. Individuell fastsettelse forutsetter at det føres elektronisk kjørebok. I arbeidsforhold må kjøreboken administreres av arbeidsgiver og individuell fastsettelse må være brukt ved beregning av forskuddstrekk mv. Elektronisk kjørebok skal dokumentere total kjørelengde samt total kjørelengde for yrkeskjøring. Differansen mellom total kjørelengde og yrkeskjøring anses som privat bruk.

Skattedirektoratet fastsetter bunnfradrag og kilometersats som nevnt i fjerde ledd.

§ 5-13-2 skal lyde:

§ 5-13-2. Sporadisk bruk

Sporadisk privat bruk skal ikke utløse fordelsbeskatning etter disse bestemmelser. Privat bruk mer enn 10 dager i et inntektsår, eller samlet privat kjørelengde som overstiger 1 000 kilometer per inntektsår, anses ikke som sporadisk bruk.

§ 5-13-5 første ledd skal lyde:

Når det dokumenteres ved elektronisk kjørebok at yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i inntektsåret, verdsettes bilen til 75 prosent av bilens listepreis som ny. Når skattyter disponerer bil som drives kun med elektrisk kraft (elbil), verdsettes bilen til 50 prosent av bilens listepreis som ny. Dette gjelder likevel ikke for varebiler mv. som nevnt i § 5-13-1 fjerde ledd. Den reduserte listepreisen etter første eller annet punktum reduseres med 25 prosent for biler som er eldre enn tre år per 1. januar i inntektsåret.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

SkN 15-152 Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsett av Skattedirektoratet 18. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-3, § 5-5 og § 5-9, jf. § 5-11 og § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:

§ 5-3 skal lyde:

§ 5-3. Finansielle forhold og forsikringer

Kapittel 1. Opplysningspliktenes innhold og definisjoner

§ 5-3-10. Opplysningspliktenes innhold

(1) Opplysningspliktige som nevnt i ligningsloven § 5-3 nr. 1, skal gi opplysninger til Skattedirektoratet om finansielle forhold og forsikringer etter reglene i kapittel 2.

(2) Opplysningspliktige som nevnt i kapittel 3, skal

- a) registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter på en slik måte at de blir tildelt globalt identifikasjonsnummer (GIIN)

- b) fastslå
 1. hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende
 2. om kontohavere og reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere
 3. om kontohavere er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA
- c) gi enhver umiddelbar betaler av kildeskattepliktig betaling fra amerikansk kilde opplysninger som er nødvendige for å foreta trekk av amerikansk kildeskatt og innrapportere betalingen til amerikanske skattemyndigheter
- d) gi opplysninger til Skattedirektoratet om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

(3) Skattedirektoratet kan gi retningslinjer om gjennomføring og begrense opplysningspliktene etter denne paragraf.

§ 5-3-11. Definisjoner

I denne forskrift forstås med

- a) *kontohaver*: enhver person som eier eller som har råderett over en konto eller et produkt som nevnt i § 5-3-20. I forsikringsforhold skal en person i alle tilfelle regnes som kontohaver dersom vedkommende
 1. er navngitt som skadelidt eller forsikret,
 2. har rett til å motta utbetaling fra en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrente som har forfalt til utbetaling,
 3. er berettiget til å få tilgang til en gjenkjøpsverdi eller har rett til å endre begunstigede.Dersom ingen person kan få tilgang til en gjenkjøpsverdi eller endre begunstigede, skal enhver person som er navngitt som eier eller som har en personlig rett til utbetaling etter forsikringsavtalen regnes som kontohaver.
Etter kapittel 3 til 11, skal andre enn finansielle institusjoner som opptrer profesjonelt på vegne av en annen person ikke anses som kontohaver.
- b) *reelle rettighetshavere*: fysisk person som nevnt i lov 6. mars 2009 nr. 11 § 2 nr. 3 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv.,
- c) *globalt identifikasjonsnummer (GIIN)*: identifikasjonsnummer tildelt av amerikanske skattemyndigheter ved registrering,
- d) *dokumentbevis*:
 1. dokumentasjon på bosted utstedt av relevant myndighet der fysisk person er bosatt,
 2. gyldig pass, identitetskort eller lignende dokument utstedt av bemyndiget offentlig organ for legitimasjonsformål,
 3. offisiell dokumentasjon utstedt av et bemyndiget offentlig organ som inneholder en enhets navn og adresse til enhetens hovedkontor i jurisdiksjonen hvor enheten er hjemmehørende eller den ble stiftet eller opprettet,
 4. revidert regnskap, kredittrapport utstedt av tredjepart, konkurskjennelse, og dokumentasjon utstedt av offentlig tilsynsmyndighet.
- e) *enhet*: enhver juridisk person, stiftelse, fond, institusjon, organisasjon eller annen innretning eller sammenslutning,
- f) *nærstående enhet*: en enhet er en nærstående enhet til en annen enhet dersom en av enhetene kontrollerer den andre enheten, eller enhetene er under felles kontroll. En enhet anses å være under kontroll når direkte eller indirekte eierskap overstiger 50 prosent av en enhets stemmer eller verdi. Verdipapirfond og alternative investeringsfond anses å være nærstående enheter dersom de er under felles forvaltning,

- g) *internasjonal organisasjon*: mellomstatlig eller overstatlig organisasjon som
 - 1. er opprettet gjennom en overenskomst mellom flere stater eller jurisdiksjoner,
 - 2. er gitt immunitet og privilegium, jf. lov 19. juni 1947 nr. 5, og
 - 3. ikke har inntekter som kommer privatpersoner til gode,
- h) *etablert verdipapirmarked*: et marked for handel med verdipapirer som er offisielt anerkjent og som overvåkes av offentlig myndighet der markedet er lokalisert, og som har en ikke uvesentlig årlig omsetning,
- i) ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA: enhet som definert i artikkel 1 punkt 1 r) i avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA.

Kapittel 2. Opplysningsplikt om finansielle forhold og forsikringer

§ 5-3-20. Opplysningspliktenes omfang

(1) Opplysningspliktige som nevnt i ligningsloven § 5-3 nr. 1, skal gi opplysninger til Skattedirektoratet om finansielle forhold og forsikringer.

(2) Opplysningsplikten omfatter innskudd og utlån, boligsparing for ungdom, finansielle instrumenter og andre finansielle produkter egnet for investeringsformål, innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond, innskudd og interesser i andre investeringsenheter, forsikringer, livrenter, samt innskudd i individuelle pensjonsavtaler. Finansielle instrumenter og andre finansielle produkter omfatter blant annet omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler, pengemarkedsinstrumenter, derivater og valuta- og råvaretransaksjoner.

§ 5-3-21. Hvilke opplysninger som skal gis

(1) Opplysningene skal inneholde

a) opplysningspliktiges

- 1. navn,
- 2. adresse,
- 3. organisasjonsnummer, og
- 4. globalt identifikasjonsnummer (GIIN).

b) kontohaveres og reelle rettighetshaveres

- 1. navn,
- 2. adresse med landkode,
- 3. fødselsdato,
- 4. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
- 5. landkode

i. som viser hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende

ii. når kontohavere og reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere

iii. når kontohavere er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA,

6. utenlandske identifikasjonsnumre med landkode for utstederland.

c) for finans- og forsikringsprodukter

- 1. hvilken type produkt opplysningene gjelder,

2. kontonummer eller annet nummer som identifiserer produktet,
3. saldo eller formuesverdi ved utgangen av inntektsåret,
4. renter, utbytte og annen inntekt eller utbetaling, og angivelse av utbetalingstype,
5. kildeskatt på utbytte,
6. gjeldsrenter,
7. salgsvederlag, gevinst og tap, herunder valutagevinst og valutatap,
8. beholdning, erverv, overdragelse og utlån av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter,
9. skattepliktige beløp og andre forhold som har betydning for skattleggingen, herunder skjermingsgrunnlag og aksjeandelen i verdipapirfond,
10. retur av forsikringspremie (ristornering), og
11. landkode
 - i. som viser hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende
 - ii. når kontohavere og reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere
 - iii. når kontohavere er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

(2) Opplysninger skal også innsendes for det inntektsår en konto er avsluttet, og det skal angis at kontoen er avsluttet. Dersom en avsluttet konto er merket med amerikansk landkode, skal også saldo eller verdi umiddelbart før avslutning av kontoen oppgis.

(3) Alle beløp skal oppgis i hele norske kroner. Ved omregning av beløp i fremmed valuta til norske kroner skal Norges Banks kurser eller annen offentlig vekslingskurs benyttes. Beløp i utenlandsk valuta skal også oppgis med valutakode og beløp i utenlandsk valuta.

(4) Banker skal merke alle konti som er aktuelle i forbindelse med overføring av tilgodebeløp etter skatteavregning.

(5) For boligsparing for ungdom (BSU) skal opplysningene også inneholde eventuelt bundet akkumulert sparebeløp og bundne akkumulerte renter, uttak fra konto, utover uttak av årets innbetalte innskudd. Det oppgis hvorvidt uttaket medfører brudd på vilkårene om boligsparing, samt en gjengivelse av innskyterens påstand om årsaken til uttaket. Overdragelse av konto til annen innskyter eller til annen spareinnsparing siste år. Det oppgis hvorvidt overføringen medfører brudd på vilkårene om boligsparing, samt en gjengivelse av innskyterens påstand om årsaken til overføringen, og om kontoen er benyttet til frivillig sikkerhetsstillelse siste år.

(6) For individuelle pensjonsavtaler skal opplysningene også inneholde innbetalt premie eller innskudd til pensjonsavtalen samt årlig avtalt vederlag for administrasjon av pensjonsavtalen. Det skal også gis opplysninger om retur av premie og innestående beløp på premiefond per 1. januar i året etter inntektsåret. Utbetalinger skal innrapporteres etter denne forskrift § 5-2.

(7) Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer for hvordan konti som er gjennomgått etter kapittel 4 til 9 skal merkes. Dersom samlet saldo på innskuddskonti som eies eller rådes over av en fysisk person ikke overstiger USD 50 000 ved utgangen av inntektsåret, er det ikke påkrevet å merke med landkode for USA.

