



Skattenytt 1/2016

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),
Syversen Law

Innholdsfortegnelse

LAGMANNNSRETTSDOMMER	1
SkN 16-001 Næringsinntekt fastsatt ved skjønn og skatteplikten for gevinst ved salg av fast eiendom	1
SkN 16-002 Aksjer/opsjoner - fordel vunnet ved arbeid	16
SkN 16-003 Fradrag for kostnader til forsøk på oppkjøp	39
SkN 16-004 Skillet vedlikehold/påkostning	45
TINGRETTSDOMMER	54
SkN 16-005 Ligningen av tjenestemenn tilknyttet NATO	54
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	70
SkN 16-006 Lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill	70
SkN 16-007 Endring av fastsatte inngangsverdier på aksjer	73
SkN 16-008 Skattereglene for drikkepenge	75
SkN 16-009 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2016	80
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	81
SkN 16-010 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring	81
UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN	94
SkN 16-011 Dekning av saksomkostninger ved klage på eiendomsskatt	94
SKATTEVEDTAK	97
SkN 16-012 Stortingets skattevedtak for 2016	97
SkN 16-013 Folketrygdvedtaket 2016	101
FORSKRIFTSENDRINGER	108
SkN 16-014 Forskrift om Skatteklagenemnda	108
SkN 16-015 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	110
SkN 16-016 Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift	110

SkN 16-017 Endring i skattebetalingsforskriften	111
SkN 16-018 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	112

Lagmannsrettsdommer

SKN 16-001 Næringsinntekt fastsatt ved skjønn og skatteplikten for gevinst ved salg av fast eiendom

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Ligningsloven § 8-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 19. januar 2016, **sak nr.:** LB-2013-38048

Dommere: Lagdommer Halvard Leirvik, lagdommer Hedda Remen, ekstraordinær lagdommer Helga Bjørnstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-172121 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-38048 (13-038048ASD-BORG/02).

Parter: A mot Staten v/ Skatt Øst (advokat Tonje Skjeie).

Sammendrag: Saken gjaldt blant annet spørsmål om skattyter personlig hadde drevet næringsvirksomhet som regnskapsfører (og skjønnsfastsetting av inntekt fra denne virksomheten) og spørsmål om gevinst ved salg av fritidseiendom var skattepliktig. Lagmannsretten la til grunn at skattyter personlig hadde drevet virksomhet som regnskapsfører uten å ha oppgitt inntektene til beskatning. Det var ikke grunnlag for å sette til side skjønnsfastsettelsen, verken for inntekten eller merverdiavgiften. Skattyter tapte saken også på de andre punktene, blant annet ble gevinst ved salg av fritidseiendom ansett skattepliktig.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 3. august 2008 om endring av As ligning for inntektsårene 2005-2008, og vedtak 11. april 2011 fra Klagnemnda for merverdiavgift om etterberegning av merverdiavgift for den samme perioden.

Om sakens bakgrunn fremgår følgende av den påankede dom:

Saksøkeren, A (heretter «A»), har i mange år vært involvert i virksomhet i form av regnskapsførsel og bedriftsrådgivning. Fra 1995 til og med juli 2005 ble virksomheten drevet blant annet gjennom selskapet [firma1] AS (heretter «[firma1] AS»), hvor A eide 50 % av aksjene og hvor de resterende 50 % var eid av B. [firma1] AS ble besluttet slettet ved generalforsamling 1. juli 2005, og registrert oppløst i Enhetsregisteret 12. juli 2005. Årsoppgjør for [firma1] AS ble sist innsendt for regnskapsåret 2002. Lønn til A og de andre ansatte i virksomheten ble innberettet på [firma1] AS ut 2005.

Virksomheten har til dels også blitt drevet gjennom selskapet [firma2] AS, hvor As ektefelle eide 60 % av aksjene og As bror eide 40 %. Også for dette selskapet ble årsoppgjør sist innsendt for 2002. [firma2] AS ble besluttet slettet ved generalforsamling 20. oktober 2005, og registrert oppløst i Enhetsregisteret 24. oktober 2005.