§ 5-3-22. Levering av opplysninger

- (1) Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer.
- (2) Skattedirektoratet kan bestemme at visse opplysningspliktige skal gi opplysninger på maskinlesbart medium. Ved slik oversendelse av opplysninger skal det legges ved følgeskriv fastsatt av Skattedirektoratet.
- (3) Skattedirektoratet kan bestemme at opplysningspliktige som ikke har opplysninger å levere skal sende inn bekreftelse på dette.
- (4) Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

Kapittel 3. Opplysningspliktige og konti som omfattes av kapittel 4 til 9

§ 5-3-30. Finansielle institusjoner

- (1) Pliktene etter kapittel 4 til 11 gjelder for:
 - a) innskuddsinstitusjoner: enheter som mottar innskudd som ledd i ordinær bankvirksomhet eller liknende forretningsvirksomhet, samt enheter som yter kreditt og som tillater at kunden betaler inn et beløp som overstiger utestående uten at dette umiddelbart blir tilbakeført til kunden,
 - b) forvaringsinstitusjoner: enheter som oppbevarer eller forvalter finansielle instrumenter og andre finansielle produkter for andres regning. Dette gjelder likevel ikke når mindre enn 20 prosent av enhetens inntekter skriver seg fra oppbevaring og forvaltning av finansielle aktiva og relaterte finansielle tjenester de tre siste regnskapsår eller den periode enheten har eksistert om det er kortere. Verdipapirkonto i verdipapirregister (jf. verdipapirregisterloven § 1-3) som føres av ekstern registerfører (jf. verdipapirregisterloven § 6-5 annet ledd), anses for å være oppbevart eller forvaltet av registerfører, og ikke av verdipapirregisteret,
 - c) spesifiserte forsikringsselskaper: forsikringsselskaper og forsikringsselskapers holdingselskaper som utsteder eller er forpliktet til å foreta utbetalinger etter en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi, eller til å foreta utbetalinger etter en pensjonsavtale, en livrente, eller etter en annen avtale når tidsperioden for utbetalingen er helt eller delvis bestemt under henvisning til en eller flere fysiske personers forventede levealder,
 - d) investeringsenheter:
 1. enheter som har mer enn 50 prosent av sin bruttoinntekt de tre siste regnskapsår fra én eller flere av følgende aktiviteter eller operasjoner, utøvet i forretningsvirksomhet for eller på vegne av en kunde
 - i. omsetning av pengemarkedsinstrumenter (sjekker, veksler, banksertifikater, derivater osv.), utenlandsk valuta, børsm-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter,
 - ii. individuell og kollektiv porteføljeforvaltning, eller
 - iii. annen form for investering, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av andre personer,
 2. enheter som har inntekter som hovedsakelig kan henføres til investering, reinvestering, eller omsetning av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, og som styres, forvaltes eller på annen måte ledes av enhet som oppfyller vilkårene nevnt i bokstav a til c, eller

bokstav d nr. 1.

(2) Første ledd omfatter enheter hjemmehørende i Norge og filialer etablert i Norge av enheter hjemmehørende i utlandet. Utenlandske filialer av enheter hjemmehørende i Norge omfattes ikke. Enheter etablert på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland omfattes ikke.

§ 5-3-31. Fritatte finansielle institusjoner

(1) Pliktene etter kapittel 4 til 11 gjelder ikke

- a) den norske stat, fylker, kommuner og deres heleide organer og virksomheter, herunder Statens pensjonsfond utland, Folketrygdfondet og Statens pensjonsfond Norge, i den utstrekning aktiviteten ikke utøves som forretningsvirksomhet,
- b) Norges Bank, i den utstrekning aktiviteten ikke utøves som forretningsvirksomhet,
- c) internasjonale organisasjoner som definert i § 5-3-11 bokstav h, i den utstrekning aktiviteten ikke utøves som forretningsvirksomhet,
- d) pensjonskasser (jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7),
- e) private pensjonsfond opprettet før 1968 (jf. foretakspensjonsloven § 16-2 23. ledd),
- f) innskuddspensjonsforetak (jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 8), og
- g) kredittkortutstedere som omfattes av § 5-3-30 utelukkende fordi de har konti nevnt i § 5-3-34 første ledd bokstav f.

(2) Plikten til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i USA, amerikanske statsborgere, og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA, gjelder uansett første ledd ikke

- a) allmenntilgjengelig organisasjon: stiftelse, fond, institusjon, organisasjon eller annen innretning som er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32,
- b) lokal kredittforening som
 - 1. ikke har erverv til formål,
 - 2. mottar innskudd og gir lån til medlemmer, og ikke noe medlem har mer enn 5 prosent av låne- eller innskuddskapitalen,
 - 3. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
 - 4. ikke aktivt søker kunder utenfor Norge, herunder ikke tillater åpning av konto via internettside, og
 - 5. har en total forvaltningskapital som ikke overstiger USD 175 000 000. Dersom kredittforeningen har nærstående finansielle institusjoner, kan samlet forvaltet beløp ikke overstige USD 500 000 000,
- c) lokal bank: bank som har norsk konsesjon og som
 - 1. utelukkende driver ordinær bankvirksomhet i Norge ved å ta imot innskudd og yte kreditt,
 - 2. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
 - 3. ikke aktivt søker kunder utenfor Norge, herunder ikke tillater åpning av konti via internettside,
 - 4. forvaltningskapitalen ikke overstiger USD 175 000 000, og
 - 5. dersom banken har nærstående enhet som er finansiell institusjon, må den være stiftet eller opprettet i Norge og oppfylle vilkårene listet opp over. Forvaltningskapitalen etter nr. 4 skal samlet ikke overstige USD 500 000 000.
- d) finansiell institusjon som forvalter lave verdier: opplysningspliktig nevnt i § 5-3-30 første ledd bokstav a) til c), og som ikke har konti med verdi som overstiger USD 50 000, og total

forvaltningskapital ikke overstiger USD 50 000 000. Verdien på alle kundens conti skal summeres dersom det er mulig. Dersom en nærstående enhet er en finansiell institusjon, skal enhetenes samlede forvaltningskapital ikke overstige USD 50 000 000,

- e) verdipapirfond og alternative investeringsfond dersom samtlige innskudd (herunder gjeldsinteresser som overstiger USD 50 000) eies eller rådes over av én eller flere finansielle institusjoner som ikke er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA,
- f) små finansielle institusjoner med lokal kundebase: finansielle institusjoner som
 - 1. har konsesjon og er regulert etter norsk lovgivning, eller forvaltes av virksomhet som har slik tillatelse,
 - 2. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
 - 3. ikke markedsfører seg til kunder eller kontohavere utenfor Norge,
 - 4. etter norske skatteregler har plikt til å gi opplysninger om, eller trekke skatt av, samtlige conti som nevnt i kapittel 3,
 - 5. minst 98 prosent av verdien av conti som definert i § 5-3-32 eies eller rådes over av personer bosatt eller hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat,
 - 6. har retningslinjer og rutiner for å identifisere conti som eies eller rådes over av:
 - i. fysisk person som er skattepliktig til USA,
 - ii. enhet som er hjemmehørende i USA, unntatt enhet nevnt i § 5-3-70 annet ledd,
 - iii. ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA, og
 - iv. enhet som hovedsakelig har passive inntekter som nevnt i § 5-3-71, og reelle rettighetshavere er skattepliktige til USA,
 - 7. går gjennom eksisterende konto etter reglene i kapittel 4, jf. kapittel 6, 8 og 9,
 - 8. gir opplysninger om conti som eies eller rådes over av kontohaver som nevnt i nr. 6 etter regler i ligningsloven kapittel 5 eller trekker skatt etter skattebetalingsloven, og gir opplysninger om betalinger etter regler i kapittel 11,
 - 9. ikke har retningslinjer eller praksis som diskriminerer amerikanske statsborgere eller personer skattemessig bosatt i USA som er bosatt i Norge som oppretter, eier eller råder over conti, og
- 10. hver nærstående enhet av den opplysningspliktige som er en finansiell institusjon er etablert eller registrert i Norge og oppfylle disse kravene.

§ 5-3-32. Finansielle conti

Pliktene etter kapittel 4 til 11 omfatter

- a) ethvert innskudd mottatt i ordinær bankvirksomhet eller liknende forretningsvirksomhet, samt ethvert beløp hos et forsikringsselskap holdt i henhold til en garantert investeringskontrakt eller lignende avtale om å betale eller kreditere rente,
- b) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter holdt på konto,
- c) innskudd og interesser i innretninger nevnt i § 5-3-30 første ledd bokstav d nr. 2, herunder innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond,
- d) pensjonsavtaler, livrenter og andre avtaler der utsteder påtar seg å foreta utbetalinger i en tidsperiode som helt eller delvis er bestemt under henvisning til én eller flere fysiske personers forventede levealder,
- e) forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi der utsteder påtar seg å utbetale et beløp dersom det inntreffer en spesifisert eventualitet som innebærer dødelighets-, sykdoms-, ulykkes-, ansvars- eller eiendelsrisiko.

§ 5-3-33. Fritatte konti

(1) Pliktene etter kapittel 4 til 11 omfatter ikke

- a) konto for boligsparing for ungdom (jf. skatteloven § 16-10),
- b) skattefaviserte pensjonsordninger (jf. skatteloven § 6-45),
- c) konto som alene eies eller rådes over av dødsbo når dødsfallet er dokumentert med avdødes testament eller dødsattest,
- d) konto som er opprettet for å stille sikkerhet dersom kontoen er opprettet i forbindelse med en dom eller kjennelse,
- e) konto som er opprettet bare for å stille sikkerhet i forbindelse med salg, bytte eller leie av fast eiendom eller løsøre forutsatt at
 1. kontoen bare inneholder tilstrekkelige midler til å sikre et krav mot en av partene direkte knyttet til transaksjonen, sikre et lignende krav, eller kontoen består av en finansiell eiendel som er deponert i forbindelse med salg, bytte eller leie av løsøret eller den faste eiendommen,
 2. kontoen bare brukes til å stille sikkerhet for kjøperen til å betale salgssummen, selger for å betale en betinget forpliktelse, eller utleier eller leietaker for å stille avtalt sikkerhet til å dekke en mulig skade på løsøret eller eiendommen,
 3. verdien på kontoen inkludert avkastning, skal betales eller på annen måte overføres til fordel for kjøper, selger, utleier eller leietaker når eiendommen eller løsøret selges, byttes eller overdras, eller leiekontrakten opphører,
 4. kontoen ikke er en marginkonto eller lignende konto opprettet i forbindelse med salg eller bytte av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, og
 5. kontoen ikke er knyttet til en kredittkortkonto,
- f) kvalifisert kredittkortkonto: konto knyttet til kredittkort
 1. hvor kunden kan betale inn et beløp som overstiger det utestående uten at det overskytende innskudd umiddelbart tilbakeføres til kunden, og
 2. det foreligger rutiner fra 1. januar 2016 eller fra tidspunktet for kontoens opprettelse for å hindre at slike innskudd overstiger USD 50 000 eller at innskudd som overstiger USD 50 000 tilbakeføres til kunden innen 60 dager. Inntående beløp som følge av tilbakelevering av varer anses som innskudd. Omtvistede debiteringer anses ikke som innskudd,
- g) inaktiv innskuddskonto: eksisterende innskuddskonto som ikke overstiger USD 1 000 per 31. desember 2015 når
 1. kontohaver ikke har gjennomført noen transaksjon på en konto hos opplysningspliktig de siste tre år, og
 2. kontohaver ikke har vært i kontakt med opplysningspliktig de siste seks år om noen konto.

(2) Plikten til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i USA, og amerikanske statsborgere, og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA, gjelder uansett ikke

- a) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond som regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked,
- b) kollektive livrenter (jf. skatteloven § 5-41).

Kapittel 4. Identifisering av konti med utenlandske kontohavere mv.

§ 5-3-40. Plikt til å identifisere konti med utenlandske kontohavere mv.

(1) Opplysningspliktige nevnt i kapittel 3, skal identifisere konti med kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, amerikanske statsborgere og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA. Konti med reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i Norge skal også identifiseres.¹

(2) For å identifisere konti nevnt i første ledd, skal opplysningspliktige innhente og gå gjennom opplysninger etter reglene i kapittel 4 til 9 når det er påkrevet etter § 5-3-41, § 5-3-44 og § 5-3-45.

§ 5-3-41. Når skal en konto gjennomgås

Opplysningspliktige skal innhente og gå gjennom kundeopplysninger

- a) før en ny konto opprettes,
- b) umiddelbart når det foreligger endringer i omstendighetene eller nye relevante opplysninger,
- c) innen 12 måneder når kontoen eies eller rådes over av en enhet, og saldo eller verdi overstiger USD 250 000 ved utgangen av et inntektsår, dersom kontoen ikke tidligere er gjennomgått,
- d) innen seks måneder når saldo eller verdi på en konto overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår, dersom kontoen ikke tidligere har oversteget USD 1 000 000,
- e) årlig når kontoen er en udokumentert konto etter reglene i § 5-3-60 fjerde ledd, og saldo eller verdi har oversteget USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår,
- f) årlig når kontoen er tildelt en kundeansvarlig etter reglene i § 5-3-62.

§ 5-3-42. Følger av at en konto har utenlandske kontohavere mv.

(1) Dersom en eller flere kontohavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, eller er amerikansk statsborger, skal opplysningspliktige innhente utenlandsk identifikasjonsnummer dersom det utstedes. Kontoen, kontohaver og identifikasjonsnummer skal merkes med de(t) aktuelle land(et)s landkode. Udokumenterte konti som nevnt i § 5-3-60 fjerde ledd, skal merkes særskilt.

(2) Er kontohaver en enhet som er identifisert som passiv etter § 5-3-71 eller § 5-3-81, skal kontoen merkes særskilt. Opplysningspliktige skal innhente utenlandsk identifikasjonsnummer dersom det utstedes, for reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, eller er amerikansk statsborger. Kontoen, reelle rettighetshavere og utenlandske identifikasjonsnummer skal merkes med de(t) aktuelle land(et)s landkode.

(3) Konti med kontohaver som er ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA, skal merkes.

(4) For eksisterende konti, skal opplysningspliktige innhente kontohaveres og reelle rettighetshaveres fødselsdato, og utenlandske identifikasjonsnummer i de tilfeller dette utstedes innen utgangen av det andre inntektsår etter at kontoen ble merket med landkode. Amerikansk identifikasjonsnummer skal uansett første punktum innhentes innen 1. januar 2017 for konto som er gjennomgått etter § 5-3-44.

(5) Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer for hvordan konti skal merkes etter denne paragraf.

§ 5-3-43. Oppbevaring av dokumentasjon

Opplysningspliktige skal oppbevare dokumentasjon som viser hvordan en konto er gjennomgått etter reglene i kapittel 4 til 9 i fem år fra utløpet av året kontoen ble gjennomgått.

§ 5-3-44. Samlet gjennomgang av eksisterende konti per 30. juni 2014

(1) Opplysningspliktige skal gå gjennom samtlige eksisterende konti per 30. juni 2014 for å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i USA, amerikanske statsborgere, og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA

- a) innen 30. juni 2015 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi oversteg USD 1 000 000 per 30. juni 2014,
- b) innen 30. juni 2016 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi ikke oversteg USD 1 000 000 per 30. juni 2014,
- c) innen 30. juni 2016 når kontohaver er en enhet.

(2) Opplysningspliktige kan uansett første ledd velge å ikke gå gjennom

- a) konti med saldo eller verdi som ikke oversteg USD 50 000 per 30. juni 2014 når kontohaver er fysisk person,
- b) forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og individuelle livrenter med en verdi på USD 250 000 eller mindre per 30. juni 2014 når kontohaver er fysisk person,
- c) forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og individuelle livrenter som eies eller rådes over av fysisk person, forutsatt at lover eller forskrifter i Norge eller USA i praksis forhindrer salg av forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi eller individuelle livrenter til personer bosatt i USA, slik at den opplysningspliktige ikke har påkrevd registrering etter amerikansk rett, og forsikringsproduktene er opplysningspliktige etter denne forskrift,
- d) konti med saldo eller verdi som ikke overstiger USD 250 000 per 30. juni 2014 når kontohaver er en enhet.

(3) Plikten til å gå gjennom konti gjelder også konti som er avsluttet før gjennomgangen er fullført.

§ 5-3-45. Samlet gjennomgang av eksisterende konti per 31. desember 2015

(1) Opplysningspliktige skal gå gjennom samtlige eksisterende konto per 31. desember 2015 for å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn USA

- a) innen 31. desember 2016 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi overstiger USD 1 000 000 per 31. desember 2015,
- b) innen 31. desember 2017 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi ikke overstiger USD 1 000 000 per 31. desember 2015,
- c) innen 31. desember 2016 når kontohaver er enhet.

(2) Opplysningspliktige kan velge å ikke gå gjennom eksisterende konti som eies eller rådes over av enhet når saldo eller verdi ikke overstiger USD 250 000 per 31. desember 2015.

(3) Plikten til å gå gjennom konti gjelder også konti som er avsluttet før gjennomgangen er fullført.

Kapittel 5. Gjennomgang av nye konti som eies eller rådes over av fysisk person

§ 5-3-50. Fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt

(1) Opplysningspliktige skal innhente en egenerklæring fra kontohaver som inneholder opplysningene nevnt i § 5-3-93, og fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt.

(2) Opplysningspliktige skal vurdere om opplysningene gitt i egenerklæringen er pålitelige ut fra andre opplysninger som innhentes ved kontoopprettelsen. Dersom opplysningene gitt i egenerklæringen ikke er pålitelige, skal det innhentes en ny egenerklæring eller en rimelig forklaring med tilhørende dokumentasjon.

§ 5-3-51. Følger av at egenerklæring ikke innhentes ved kontoopprettelse

Dersom egenerklæring ikke kan innhentes ved opprettelse av en ny konto, skal opplysningspliktige ikke etablere kontoforholdet for kontohaver. Er konto opprettet, men det viser seg at det er gitt feilaktige eller utilstrekkelige opplysninger ved kontoopprettelsen, skal kontoen avsluttes om det ikke umiddelbart kan innhentes ny gyldig egenerklæring.

Kapittel 6. Gjennomgang av eksisterende konti som eies eller rådes over av fysisk person

§ 5-3-60. Fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt

(1) Opplysningspliktige som har en gjeldende bostedsadresse på kontohaver, som er basert på dokumentbevis eller bekreftelse utstedt av relevant offentlig myndighet der kontohaver er bosatt, kan legge til grunn at kontohaver er skattemessig bosatt i den aktuelle stat eller jurisdiksjon. Første punktum gjelder ikke for å fastslå eller avkrefte om kontohaver er skattemessig bosatt i USA.

(2) Opplysningspliktige skal, når det ikke er fastslått hvor kontohaver er skattemessig bosatt etter første ledd, gjennomføre søk i elektronisk søkbare opplysninger om kontohaver.

a) For å fastslå eller avkrefte om kontohaver er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon, eller er amerikansk statsborger, skal det søkes etter

1. identifikasjon av kontohaver som skattemessig bosatt utenfor Norge,
2. utenlandsk post- eller bostedsadresse (herunder utenlandsk postboksadresse eller c/o-adresse),
3. utenlandsk telefonnummer uten at det også er registrert et norsk telefonnummer,
4. fast instruks om overføring av midler til en utenlandsk konto som ikke er en