For 2006 ble det innberettet lønn til A fra selskapet [firma3] AS, hvor A eide samtlige aksjer. Det var ingen virksomhet i dette selskapet.

Ved Oslo tingretts dom av 9. desember 2005, ble A fradømt retten til å drive virksomhet med regnskapsføring i tre år.

20. mai 2006 stiftet A selskapet [firma4] Limited (heretter «[firma4] Ltd»), som ble registrert som NUF i Enhetsregisteret den 5. mars 2008. Selskapet ble registrert slettet fra Enhetsregisteret 23. januar 2010.

Skatt øst v/blant annet spesialrevisor Snorre Haug, avholdt fra 23. november 2009 et bokettersyn hos A, [firma1] AS, [firma2] AS og [firma4] Ltd. Åpningskonferanse fant sted på As bopæl og forretningslokaler i [adresse1] i Oslo. Endelige bokettersynsrapporter forelå 16. juni 2010.

Skattekontoret traff den 4. oktober 2010 vedtak om endring av ligningen til A for inntektsårene 2005 til og med 2008. Det ble i vedtaket også etterberegnet merverdiavgift for de samme årene.

Vedtaket ble påklaget til skatteklagenemnda, som i sitt vedtak av 3. august 2008 stadfestet skattekontorets vedtak, med enkelte unntak som ikke er relevante i saken her.

Skatteklagenemnda la i likhet med skattekontoret til grunn at A hadde drevet virksomhet med regnskapsførsel i alle de aktuelle årene. Nemnda fant at inntektene av virksomheten i perioden fra 1. juli 2005 til og med 2008 skulle tilordnes A personlig, og ikke [firma4] Ltd, slik A hadde anført. Det ble videre lagt til grunn at det var adgang til å fastsette inntekten ved skjønn etter ligningsloven § 8-2 første ledd. Netto skattepliktig inntekt ble fastsatt til henholdsvis kr 271.100, kr 595.233, kr 872.447 og kr 734.465 for inntektsårene 2005-2008, og alminnelig inntekt og personinntekt ble økt med tilsvarende beløp.

Nemnda la også til grunn at A skulle beskattes for gevinst ved realisasjon av aksjene i [firma1] AS, i forbindelse med oppløsningen av selskapet i 2005. Det ble lagt til grunn at A hadde mottatt 100 % av vederlaget for aksjene, som ble beregnet til kr 2.607.770. Det ble gjort fradrag for aksjenes RISK-regulerte inngangsverdi i henhold til As eierandel på 50 % av aksjene, og gevinsten ble etter dette satt til kr 1.819.494. Da A i sin selvangivelse for 2005 hadde oppgitt et tap på kr 810.528 ved realisasjon av aksjene, ble alminnelig inntekt for 2005 økt med kr 2.630.076.

For 2008 fant nemnda at det skulle beregnes og inntektsføres renter av en fordring A hadde på C. Rentene ble beregnet til - og alminnelig inntekt økt med - kr 111.000.

Endelig la nemnda til grunn at As gevinst ved salg av en eiendom i Øystre Slidre i 2008, var skattepliktig. Det ble lagt til grunn at vederlaget for eiendommen utgjorde kr 12 mill., og skattepliktig gevinst ble beregnet til kr 10.957.500. Gevinsten ble i sin helhet tilfestet til inntektsåret 2008. Alminnelig inntekt ble økt med det nevnte beløp, idet A ikke hadde oppgitt noen gevinst til beskatning.

A påklagde også skattekontorets etterberegning av merverdiavgift, til Klagenemnda for merverdiavgift. I sitt vedtak av 11. april 2011, fant Klagenemnda, i likhet med skattekontoret, at det var adgang til å fastsette utgående og inngående merverdiavgift for A ved skjønn fra og

med juli 2005 til og med 2008, med hjemmel i merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1. Ved den skjønnsmessige beregningen ble det bygget på tilsvarende omsetningstall som ved skjønnsfastsettelsen av den skattepliktige virksomhetsinntekten. Utgående og inngående merverdiavgift ble satt til henholdsvis kr 187.500 og kr 12.500 for 2005, og til henholdsvis kr 375.000 og kr 25.000 for hvert av årene 2006, 2007 og 2008.