- innskuddskonto,
5. fullmakt eller signaturrett er tildelt en person med utenlandsk adresse, og
 6. en instruks om å oppbevare post eller en utenlandsk c/o-adresse og det ikke er registrert en annen adresse på kontohaver.
- b) For å fastslå eller avkrefte om kontohaver er skattemessig bosatt i USA eller er amerikansk statsborger, skal det i tillegg til indisiene nevnt i bokstav a) også søkes etter
1. identifikasjon av kontohaver som amerikansk statsborger,
 2. amerikansk telefonnummer når det også er registrert et norsk telefonnummer,
 3. fast instruks om overføring av midler til en amerikansk innskuddskonto, eller
 4. en c/o-adresse eller en postoppbevaringsadresse som er den eneste adressen oppført for kontohaver. For konti med en verdi som ikke overstiger USD 1 000 000, skal en c/o-adresse utenfor USA eller en postoppbevaringsadresse ikke anses som et indisium.
- (3) Dersom et av indisiene nevnt i annet ledd er identifisert, skal kontohaver likevel ikke anses som skattemessig bosatt i den relevante stat eller jurisdiksjon dersom
- a) det er identifisert et indisium nevnt i annet ledd bokstav a) nr. 2, 3 eller 4, og opplysningspliktige har innhentet en egenerklæring og dokumentbevis som dokumentasjon på at kontohaver ikke er bosatt i den aktuelle jurisdiksjon,
 - b) det er identifisert et indisium nevnt i annet ledd bokstav a) nr. 5 eller 6, og opplysningspliktige har innhentet egenerklæring eller dokumentbevis som dokumentasjon på at kontohaver ikke er bosatt i den aktuelle jurisdiksjon,
 - c) kontohaveropplysningene utvetydig angir et amerikansk fødested og opplysningspliktig har
 1. en egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA,
 2. pass eller annen myndighetsutstedt identitetskort som viser at kontohaver er statsborger av et annet land enn USA, og
 3. en kopi av kontohavers bekreftelse av tap av amerikansk statsborgerskap, eller en rimelig forklaring på at kontohaver ikke har en slik bekreftelse. Kontohaver kan også gi en rimelig forklaring på hvorfor han eller hun ikke ble tildelt amerikansk statsborgerskap ved fødselen.
 - d) kontohaver har en gjeldende amerikansk post- eller bostedsadresse, eller ett eller flere amerikanske telefonnumre som eneste telefonnummer, og opplysningspliktig har
 1. en egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, og
 2. pass eller annet myndighetsutstedt identitetskort som viser at kontohaver er statsborger av et annet land enn USA.
 - e) det foreligger fast instruks om å overføre midler til en amerikansk konto og opplysningspliktige har
 1. en egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, og
 2. en bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i betalingsmottakers bostedsland, pass, nasjonalt identitetskort mv. som ikke viser at kontohaver er amerikansk.
 - f) det foreligger en gjeldende fullmakt eller signaturrett tildelt en person med amerikansk adresse, en c/o-adresse eller oppbevaringsadresse er den eneste adressen, eller et eller flere amerikanske telefonnumre, og opplysningspliktige har
 1. en egenerklæring som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, eller
 2. et dokumentbevis som ikke viser tilknytning til USA.

(4) Dersom et indisium nevnt i annet ledd bokstav a nr. 6 identifiseres som eneste indisium, skal opplysningspliktige gjøre et søk i dokumenter som nevnt i § 5-3-61 annet ledd eller innhente en egenerklæring eller dokumentbevis fra kontohaver for å fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt. Dersom det ikke kan fastslås hvor kontohaver er skattemessig bosatt, skal kontoen merkes som en udokumentert konto.

§ 5-3-61. Konti med saldo eller verdi som overstiger USD 1 000 000

(1) For å fastslå om kontohaver er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon, eller er amerikansk statsborger, når kontoverdi overstiger USD 1 000 000, skal opplysningspliktige gjennomføre søk i opplysninger nevnt i § 5-3-60 annet ledd som er elektronisk søkbare.

(2) Dersom ikke samtlige av opplysningene nevnt i § 5-3-60 annet ledd er elektronisk søkbare, skal opplysningspliktige også gå gjennom kundefilen, og i den utstrekning kundefilen ikke inneholder opplysningene, finne frem dokumenter innhentet siste fem år og gå gjennom

- a) dokumentbevis,
- b) kontoavtaler eller annen dokumentasjon på opprettelse av konto,
- c) dokumenter som er innhentet etter hvitvaskingsloven eller annen lovgivning,
- d) dokumenter som gir fullmakt eller signaturrett, og
- e) dokumenter om fast instruks om overføring av midler.

§ 5-3-62. Konti som er tildelt en kundeansvarlig

(1) Opplysningspliktige skal sørge for at der en kundeansvarlig har kunnskap om at kontohaver er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon eller er amerikansk statsborger, skal kontoen behandles etter § 5-3-42.

(2) Første ledd gjelder fra kontoens saldo eller verdi overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår. For å fastslå om verdien overstiger USD 1 000 000 skal opplysningspliktige påse at kundeansvarlig summerer verdien på alle konti kundeansvarlig forstår eller bør forstå at er direkte eid, kontrollert eller opprettet (annet enn i en forvalterrolle) av samme person.

(3) Opplysningspliktige skal ha rutiner som sikrer at kundeansvarlige får kjennskap til nye relevante opplysninger.

(4) Som kundeansvarlig anses personer med et løpende ansvar for å følge opp kundeforholdet med kontohaver.

Kapittel 7. Gjennomgang av nye konti som eies eller rådes over av en enhet

§ 5-3-70. Fastslå hvor kontohaver er hjemmehørende

(1) Opplysningspliktige skal innhente egenerklæring fra kontohaver som viser hvor kontohaver er skattemessig hjemmehørende. Kontohaver som ikke er skattemessig hjemmehørende i noe land, skal behandles som hjemmehørende der adressen til kontohavers hovedkontor ligger.

(2) Er kontohaver hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge skal kontoen behandles etter § 5-3-42, med mindre opplysningspliktig innhenter egenerklæring fra kontohaver eller ut fra tilgjengelige opplysninger rimeligvis konkluderer med at kontohaver er

a) et selskap, og selskapets aksjer regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked, eller selskapet er nærstående enhet til slikt selskap,

b) en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon eller en sentralbank, eller

c) hjemmehørende i USA og er

1. en organisasjon som er unntatt fra amerikansk skatteplikt,

2. en amerikansk bank,

3. en forvaltningsformue (trust) for fast eiendomsinvestering,

4. et regulert investeringsselskap eller en enhet registrert hos den amerikanske Securities Exchange Commission,

5. et felleslegat,

6. en forvaltningsformue (trust) som er fritatt fra amerikansk skatteplikt eller er en veldedig forvaltningsformue (trust), eller

7. en registrert verdipapirmegler.

§ 5-3-71. Fastslå om kontohaver er finansiell institusjon eller annen enhet

(1) Opplysningspliktige skal innhente en egenerklæring fra kontohaver for å fastslå om kontohaver har status som finansiell institusjon eller annen enhet, med mindre opplysningspliktig verifiserer at kontohaver er registrert med globalt identifikasjonsnummer hos amerikanske skattemyndigheter, eller ut fra tilgjengelige opplysninger rimeligvis konkluderer med at kontohaver har status som aktiv etter tredje ledd.

(2) Kontohaver anses som finansiell institusjon dersom kontohaver

a) etter multilateral kompetent myndighetsavtale av 29. oktober 2014 om automatisk utveksling av opplysninger om finansielle konti for å forbedre internasjonal overholdelse av skattelovgivningen, anses som

1. en finansiell institusjon hjemmehørende i en jurisdiksjon som har tiltrådt avtalen,

2. en enhet hjemmehørende i en jurisdiksjon som ikke har tiltrådt avtalen for såvidt gjelder Norge, og som har inntekter som hovedsakelig kan henføres til investering, reinvestering, eller omsetning av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, og som styres, forvaltes eller på annen måte ledes av enhet som oppfyller vilkårene nevnt i § 5-3-30 bokstav a til c, eller bokstav d nr. 1.

b) etter avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA, anses som finansiell institusjon nevnt i vedlegg I punkt V A (ii) og (iii).

(3) Dersom kontohaver ikke anses som finansiell institusjon, skal det fastslås om kontohaver anses som aktiv eller passiv. Anses kontohaver som passiv, skal kontoen merkes særskilt, og det skal fastslås hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt. Kontohaver anses som passiv når ingen av vilkårene for å anses som aktiv er oppfylt. Kontohaver anses som aktiv

a) slik at det ikke skal fastslås hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt, når

1. mindre enn 50 prosent av virksomhetens bruttoinntekt i foregående inntektsår var passiv inntekt og mindre enn 50 pst. av virksomhetens aktiva i foregående inntektsår var passive

- kapitalplasseringer,
2. selskapets aksjer omsettes jevnlig i et etablert verdipapirmarked eller selskapet er nærstående enhet til slikt selskap,
 3. den er et offentlig organ,
 4. virksomheten består i å yte finansielle tjenester til ett eller flere datterselskaper som ikke driver virksomhet som finansiell institusjon, unntatt når formålet er å erverve eller finansielle selskaper og deretter beholde eierinteressene for investeringsformål,
 5. virksomheten er under oppstart og investerer kapital i aktiva de første 24 måneder for å drive annen virksomhet enn som finansiell institusjon,
 6. virksomheten er i ferd med å avvikle eller omorganisere sine aktiva når den ikke har drevet forretningsvirksomhet som finansiell institusjon de siste fem år og ikke skal drive slik virksomhet,
 7. virksomheten driver hovedsakelig med finansierings- og sikringstransaksjoner med eller for nærstående enheter som ikke er finansielle institusjoner, og yter ikke finansierings- eller sikringstjenester overfor noen enhet som ikke er en nærstående enhet, forutsatt at gruppen bestående av alle slike nærstående enheter hovedsakelig driver en annen forretningsvirksomhet enn virksomhet som finansiell institusjon, eller
 8. den juridiske personen er organisert som en stiftelse (eller lignende person) som drives for rent religiøse, veldedige, vitenskapelige, artistiske, kulturelle eller utdanningsmessige formål og
 - i. stiftelsen er regulert og fritatt fra inntektsskatt etter lovgivningen i det land den er hjemmehørende,
 - ii. lovgivningen eller stiftelsesdokumentene er til hinder for uttak fra virksomheten til annet enn formålet, og
 - iii. ved eventuell avvikling skal alle eiendeler tilfalle en annen allmennyttig organisasjon eller offentlige myndigheter.
- b) slik at reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i USA eller amerikanske statsborgere ikke skal identifiseres, når
1. kontohaver er opprettet i et amerikansk territorium og alle eierne av betalingsmottaker er reelt bosatt i vedkommende amerikanske territorium, eller
 2. kontohaver er en ikke-amerikansk styresmakt, en styresmakt på et amerikansk territorium, en internasjonal organisasjon, en ikke-amerikansk sentralbank eller en enhet som er heleid av en eller flere av de forannevnte.

§ 5-3-72. Fastslå hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt

(1) Opplysningspliktig skal innhente egenerklæring som nevnt i § 5-3-50 fra kontohaver eller reelle rettighetshavere, som viser hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt og om reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere, når kontohaver

- a) er en enhet som nevnt i § 5-3-71 annet ledd bokstav a) nr. 2, eller
- b) anses som passiv etter § 5-3-71 tredje ledd.

(2) Plikten til å identifisere reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i USA eller amerikanske statsborgere gjelder ikke kontohavere som nevnt i § 5-3-71 annet ledd eller § 5-3-71 tredje ledd bokstav b.

§ 5-3-73. Følger av at egenerklæring ikke innhentes ved kontoopprettelse

Dersom egenerklæring ikke kan innhentes ved opprettelse av en ny konto, skal opplysningspliktige ikke etablere kontoforholdet for kontohaver. Er konto opprettet, men det viser seg at det er gitt feilaktige eller utilstrekkelige opplysninger ved kontoopprettelsen, skal kontoen avsluttes om det ikke umiddelbart kan innhentes ny gyldig egenerklæring.

Kapittel 8. Gjennomgang av eksisterende konti som eies eller rådes over av en enhet

§ 5-3-80. Fastslå hvor kontohaver er skattemessig hjemmehørende

(1) Opplysningspliktige skal gå gjennom tilgjengelige opplysninger for å fastslå om opplysningene indikerer at kontohaver er skattemessig hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge. Dersom opplysningene viser at kontohaver er stiftet eller etablert i utlandet, eller har utenlandsk adresse, indikerer det at kontohaver er skattemessig hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge. Forvaltningsformuer (truster) som ikke er skattemessig hjemmehørende i noen jurisdiksjon anses hjemmehørende på forvalters adresse.

(2) Dersom opplysningene viser at kontohaver er hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, skal kontoen behandles etter reglene i § 5-3-42, med mindre opplysningspliktige innhenter egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver likevel er hjemmehørende i Norge eller ut fra tilgjengelige opplysninger rimeligvis konkluderer med at kontohaver er nevnt i § 5-3-70 annet ledd bokstav a) til c).

§ 5-3-81. Fastslå om kontohaver er finansiell institusjon eller annen enhet

For å fastslå om en kontohaver er en finansiell institusjon eller annen enhet, skal opplysningspliktige gjennomføre undersøkelser på bakgrunn av og gå gjennom tilgjengelige opplysninger og om nødvendig innhente en egenerklæring fra kontohaver for å fastslå kontohavers status som nevnt i § 5-3-71 annet og tredje ledd.

§ 5-3-82. Fastslå hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt og om de er amerikanske statsborgere

(1) Opplysningspliktig skal innhente egenerklæring som nevnt i § 5-3-93 fra kontohaver eller reelle rettighetshavere, som viser hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt og om de er amerikansk statsborgere, når kontohaver er identifisert etter § 5-3-81 som

- a) en enhet som nevnt i § 5-3-71 annet ledd, eller
- b) passiv etter § 5-3-71 tredje ledd.

(2) Dersom kontosaldo eller verdi ikke overstiger USD 1 000 000, kan opplysningspliktige basere seg på egne opplysninger for å fastslå hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt.

(3) § 5-3-72 annet ledd gjelder tilsvarende.

Kapittel 9. Felles regler for kapittel 4 til 8

§ 5-3-90. Nye og eksisterende konti

- (1) Konti opprettet 1. januar 2016 eller senere anses som nye konti. En konto opprettet 1. januar 2016 eller senere kan likevel anses som en eksisterende konto dersom
- a) kontohaver allerede eier eller råder over en eksisterende konto hos opplysningspliktig eller hos en nærstående enhet,
 - b) opplysningspliktig (og eventuell nærstående enhet) summerer verdien av den nye kontoen og de eksisterende konti etter § 5-3-91,
 - c) det ikke er påkrevet å gjennomføre ny kundekontroll ved opprettelse av kontoen etter lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv, og
 - d) opprettelse av kontoen ikke medfører at opplysningspliktig må innhente nye kundeopplysninger.

(2) Konti opprettet før 1. januar 2016, anses som eksisterende konto.

(3) Konto opprettet 1. juli 2014 eller senere skal uansett første og annet ledd anses som ny konto for såvidt gjelder å fastslå om kontohaver og reelle rettighetshavere er skattepliktig eller hjemmehørende i USA, samt ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

§ 5-3-91. Summering av kontoverdi

Opplysningspliktige skal, ved beregning av kontosaldo eller verdi ved gjennomgang av konti, summere saldo og verdi på alle konti med positiv verdi som kontohaver har i den finansielle institusjonen og nærstående enheter. Dette behøver likevel bare gjøres i den utstrekning datasystemer knytter flere konti sammen med et dataelement, for eksempel kundens identifikasjonsnummer, og muliggjør summering av kontosaldo.

§ 5-3-92. Alternativer for gjennomgang av konto

- (1) Opplysningspliktige kan velge å gå gjennom eksisterende konti etter reglene for nye konti.
- (2) Opplysningspliktige kan velge å gå gjennom konto med saldo eller verdi som ikke overstiger USD 1 000 000 etter reglene for konto med saldo eller verdi som overstiger USD 1 000 000.
- (3) Valg etter første og annet ledd må gjelde alle konti, en klart avgrenset type konto, eller en avgrenset del av den opplysningspliktiges virksomhet. Valget har ikke betydning for fristen til å innhente utenlandsk identifikasjonsnummer eller hvilke eksisterende konti det er plikt til å gå gjennom.
- (4) Opplysningspliktige kan velge å ikke gå gjennom kollektive forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og kollektive livrenter som er utstedt til en arbeidsgiver eller individuelle ansatte inntil utbetaling for å identifisere kontohaver og reelle rettighetshavere som er skattepliktige eller hjemmehørende i et annet land enn USA, dersom
- 1. den kollektive forsikringsavtalen med gjenkjøpsverdi eller den kollektive livrenten er utstedt til en arbeidsgiver og dekker 25 eller flere ansatte,
 - 2. de ansatte er berettiget til å motta enhver kontraktsinteresse i tilknytning til sin avtale og til

- å oppnevne begunstige i tilfelle arbeidstakers død, og
3. den samlede utbetalingen til en ansatt eller begunstige ikke overstiger USD 1 000 000.

§ 5-3-93. Egenerklæring fra fysisk person

(1) En egenerklæring skal være signert eller bekreftet av kontohaver, datert og inneholde opplysninger om

- a) navn,
- b) adresse,
- c) stater og jurisdiksjoner hvor kontohaver er skattemessig bosatt,
- d) amerikansk statsborgerskap,
- e) utenlandsk identifikasjonsnummer, og
- f) fødselsdato.

(2) Egenerklæringen skal også forplikte kontohaver til å ta kontakt med den opplysningspliktige og gi opplysninger ved endringer.

§ 5-3-94. Egenerklæring fra enhet

(1) En egenerklæring skal være signert eller bekreftet av person med fullmakt, datert og inneholde opplysninger om

- a) navn,
- b) adresse,
- c) stater og jurisdiksjoner hvor kontohaver er skattemessig hjemmehørende,
- d) utenlandsk identifikasjonsnummer, og
- e) kontohavers status som nevnt i § 5-3-71.

(2) Egenerklæringen skal også forplikte kontohaver til å ta kontakt med den opplysningspliktige og gi opplysninger ved endringer.

Kapittel 10. Betalinger med amerikansk kilde

§ 5-3-100. Plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde

(1) Dette kapittel gjennomfører artikkel 4 nr. 1 bokstav e) i avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA.

(2) Opplysningspliktige som nevnt i kapittel 3, som skal foreta utbetaling av eller opptre som mellomledd ved en utbetaling som er kildeskattepliktig i USA til en ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA, skal gi forutgående finansiell institusjon i betalingskjeden de opplysninger som er påkrevet for å trekke amerikansk kildeskatt og overholde opplysningsplikten om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

(3) Denne paragraf gjelder ikke opplysningspliktige som nevnt i artikkel 4 nr. 1 bokstav d) i avtalen nevnt i første ledd.

Kapittel 11. Opplysningsplikt om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner

§ 5-3-110. Betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner

(1) Opplysningspliktige som nevnt i kapittel 3, skal identifisere og gi opplysninger om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA foretatt i inntektsårene 2015 og 2016.

(2) Opplysningene skal vise navn og samlet beløp for hver ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA.

(3) Finansielle institusjoner har ikke opplysningsplikt for betalinger etter første ledd når de ikke

- a) er kjent med grunnlaget for utbetalingen,
- b) har kontroll med utbetalingen, eller
- c) har eiendeler betalingen knytter seg til i sin forvaring.

§ 5-3-111. Definisjoner

(1) Betalinger i dette kapittel omfatter

- a) rente fra ikke-amerikansk kilde betalt eller kreditert til en finansiell konto,
- b) utbytte fra ikke-amerikansk kilde betalt eller kreditert til en finansiell konto,
- c) betalinger knyttet til verdipapirlån, gjenkjøpsavtaler, derivatkontrakter eller lignende transaksjoner som direkte eller indirekte er knyttet til betaling av rente eller utbytte fra amerikanske kilder,
- d) betalinger fra en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrentekontrakt.

(2) Betalinger knyttet til oppgjør for varer eller ikke-finansielle tjenester anses ikke som betalinger.

§ 5-3-112. Levering av opplysninger

(1) Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer. Skattedirektoratet kan bestemme at opplysningspliktige som ikke har opplysninger skal sende inn bekreftelse på at de ikke har opplysninger å levere.

(2) Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

II

§ 5-4 oppheves.

§ 5-5 B skal lyde:

B. Utbetalinger av skadeserstatninger

§ 5-5-10. Utbetalinger av skadeserstatninger mv.

Norsk Pasientskadeserstatning og andre utbetalere av erstatning for personskade og tap av forsørger skal ukrevet levere opplysninger over utbetalinger siste år. Fysiske personer er unntatt fra opplysningsplikten. Det skal gis opplysninger over følgende utbetalinger:

- a. Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade.
- b. Renter på alle utbetalinger.

§ 5-5-11. Andre utbetalinger

Opplysninger om utbetalinger til navngitt skadelidt, kan etter særlig anmodning fra ligningsmyndighetene kreves utover de i § 5-5-10 omtalte tilfeller. Skattedirektoratet kan kreve opplysninger om slike utbetalinger også til ikke navngitt person mv.