A reiste sak for Oslo tingrett ved stevning 24. oktober 2011. Staten ved Skatt øst tok til motmæle. Tingretten avsa dom 29. juni 2012 med slik domsslutning:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2008 oppheves for så vidt gjelder realisasjonen av [adresse2] snr. 1 og 2 i Øystre Slidre kommune. Ved den nye ligningen legges det til grunn at gevinsten ved realisasjonen var skattepliktig. Ved gevinstberegningen legges det til grunn at vederlaget for eiendommen utgjorde 10 000 000 - timillioner - kroner. Av dette skal 6 000 000 - seksmillioner - kroner tidfestes til inntektsåret 2008, og 4 000 000 - firemillioner - kroner tidfestes det året kjøperen får rammetillatelse i henhold til tilleggsavtale av 27. mars 2008.
2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
3. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten har inngitt avledet anke. Etter gjentatte utsettelse av ankeforhandlingen på grunn av sykdom hos A, ble ankeforhandling holdt 3. og 4. desember 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte som selvprosederende og avga forklaring. For staten v/Skatt øst møtte prosessfullmektigen. Seniorskattejurist Stina Onsrud, seniorrådgiver Bjørn Bakke og spesialrevisor Snorre Haug, alle fra Skatt øst, var til stede og fulgte forhandlingene i medhold av tvisteloven § 24-6 andre ledd. Spesialrevisor Haug og ytterligere fire vitner forklarte seg. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

A, ankende part i hovedanken og ankemotpart i den avledede anken, har i hovedtrekk anført:

A personlig har aldri drevet næringsvirksomhet. Han har bevisst valgt aksjeselskapsformen og ansettelse i selskapene, ikke minst etter at han ved straffedommen ble fradømt retten til å drive virksomhet som regnskapsfører i tre år etter straffedommen fra 2005. Virksomheten ble drevet av [firma4] Limited. Selskapet var lovlig registrert, hadde ansatt en ansvarlig regnskapsfører som daglig leder og var ansvarlig for de ansattes lønninger og for betaling av arbeidsgiveravgift. At virksomheten ble drevet av [firma4] Limited, ble også opplyst av A til spesialrevisor Haug under åpningskonferansen. Det er derfor [firma4] Limited som er rett skattesubjekt.

Under enhver omstendighet er skjønnsfastsettelsen av inntekten for perioden 2005-2008 vilkårlig og grovt urimelig.

Også fastsettelsen av As likvidasjonsutbytte fra [firma1] AS er uriktig. Det er en saksbehandlingsfeil at hele utbyttet, og ikke bare 50 prosent i samsvar med eierbrøken, er tilordnet A. Uansett er utbyttet beregnet feil ved at det er lagt til grunn for høye inntekter og for lave utgifter. Skjønnen er vilkårlig.

Det er feilaktig beregnet renter av As fordring på C. Det ble aldri avtalt noe om renter eller avkastning på lånet, som ble gitt som en vennetjeneste.

Gevinsten etter salget av fritidseiendommen i Øystre Slidre er skattefri. Det er ikke til hinder for fritak at eiendommen har vært utleid, når den også har vært brukt av A selv. Den har ikke vært brukt så hyppig som A hadde ønsket, men det skyldtes As egen og svigermorens helsetilstand. A ble prosentlignet for eiendommen i flere år, og ligningsmyndighetene har plikt til å varsle i forkant når ligningsmåten endres. Det er også en saksbehandlingsfeil at det ved beregningen av gevinsten ikke er tatt hensyn til utgifter og påkostninger ved den solgte eiendommen. Det vises til forbudet mot dobbeltbeskatning.