§ 5-5-12. Opplysningspliktens innhold

I tillegg til det som er bestemt i § 5-5-10 og § 5-5-11 skal opplysningene inneholde:

1. Navn og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene.
2. Fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse på den beløpet utbetales til.
3. Utbetalt beløp.
4. Utbetalingstype.

§ 5-5-13. Hvordan opplysningene skal gis

Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

§ 5-5-14. Følgeskriv

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 5-5-15. Tid og sted for levering av opplysningene

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter utbetalingsåret.

§ 5-5 D oppheves.

§ 5-9 A til C, og F oppheves.

§ 5-9-40 skal lyde:

§ 5-9-40. Hvem som er opplysningspliktig

Privat eller offentlig eiet institusjon som driver skolefritidsordning eller tilsvarende fritidsordning eller barnehage, herunder familiebarnehage og barnepark, og som mottar betaling for pass og stell

av barn, skal uoppfordret levere opplysninger etter bestemmelsene i § 5-9-40 – § 5-9-45. Privat barnepassordning der foreldre mv. har lønnsopplysningsplikt etter ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a og j, omfattes ikke.

§ 5-11 skal lyde:

§ 5-11. Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger

§ 5-11-1. Skattyter skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av opplysninger om

- a. (Opphevet.)
- b. innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv. som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- c. finansielle instrumenter mv. som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- d. utbetaling på skadeforsikring som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22 og § 5-5-10 til § 5-5-15
- e. (Opphevet.)
- f. utbetalinger på livsforsikring som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- g. omsetning av jord- og skogbruksprodukter o.l. fra produsent som nevnt i § 5-5-40 til § 5-5-41
- h. omsetning av råfisk som nevnt i § 5-5-50 til § 5-5-54
- i. opplysninger fra drosjesentraler som nevnt i § 5-5-60 til § 5-5-65
- j. aksjonær oppgaver som nevnt i § 5-7-1 til § 5-7-8
- k. forsikring i livsforsikringsselskaper som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- l. konti for boligsparing for ungdom (BSU) som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- m. tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring som nevnt i § 5-9-30 til § 5-9-35
- n. betaling for pass og stell av barn som nevnt i § 5-9-40 til § 5-9-45
- o. innbetalinger til individuell pensjonsavtale etter skatteloven som nevnt i § 5-9-50 til § 5-9-55
- p. gaver til frivillige organisasjoner mv. som nevnt i § 5-9-60 til § 5-9-65
- q. boligsameie som nevnt i § 5-9-70 til § 5-9-76
- r. boligselskap som nevnt i § 5-9-80 til § 5-9-86.

For opplysninger fra forvaltningsselskaper og verdipapirfond som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22 er fristen 10. februar i året etter inntektsåret.

For opplysninger fra utbetalere av vederlag som nevnt i § 5-9-90 til § 5-9-93 er fristen 15. februar i året etter inntektsåret.

Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt til ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at kopien sendes til skattyter i en bestemt form.

Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) om skattyter er innrapportert som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i annen stat eller jurisdiksjon. Kopien skal også inneholde skattyters utenlandske identifikasjonsnummer. Skattyter skal orienteres om at norske skattemyndigheter kan utveksle opplysningene til utenlandske skattemyndigheter i henhold til overenskomst med fremmed stat.

§ 5-12 B oppheves.

§ 5-13-2 skal lyde:

§ 5-13-2. Reelle rettighetshavere skattemessig bosatt i Norge

Plikten til å identifisere og gi opplysninger om reelle rettighetshavere skattemessig bosatt i Norge, jf. § 5-3-40 og § 5-3-20 til § 5-3-22, trer i kraft 1. januar 2018 med virkning fra og med inntektsåret 2018.

§ 5-13-3 oppheves.

III

Endringene under I og II trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SkN 15-153 Forskrift om endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i skattebetalingsforskriften

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 21. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 7-1 fjerde ledd bokstav b, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 7.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 7-1-2 bokstav f skal lyde:

f) Tilskudd fra ENOVA til energieffektiviseringstiltak på egen bolig, når skattyter har valgt å få stønaden som et skattefradrag ved skatteoppgjøret.

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2016.

SkN 15-154 Forskrift om lønnstrekkordningen på Svalbard

Forskrift om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2016 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. § 1

Hjemmel: Fastsett av Skattedirektoratet 18. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

§ 1. Verdssettelse av naturalytelser

Når arbeidstakeren skattlegges ved trekk i lønn (lønnstrekkordningen), skal følgende naturalytelser verdsettes slik:

Fritt opphold (kost og losji)	kr 120 pr døgn	
Kost (alle måltider)	kr 87	
Kost (to måltider)	kr 68	
Kost (ett måltid)	kr 45	
Losji (eget rom eller delt rom)	kr 33	
Fri bolig	inntil 40 kvm	kr 2 600 pr måned
	41–65 kvm	kr 3 700 pr måned
	66–90 kvm	kr 5 900 pr måned
	91–125 kvm	kr 6 600 pr måned
	over 125 kvm	kr 7 600 pr måned

Dersom arbeidsgiver subsidierer den skattepliktiges bokostnader skal det foretas beskatning dersom den faktiske husleie er lavere enn fordelssatsen for fri bolig. Skattepliktig fordel fastsettes til differansen mellom fordelssatsen for fri bolig og faktisk husleie.

Fri bil kr 1 800 pr måned

Ved beregning av fordel ved arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder på fastlandet for 2016.

§ 2. Overskudd på utgiftsgodtgjørelser mv.

Overskudd på utgiftsgodtgjørelser er skattepliktig.

Ved beregning av overskudd på godtgjørelser til dekning av utgifter ved reiser/opphold utenfor hjemmet, både med og uten overnatting, innenlands og utenlands, skal det legges til grunn de samme regler og samme satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2016.

Ved beregning av overskudd på fast godtgjørelse for bruk av egen bil i yrket, skal 1/3 av godtgjørelsen, maksimalt kr 1 600 per måned, anses for medgått til dekning av utgifter. Den øvrige delen er skattepliktig.

Ved beregning av overskudd på arbeidsgivers dekning av utgifter til bruk av egen bil og egen snøscooter i yrket, skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2016.

For refusjon av utgifter til elektronisk kommunikasjon skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder på fastlandet for 2016.

SkN 15-155 Forskrift for eiendomsskatt, Oslo

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Oslo bystyre 16. desember 2015 med hjemmel i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 2.

For eiendomsskatteåret 2016 gjelder følgende:

§ 1. Eiendomsskatt skrives ut på alle faste eiendommer i Oslo kommune, unntatt verker og bruk og annen næringseiendom, jf. esktl. § 3 bokstav g.

§ 2. Alminnelig skattesats settes til 2 promille, jf. esktl. § 10 og § 11 første ledd.

§ 3. Eiendomsskattegrunnlaget for boliger fastsettes på grunnlag av skattemessige formuesverdier der slike er tilgjengelige, jf. esktl. § 8 C-1. For eiendomsskatteåret 2016 benyttes formuesverdier fra ligningen for inntektsåret 2014.

Eiendomsskattegrunnlag for øvrige eiendommer fastsettes i medhold av esktl. §§ 8A-2 flg.

§ 4. Bystyret fastsetter et bunnfradrag på kr 4 000 000 for alle selvstendige boenheter i faste eiendommer som ikke benyttes i næringsvirksomhet, jf. esktl. § 11 annet ledd.

Som selvstendig boligenhet som har krav på bunnfradrag anses:

1. Bolig som er godkjent av plan- og bygningsmyndighetene som selvstendig boenhet etter gjeldende regelverk på godkjenningstidspunktet.
2. Alle fritidsboliger.
3. Hver enkelt leilighet i eiendommer som er organisert som boligsameier eller boligselskap.
4. Eiendommer som er registrert med flere boenheter i matrikkelen, for eksempel tomannsboliger, rekkehus og seksjonerte eiendommer.
5. Boliger som:
 - a) er fysisk adskilt fra øvrig boareal i eksisterende bolig,
 - b) er godkjent til varig opphold,
 - c) har egen separat inngang fra ytre rom, og
 - d) har alle hovedfunksjoner (stue, kjøkken, soverom (soveplass), bad og wc) for en bolig.

Der noe er registrert som boenhet i matrikkelen gis det automatisk ett bunnfradrag for enheten.

I andre tilfeller må eieren av eiendommen gi nødvendige opplysninger for å ha krav på bunnfradrag. Dette vil for eksempel være tilfellet dersom eieren mener at en registrert bolig inneholder flere boenheter etter de fastsatte kriteriene.

Eiendomsskattekontoret vil utarbeide et skjema der slike opplysninger kan gis jf. eiendomsskatteoven § 31 og forskrift om innhenting av opplysninger ved fastsettelse av bunnfradrag.

§ 5. For eiendomsskatteåret 2016 vedtar bystyret følgende fritak for eiendomsskatt, jf. esktl. § 7:

- i. Nærmere angitte eiendommer eid av stiftelser og institusjoner med allmennyttig formål fritas for eiendomsskatt, jf. esktl. § 7 bokstav a. Bystyret vil angi de eiendommer fritaket gjelder for i et eget vedtak.
- ii. Bygning av historisk verdi fritas for eiendomsskatt, jf. esktl. § 7 bokstav b. Med bygning av historisk verdi menes bygninger som er automatisk fredet eller vedtaksfredet etter kulturminneloven.
- iii. Bygning som helt eller delvis benyttes som bolig fritas for eiendomsskatt det første året etter ferdigstillelsen, jf. esktl. § 7 bokstav c. Dette innebærer at for eiendomsskatteåret 2016 vil boliger som ble ferdigstilt i løpet av 2015 fritas.
- iv. Bystyret ber byrådet legge fram forslag om en ordning som kan sikre at en husstand ikke skal betale eiendomsskatt dersom husstandens økonomi gjør at dette blir svært urimelig.