Subsidiært, dersom lagmannsretten kommer til at gevinsten er skattepliktig, må det legges til grunn at salgssummen var 10 millioner kroner og ikke 12 millioner kroner. Dette fremgår av den fremlagte tilleggsavtalen. Videre må gevinsten tidfestes slik som tingretten har gjort, ved at 6 millioner kroner tidfestes til 2008, og at tidfestingen av de resterende 4 millioner kroner utsettes til kjøperen har ervervet rammetillatelse for eiendommen.

I og med at A personlig ikke har drevet næringsvirksomhet, er han heller ikke ansvarlig for ikke betalt merverdiavgift i perioden 2005 til 2008. Subsidiært er skjønnsfastsettelsen av avgiften vilkårlig og grovt urimelig.

Omgjøringen av ligningen for A er under enhver omstendighet foretatt for sent.

A har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for A oppheves for årene 2005, 2006, 2007 og 2008.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak i klagesak nr. 7001 oppheves.
3. Saksøker tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

A har ikke nedlagt formell påstand om at den avledede anken må forkastes, men dette fremgår indirekte av påstanden i hovedanken.

Staten ved Skatt øst, ankemotpart i hovedanken og ankende part i den avledede anken, har i hovedtrekk anført:

Rett skattesubjekt for regnskapsførervirksomheten i perioden 2005 til 2008 er A personlig. Virksomheten ble drevet for hans regning og risiko.

Det foreligger skjønnsadgang for inntektene i denne perioden. Det er ikke innlevert næringsoppgave, og innleverte oppgaver er klart uriktige.

Skjønnsutøvelsen er ikke mangelfull. Den dokumentasjon og de opplysninger som forelå for ligningsmyndighetene, var utilstrekkelige. Det var forsvarlig å legge til grunn gjennomsnittsberegninger, med fradrag, for å beregne sannsynlig omsetning. Inntekt skal komme til beskatning når den er innvunnet, og skjønnsfastsettelsen må ta utgangspunkt i tidspunktet for levering av tjenestene. Kontantprinsippet gjelder ikke. Reglene for godkjennelse av tap på fordringer er strenge.

Beskatningen av likvidasjonsutbyttet fra [firma1] AS er korrekt. Utdeling etter aksjeloven regnes som kapitalinntekt, og utdelingen regnes som vederlag for aksjene. Plikten til å utarbeide avviklingsbalanse ble ikke oppfylt. Utgangspunktet er hva som faktisk ble stilt til As disposisjon ved avviklingen, basert på de opplysningene som forelå for ligningsmyndighetene. Ved beregningen av inngangsverdi og kostpris på aksjene kan A bare få fradrag for sin aksjepost på 50 prosent. A hadde rikelig anledning til å imøtegå skattemyndighetenes syn under ligningsbehandlingen.

Det må legges til grunn at As fordring på C er rentebærende. Det har formodningen mot seg at A skulle gi et rentefritt lån til C. Fordel vunnet ved kapital, i form av avkastning og renter, er skattepliktig. Inntekten er fastsatt ved skjønn etter takseringsreglene, og er korrekt periodisert til 2008. A har ikke fremlagt den skriftlige låneavtalen og har heller ikke her bidratt til å opplyse saken til tross for flere oppfordringer. Det er klart ikke grunnlag for å tilsidesette skjønnet.

Gevinsten ved salget av fritidseiendommen i Øystre Slidre er skattepliktig kapitalinntekt. Vilkårene for skattefritak foreligger ikke. Eiendommen har i det vesentlige vært utleid, og kravet til botid for A er ikke oppfylt. Ved beregningen av gevinsten må det legges til grunn at salgssummen for eiendommen var 12 millioner kroner. Gevinsten i sin helhet må tidfestes til 2008, som er det året rådigheten over eiendommen ble overført.

Regnskapsførervirksomheten i årene 2005 til 2008 er merverdiavgiftspliktig, og avgiften for disse årene er korrekt fastsatt ved skjønn. Virksomheten er drevet av A personlig, og han er også ansvarlig for ikke betalt avgift.

Tidsfristen for endring av ligningen var ikke utløpt. Fristen gjelder ikke der skattyter som i As tilfelle har gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Subsidiært løper fristen fra utgangen av det enkelte inntektsår og avbrytes ved varsel, og fristen er uansett ikke utløpt for postene i 2008.

Staten ved Skatt øst har nedlagt slik samlet påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten frifinnes fullt ut hva gjelder ligningen av A for 2008.
3. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for begge instanser.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Innledning

A har i tilknytning til domstolsprøvingen av ligningsvedtakene kommet med en rekke faktiske opplysninger som ikke var gjort gjeldende under ligningsbehandlingen. Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet, jf. Rt-2006-404 avsnitt 38. Det heter videre her:

Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og

utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerende av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.

Med disse begrensningene har lagmannsretten full kompetanse til å prøve om ligningsvedtakene på noe vesentlig punkt bygger på uriktig faktum, jf. Rt-1994-260. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Lagmannsretten også full kompetanse til å prøve om det er adgang til skjønnslingning. Når det gjelder selve skjønnen, er imidlertid rammene for prøvingen om skjønnen er forsvarlig. Retten kan prøve om skjønnen er grovt urimelig eller vilkårlig eller om det er beheftet med saksbehandlingsfeil. Saksbehandlingsfeil er ikke anført.

Virksomhetsinntektene

Hovedregelen om skatterettslig tilordning er at inntekten skal tilordnes det subjektet som er berettiget etter det underliggende rettsforholdet. Det vises til Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett (2009) side 111. Sagt på en annen måte er det for vårt formål spørsmål om for hvis regning og risiko regnskapsførervirksomheten ble drevet i den aktuelle perioden 2005-2008.

Inntektene for første halvår 2005 er tilordnet [firma1] AS, og inntektene for andre halvår 2005 er tilordnet A personlig. Slik lagmannsretten oppfatter As anførsler, gjør han gjeldende at inntektene for hele 2005 skal tilordnes [firma1] AS, og at inntektene for 2006-2008 skal tilordnes [firma4] Limited. Han gjør ikke gjeldende at noen del av den inntekten som er tilordnet ham, skulle ha vært tilordnet [firma2] AS. [firma2] AS drev også regnskapsførervirksomhet, men ble oppløst i oktober 2005.

Fra juli 2005 til mai 2006 er det A personlig som er eneste mulige ansvarlige for den virksomheten som etter det lagmannsretten finner bevist, fortsatte i det vesentlige på samme måte og med den samme klientmassen som før oppløsningen av [firma1] AS. [firma1] AS var oppløst i juli 2005. [firma4] Limited ble ikke stiftet før mai 2006. A personlig fortsatte å opptre utad. Han var kundenes kontaktperson og disponerte bankkonti etter både [firma1] AS og [firma2] AS.

Etter stiftelsen av [firma4] Limited 20. mai 2006 synes virksomheten å ha fortsatt i det vesentlige på samme måten. Ingen nye oppdragsavtaler ble inngått. Kundene forholdt seg fortsatt til A, og A personlig fortsatte å disponere bankkonti. [firma4] Limited hadde ingen bankkonto før i 2008, da en konto som tidligere tilhørte [firma2] AS, ble overført til [firma4] Limited. [firma4] Limited utstedte bare én faktura i den aktuelle perioden. Det skjedde i 2008, og fakturaen omfattet tjenester levert i 2005, 2006 og 2007. De øvrige fakturaene fra denne perioden som har vært tilgjengelige for skattemyndighetene, er utstedt til A personlig eller de oppløste selskapene. Under bokettersynet ble det sendt ut et spørreskjema til virksomhetens kunder, der ingen av kundene oppga at de oppfattet [firma4] Limited AS som leverandør.