§ 6. Bystyret oppretter følgende nemnder for eiendomsskatt:

- i. Sakkyndig nemnd for taksering av alle faste eiendommer unntatt verk og bruk og annen næringseiendom, jf. esktl. § 3, bokstav g) og esktl. § 8 A-3 (4). Nemnda består av Gunnar Leganger (leder), Hanne Finstad (nestleder), Per Vidar Nilsen (medlem), Kari Opheim (varamedlem), Morten Johnsrud (varamedlem) og Lars Mauseth (varamedlem).
- ii. Sakkyndig nemnd for taksering av verk og bruk og annen næringseiendom, jf. esktl. § 8A-3 (4) som følge av at kommunen vil innføre etter eiendomsskatteovens § 3 bokstav a fra 2017. Nemnda skal bestå av tre medlemmer og tre varamedlemmer.
- iii. Sakkyndig klagenemnd for eiendomsskatt, jf. esktl. § 20.

§ 7. Bystyret vedtar egne regler for saksbehandlingen i nemndene (takstvedtekter), jf. vedlegg 9 til Tilleggsinnstilling for budsjett 2016 byrådssak 262/2015.

§ 8. Fastsettelse av godtgjørelse til medlemmene av nemndene omtalt i punkt 7 delegeres til byrådet.

§ 9. Bystyrets kompetanse i alle saker hvor eiendomsskatteoven har lagt kompetansen til formannskapet, delegeres til byrådet.

§ 10. Eiendomsskatten skal i 2016 betales i to terminer, jf. esktl. § 25.

Bystyret ber byrådet legge fram en evaluering av hvordan eiendomsskatten har slått ut innen utgangen av første halvår 2017.

SkN 15-156 Endring i forskrift til utfylling mv. av skatteoven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 17. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-41 første ledd.

I

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

§ 5-41-1 annet ledd bokstav b og c skal lyde:

- b. livrente som er tegnet etter lov om tjenstepensjon § 6-4,
- c. livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring utgått fra kommunal pensjonsordning,

Någjeldende bokstaver b og c blir nye bokstaver d og e.

II

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

SkN 15-157 Endring i 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 18. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 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:

§ 5-12-5 skal lyde:

§ 5-12-5. Beregning av normrenten

(1) Normrenten fastsettes av Finansdepartementet på grunnlag av en basisrente. Basisrenten fastsettes med utgangspunkt i uttrekk av priser på boliglån fra Finansportalen. Uttrekket tar utgangspunkt i et standard annuitets boliglån på 1 500 000 kroner, innenfor 50 prosent sikkerhet, med avdragstid på 30 år, en låntaker på 45 år og for landsdekkende markedsområde. Boliglån

hvor det er krav om at også andre produkter er omfattet av kundeforholdet, for eksempel lønnskonto, inngår ved uttrekket av priser, men det kan ikke stilles krav om spesiell yrkestilknytning eller medlemskap i organisasjoner. Ved uttrekk av lån kan det ses bort fra lån som inneholder vilkår om kjøp av tjenester som antas egnet til å påvirke prisen på boliglånet.

(2) Ved beregning av basisrenten skal hver finansinstitusjon bare regnes med én gang i hvert uttrekk. Uttrekk foretas på angitte observasjonstidspunkter i observasjonsperioden på to måneder med start den 1. i hver av månedene januar, mars, mai, juli, september og november. Observasjonstidspunktene er hver tirsdag i observasjonsperioden, eller påfølgende hverdag dersom tirsdagen faller på en hellig- eller høytidsdag.

(3) Basisrenten utgjør det aritmetiske gjennomsnittet av de fem laveste prisene på boliglån for hver av observasjonstidspunktene i observasjonsperioden. Gjennomsnittet regnes ut med tre desimaler. Basisrenten fastsettes innen utløpet av den tiende dagen etter observasjonsperioden. Finanstilsynet publiserer basisrenten på tilsynets hjemmeside på Internett.

(4) Normrenten fastsettes senest den 12. dagen etter utløpet av observasjonsperioden for fastsettelse av basisrenten og er lik den fastsatte basisrenten med et fradrag på 0,15 prosentenheter og deretter avrundet til nærmeste 0,1 prosentenheter. Normrenten skal bare endres dersom basisrenten etter fradraget på 0,15 prosentenheter, men før avrunding, tilsier en endring på minst 0,1 prosentenheter sammenlignet med den gjeldende normrenten. Normrenten, og endringer i denne, publiseres på Skattedirektoratets hjemmeside på Internett og gjelder fra et tidspunkt 2 kalendermåneder etter utløpet av observasjonsperioden.

II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning for normrenten som gjelder fra 1. mars 2016.

SkN 15-158 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene

Forskrift om endring i forskrift om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.

Hjemmel: Fastsett av Skattedirektoratet 18. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-3 nr. 3 og § 6-10 og delegeringsvedtak 14. februar 2014 nr 134.

I

I forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. gjøres følgende endring:

§ 3 nr. 3 ny bokstav d, e og f skal lyde:

- d. gjeld ved utgangen av inntektsåret
- e. beløp til gode ved utgangen av inntektsåret
- f. betalte renter siste år.

II

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

SkN 15-159 Endring i forskrift til skatteloven

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 15. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 § 1-2, § 2-1, § 2-2, § 2-3, § 9-1, § 10-40, § 11-5, § 11-7, § 14-10, § 14-11, § 14-20, § 14-21 og § 17-1.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 1-2-1 skal lyde:

§ 1-2-1. Andre offentlige krav

Skattebetalingsloven skal gjelde for avgifter som nevnt i følgende forskrifter når de skal kreves opp ved innførsel eller utførsel av varer:

- a. forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport
- b. forskrift 20. desember 2012 nr. 1417 om forskningsavgift på landbruksprodukter.

Ny § 2-1-4 skal lyde:

§ 2-1-4. Innkreving av krav etter skattebetalingsloven § 2-1 femte ledd

(1) Tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, ligningsloven § 10-6 og ansvarskrav etter ligningsloven § 10-7 innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

(2) Den kommunale skatteoppkreveren skal innkreve følgende krav tilkjent staten på skatte- og avgiftsområdet ved dom eller i avtale

- a) sakskostnader i forbindelse med rettslig prøving av krav som skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet for etter skattebetalingsloven § 2-1,
- b) erstatningskrav til dekning av de krav som skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet for etter skattebetalingsloven § 2-1, og
- c) regresskrav ved inntreden til dekning av de krav som skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet for etter skattebetalingsloven § 2-1.

Dersom krav nevnt i bokstav a til c ikke alene kan kreves inn av skatteoppkreveren, skal skattekontoret kreve inn kravet.

Ny § 2-2-1 skal lyde:

§ 2-2-1. Toll og avgifter mv.

(1) Betaling av toll- og avgifter som oppstår ved innførsel som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørordningen, skal skje til tollregionen. Kontant betaling av dagsoppgjør kan skje til tollregionen. Ved på- og omregistrering kan betaling av omregistreringsavgift samt skyldig årsavgift og vektårsavgift skje hos Statens vegvesen.

(2) Tollregionen er betalingsmottaker og innkrevingsmyndighet for omkostninger og gebyr fastsatt i medhold av tolloven, jf. skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a, likevel slik at skattekontoret forestår innkreving etter skattebetalingsloven kapittel 14.

§ 2-3 skal lyde:

§ 2-3. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne

Departementets myndighet etter skattebetalingsloven § 2-3 delegeres til Skattedirektoratet.

§ 2-6, § 2-6-1, § 2-6-2, § 2-7, § 2-7-1 og § 2-8 oppheves.

§ 9-1-1 annet ledd skal lyde:

(2) Innbetaling til bank kan skje elektronisk eller ved bruk av betalingsblankett. Skattedirektoratet kan fastsette særskilte betalingsblanketter og bestemme at disse skal benyttes når betaling via bank skjer ved bruk av betalingsblankett.

§ 10-40-1 skal lyde:

§ 10-40-1. Forfall for vektårsavgift for korttidsbruk av tilhenger

For korttidsbruk av tilhenger skal avgiften være betalt før kjøring finner sted. Skattekontoret kan gjøre unntak fra dette kravet.

§ 11-4-5 skal lyde:

§ 11-4-5. Renter ved særskilt refusjon av særavgifter

Det skal ytes renter etter skattebetalingsloven § 11-4 ved refusjon etter § 4-2-1 i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter, jf. § 11-6-1.

§ 11-5-2 bokstav a skal lyde:

- a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7.

Ny § 14-10-1 skal lyde:

§ 14-10-1. Omkostninger ved tvangssalg av varer

Skattekontoret kan kreve dekket omkostninger knyttet til gjennomføring av tvangssalg av varer.

§ 14-11-2 skal lyde:

§ 14-11-2. Inndragning av kjennemerker

(1) Tollvesenet og andre som er gitt avskiltningsoppdrag kan uten varsel inndra kjennemerke på kjøretøy som er vedtatt stanset, når kjøretøyet påtreffes.

(2) Kjennemerker som er inndratt skal straks sendes til nærmeste regionvegkontor.

§ 14-11-6 skal lyde:

§ 14-11-6. Utfyllende bestemmelser

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om stansning av kjøretøy.

§ 14-20-1 skal lyde:

§ 14-20-1. Søknad og innvilgelse av tollkreditt

(1) Skattekontoret kan etter søknad på fastsatt blankett innvilge foretak kreditt for krav som oppstår i forbindelse med innførsel eller utførsel av en vare.

(2) Skattekontoret kan kredittvurdere foretaket, herunder dets ledelse/tillitsmenn. I søknaden skal foretaket angi forventet kredittbehov samt de opplysninger skattekontoret finner nødvendige for å identifisere søkeren og vurdere dennes kredittverdighet.

(3) Foretaket må være registrert i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret for å få innvilget tollkreditt. Foretak med hovedforretningssted i utlandet må dessuten være registrert i etableringslandets foretaksregister eller tilsvarende register. Skattekontoret kan dispensere fra kravet om registrering på bestemte vilkår eller når særlige omstendigheter tilsier det.

(4) Søknad om kreditt kan avslås når det foreligger omstendigheter som omhandlet i § 14-20-3.

§ 14-20-2 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Skattekontoret kan løpende kredittvurdere foretaket og dets ledelse/tillitsmenn mens kreditten består. Som ledd i kredittvurderingen har foretaket plikt til på forespørsel å fremlegge regnskap, skatteattest og lignende dokumentasjon av betydning for vurderingen.

(5) Den som er innvilget kreditt skal uten opphold opplyse skattekontoret om endringer i foretakets navn, adresse, styresammensetning eller andre opplysninger som er gitt i kredittsøknaden.

§ 14-20-3 annet ledd skal lyde:

(2) Kredittverdigheten vurderes ut i fra skattekontorets generelle tillit til foretaket, herunder foretakets betalingsvilje, betalingsevne og overholdelse av skatte-, toll- og avgiftsregelverket mv. samt skattekontorets inndrivelsesmuligheter.

§ 14-20-4 første og annet ledd skal lyde:

(1) Sikkerhetsstillelse kan kreves både ved innvilgelse av tollkreditt, mens tollkreditten består og ved eventuell gjenåpning av stengt tollkredittkonto. Sikkerhetsstillelsens størrelse og varighet fastsettes av skattekontoret. Skattedirektoratet utarbeider en standard garantitext som skal benyttes.

(2) I de tilfeller sikkerhet kreves skal den stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, eller annet kredittselskap som er godkjent av Skattedirektoratet.

§ 14-20-6 skal lyde:

§ 14-20-6. Utfyllende bestemmelser tollkreditt

Skattedirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om tollkreditt.

§ 14-20-10 skal lyde:

§ 14-20-10. Søknad og innvilgelse av dagsoppgjør

(1) Skattekontoret kan etter søknad på fastsatt blankett innvilge speditører tillatelse til å foreta samlet oppgjør for de deklarasjoner som er innlevert i løpet av en dag jf. skattebetalingslovens § 14-20.

(2) I søknaden skal foretaket angi forventet kredittbehov samt de opplysninger skattekontoret finner nødvendige for å identifisere søkeren og vurdere dennes kredittverdighet.

(3) Speditøren må være registrert i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret for å få innvilget tillatelse til å foreta dagsoppgjør. Skattekontoret kan dispensere fra kravet om registrering.

(4) Tillatelse kan nektes innvilget bl.a. i de tilfeller som er nevnt i § 14-20-12.

(5) Skattekontoret kan kredittvurdere speditøren, herunder dets ledelse/tillitsmenn.

§ 14-20-11 fjerde ledd skal lyde:

(4) Skattekontoret kan foreta en løpende kredittvurdering av foretaket, herunder dets ledelse/tillitsmenn, så lenge tillatelse til å foreta dagsoppgjør er aktuelt.

§ 14-20-12 annet ledd skal lyde:

(2) Kredittverdigheten vurderes ut i fra skattekontorets generelle tillit til foretaket, herunder foretakets betalingsvilje, betalingsevne og overholdelse av skatte-, toll- og avgiftsregelverket mv. samt skattekontorets inndrivelsesmuligheter.

§ 14-20-13 første ledd skal lyde:

(1) Sikkerhetsstillelse kan kreves ved innvilgelse av tillatelse til å foreta dagsoppgjør, mens dagsoppgjørordningen består og ved ny tillatelse etter tidligere tilbakekalt tillatelse. Sikkerhetsstillelsens størrelse og varighet fastsettes av skattekontoret. Skattedirektoratet utarbeider en standard garantitekst som skal benyttes.

§ 14-20-14 skal lyde:

§ 14-20-14. Utfyllende bestemmelser dagsoppgjør

Skattedirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om dagsoppgjør.

§ 14-21-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Sikkerhet skal stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, eller annet kredittselskap som er godkjent av Skattedirektoratet.

(2) De nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret. Normalt skal sikkerheten til enhver tid dekke avgiftskravet for en måned. Dersom nye omstendigheter eller opplysninger tilsier det, kan skattekontoret stille ytterligere krav til sikkerhet.

§ 14-21-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattekontoret kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktige etter særavgiftsloven stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere.

§ 14-21-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) De nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret. Som hovedregel skal sikkerheten til enhver tid dekke avgiftskravet for to terminer. Dersom nye omstendigheter eller opplysninger tilsier det, kan skattekontoret stille ytterligere krav til sikkerheten.

§ 17-1 skal lyde:

§ 17-1. Prosessordningen i innfordringssaker

Departementets myndighet etter skattebetalingsloven § 17-1 tredje ledd delegeres på skatteetatens og skatteoppkreverens område til Skattedirektoratet.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2016.

SkN 15-160 Forskrift om avgiftssatser folketrygden 2016

Forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2016

Hjemmel: Fastsett ved kgl.res. 18. desember 2015 med hjemmel i stortingsvedtak 14. desember 2015 nr. 1566 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2, § 23-3 og § 23-4. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet.

§ 1. Personkrets

Denne forskriften omfatter personer som er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-6 med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover og skattevedtak, eller etter lov om skatt til Svalbard, samt medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og utsendt arbeidstaker som er medlem i trygden etter konvensjon inngått etter lov om folketrygd § 1-3.

§ 2. Avgiftsgrunnlag

a) For rettigheter etter kapitlene 5, 8, 9 og 14 i lov om folketrygd skal avgift fastsettes i prosent av inntekt som nevnt i skatteloven § 12-2.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 49 650. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 49 650.

b) For rettigheter etter kapitlene 4, 6, 7, 10, 11 til 13 og 15 til 20 i lov om folketrygd skal avgiften fastsettes i prosent av pensjonsgivende inntekt, jf. lov om folketrygd § 3-15 første ledd.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 49 650 kroner. Avgiften må ikke

utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 49 650.

- c) Når en person etter søknad er opptatt i folketrygdens pensjonsdel med hjemmel i § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og samtidig betaler trygdeavgift i Norge av personinntekt som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav f og g, skal differansen mellom den fulle avgiften og avgiften for slik personinntekt og tilskudd fra staten innkreves av Arbeids- og velferdsetaten.

§ 3. Avgiftssatser

- a) Pliktig medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-5, herunder utsendte arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3, med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover eller skattevedtak, eller lov om skatt til Svalbard, svarer ordinær trygdeavgift.
- b) For sjømenn som er ansatt på norsk skip i utenriksfart som er registrert i det ordinære norske skipsregisteret, med unntak av personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet ombord, og er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-6, betaler arbeidsgiveren en fast sats på kr 412 per måned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden.
- c) Medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 betaler trygdeavgift for de rettigheter medlemskapet omfatter.

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende proSENTSATSER:

		Avgiftsgrunnlag				
		Etter § 2 a) Sykestønad mv.			Etter § 2 b) Pensjon mv.	
Ulike typetilfeller		Uten syke- penger	Tillegg for syke- penger	Tillegg for begrenset rett til sykepenger*	Uten yrkes- skade- trygd	Tillegg for yrkes- skadetrygd
		1	2a	2b	3	4
Medlemmet er ikke skattepliktig i Norge	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	9,1	4,7	2,3	26,8	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeids- giveravgift	6,8	0,0	0,0	19,9	0,0
Medlemmet er skattepliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTE- MYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeids- giver avgift	7,4	4,7	2,3	10,0	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiver- avgift	5,1	0,0	0,0	3,1	0,0

Medlemmet er skattepliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT					
	BETALES SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTE-MYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeids-giveravgift	2,3	4,7	2,3	6,9	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeids-giveravgift	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

* Gjelder for begrenset rett til sykepengar mv. i utlandet etter lov om folketrygd § 8-9 annet ledd.

** Omfatter også personer som ikke skattelignes i Norge etter bestemmelse i en skatteavtale.

§ 4. Misjonærer og visse andre grupper

Departementet kan fastsette avgifter på grunnlag av de avgiftssatser som er fastsatt for annen ervervsinntekt enn lønnsinntekt, selv om vedkommende må anses som arbeidstaker.

§ 5. Forskrifter

Departementet kan gi forskrifter om gjennomføring av bestemmelsene i denne forskriften og kan foreta justeringer i de fastsatte regler og avgifter, herunder også gi særregler for medlemmer med lønnsinntekt opptjent på fremmed stats kontinentalsokkel og utsendte arbeidstakere som delvis er omfattet av folketrygdloven i medhold av gjensidighetsavtaler.

§ 6. Ikrafttreden

Forskriften trer i kraft straks og gis virkning fra 1. januar 2016. Fra samme dag oppheves forskrift av 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015.

SKN 15-161 Forskrift om takseringsregler artistskatt, 2016

Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2016 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 14. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

1.0 Fradragposter

1.1 Fradrag for utgifter til kost

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til kost i forbindelse med arrangement i Norge innrømmes fradrag med følgende satser:

- kr 710 per døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell
- kr 568 per døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell og får fradrag for utgifter til losji inkludert frokost eller disse utgiftene refunderes etter regning
- kr 307 per døgn når det sannsynliggjøres at artisten har bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter
- kr 200 per døgn når artisten har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemuligheter, eller han ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg i forbindelse med arrangementet.

Utgifter til kost som artisten har dekket for utenlandske medarbeidere i forbindelse med arrangementet i Norge innrømmes etter samme satser per døgn per person.

Krav om sannsynliggjøring innebærer at artisten i vedlegg til oppgjørsblanketten må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg i forbindelse med arrangementet i Norge.

Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- dato for avreise fra og ankomst til utlandet
- dato for ankomst til og avreise fra Norge
- reisemåte og reisevei
- navn og adresse på overnattingssted/utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattingene angis.
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt losji.

1.2 Fradrag for utgifter til bruk av eget transportmiddel

1.2.1 Fradragssats for bruk av bil

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til transport med eget transportmiddel i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med kr 3,80 pr. km for inntil 10 000 km. Over 10 000 km innrømmes fradrag med kr 3,45.

SkN 15-162 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 11. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

Ny § 11-7-5 skal lyde:

§ 11-7-5. Rente for tilleggsskatt mv. frem til klage- eller domstolsavgjørelse

(1) Av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr som fastholdes etter klage- eller domstolsbehandling, svares rente tilsvarende satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum fra forfall for kravet og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Endelige renteberegningen skal først skje etter at hovedkravet er innfridd.

(2) Første ledd gjelder ikke tilleggsavgift som ilegges ved forsinket betaling av krav om årsavgift og vektårsavgift.

II

Endringen under I trer i kraft straks, og gjelder for alle vedtak hvor tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr ilegges etter ikrafttredelsen.