Ansettelsen av autorisert regnskapsfører E som daglig leder i [firma4] Limited styrker oppfatningen om at virksomheten ble drevet for As personlige regning og risiko. Riktig nok ble det inngått en ansettelseskontrakt 1. desember 2007 med tiltredelse samme dag, og E ble registrert som daglig leder i selskapet 5. mars 2008. Imidlertid kom hun aldri i gang med arbeidet, fordi nødvendig materiale og dokumentasjon ikke ble stilt til hennes disposisjon fra A, noe som underbygger at det ikke var virksomhet i selskapet.

Det faktum at lønninger for 2007 og 2008 ble innberettet av [firma4] Limited, er ikke tilstrekkelig til å fastslå at det ble drevet virksomhet i selskapet. For 2006 ble lønn til A og hans ansatte innberettet av selskapet [firma3], et selskap som A hadde kjøpt for 1 krone og hvor det er på det rene at det overhodet ikke var noen drift. Lønningene kan synes å ha blitt innberettet mer eller mindre tilfeldig på de organisasjonsnumrene A til enhver tid hadde til rådighet. I realiteten ble ingen lønninger betalt av [firma4] Limited, idet selskapet ikke hadde midler å betale lønninger med. Derimot avdekket bokettersynet at lønn til ansatte ble utbetalt fra forskjellige andre konti som A personlig disponerte, både fra konti i navnet til [firma1] AS, [firma2] AS og A personlig.

Etter dette kan lagmannsretten ikke se at Skatteklagenemnda har begått noen feil ved å anse virksomheten for å være drevet av A personlig i denne perioden.

Spørsmålet er så om det er grunnlag for å sette til side selve inntektsfastsettelsen.

Det følger av ligningsloven § 8-2 første ledd at grunnlaget for ligningen kan fastsettes ved skjønn når skattyters oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Dette gjelder både når oppgavene er feilaktige og når oppgaver ikke er levert, jf. oppregningen i bokstavene a til c, som ikke er uttømmende. Etter tredje ledd skal ligningen fastsettes ved skjønn hvis skattyter ikke har levert selvangivelse eller næringsoppgave.

Det er noe uklart for lagmannsretten hva A har anført om adgangen til å fastsette inntekten ved skjønn. Imidlertid er det ingen tvil om at A ikke har rapportert opplysninger til skattemyndighetene. Den manglende rapporteringen er en naturlig konsekvens av hans synspunkt om at han ikke var rett skattesubjekt. Under enhver omstendighet er derfor vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn åpenbart oppfylt, jf. ligningsloven § 8-2 første så vel som tredje ledd.

Den konkrete skjønnsutøvelsen er etter lagmannsrettens syn verken grovt urimelig eller vilkårlig. A har heller ikke godtgjort at skjønnet bygger på et vesentlig uriktig faktum. As faktureringspraksis og regnskapsførsel var så mangelfull at ligningsmyndighetene valgte å legge gjennomsnittstall til grunn for beregningen av virksomhetens brutto inntekter. Normtallet for honorarer per årsverk i enkeltpersonforetak i bransjen er av Kredittilsynet beregnet til 655 000 kroner. Ligningsmyndighetene la for As vedkommende til grunn et lavere beløp på 600 000 kroner. I en situasjon hvor man ikke har annet å basere skjønnet på, er dette etter lagmannsrettens syn fullt forsvarlig. A selv har i liten grad bidratt med opplysninger under ligningsbehandlingen og under bokettersynet. På fradragssiden har ligningsmyndighetene lagt til grunn reelle lønnsutgifter. I tillegg er det gjort fradrag for andre driftskostnader med et beløp på 100 000 kroner årlig. Heller ikke på fradragssiden kan lagmannsretten se at ligningsmyndighetenes skjønn har vært grovt urimelig eller vilkårlig.

Etter dette er det lagmannsrettens konklusjon at det på dette punkt ikke er grunnlag for å sette til side Skatteklagenemndas avgjørelse.

Merverdiavgift

Det er ingen grunn til å se annerledes på spørsmålet om hvem som har drevet regnskapsførervirksomheten i relasjon til reglene om merverdiavgift.

Regnskapsførervirksomheten, som lagmannsretten ovenfor er kommet til at A personlig drev i årene 2005-2008, er utvilsomt merverdiavgiftspliktig virksomhet. Dette er heller ikke bestridt av A. Det er heller ingen tvil om at A i den aktuelle perioden ikke var registrert i merverdiavgiftsregisteret slik han var pliktig til, og at han ikke har innlevert pliktige omsetningsoppgaver. Slike oppgaver er for øvrig heller ikke levert for [firma4] Limited. Lagmannsretten viser til dagjeldende lov om merverdiavgift (1969) §§ 10, 27, 28, 29 og 32.

Lagmannsretten finner det noe uklart om A har gjort gjeldende at det ikke er skjønnsadgang hva gjelder beregningen av merverdiavgift, og viser for så vidt til drøftelsen over under virksomhetsinntektene. At det er grunnlag for å fastsette både beregningsgrunnlaget for og størrelsen på merverdiavgiften ved skjønn, følger klart av merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1 første ledd bokstav a.

Klagenemnda for merverdiavgift har bygget på de samme inntekter som skatteklagenemnda gjorde i forbindelse med inntektsskatteskjønnet, som lagmannsretten - i likhet med tingretten - ikke har funnet grunn til å sette til side.

Til As anførsel om at merverdiavgift ikke kan beregnes av inntekter som ikke er fakturert eller ikke betalt, og at det i så fall er grunnlag for fradrag for tap på fordringene, bemerker lagmannsretten at A etter bokføringsloven §§ 4, 5 og 7 og bokføringsforskriften § 5-2-2 hadde plikt til å fakturere fortløpende for de tjenestene han ytte og en tilsvarende plikt til å beregne merverdiavgift av tjenestene. Skjønnsfastsettelsen må derfor ta utgangspunkt i tidspunktet for ytelse av tjenestene. Reglene om fradrag for tap på fordringer er strenge, og lagmannsretten er enig med staten i at ligningsmyndighetene på tidspunktet for ligningen ikke hadde opplysninger som ga grunnlag for å ta hensyn til det.

Ut over dette har A ikke hatt konkrete innsigelser til Klagenemndas skjønn. Lagmannsretten finner det klart at skjønnen ikke er vilkårlig eller sterkt urimelig.

Således er det ikke grunnlag for tilsidesettelse av noen del Klagenemndas vedtak.

Likvidasjonsutbyttet fra [firma1] AS

[firma1] AS ble registrert oppløst i Enhetsregisteret 12. juli 2005. Aksjekapitalen var da på 100 000 kroner. Aksjene var eid av A og B med en halvpart på hver. For 2005 oppga A et skattemessig tap på 810 582 kroner som følge av likvidasjonen. Beløpet fremkom ved at et beregnet realisasjonsvederlag på 765 970 kroner var fratrukket en inngangsverdi på 100 000 kroner med tillegg av RISK på 1 476 552 kroner, begge basert på 100 prosent av aksjene i selskapet.

Skattekontoret og skatteklagenemnda la imidlertid til grunn at netto totalt realisasjonsvederlag for aksjene utgjorde 2 607 770 kroner. Det ble videre lagt til grunn at A bare kunne kreve fradrag for halvparten av oppgitt inngangsverdi og RISK-beløp fordi han eide bare halvparten av aksjene i selskapet. Fradraget utgjorde etter det 788 276 kroner, hvilket ga en gevinst på 1 819 414 kroner.

Utdeling etter aksjeloven regnes som kapitalinntekt, og utdelingen regnes som vederlag for aksjene, jf. skatteloven § 10-37. Gevinsten tidfestes etter realisasjonsprinsippet, og fordelen skal tas til inntekt det året den tilflyter skattyteren, jf. skatteloven § 14-2 første ledd.

A har anført at det ved ligningen er lagt til grunn for høy inntekt ved at utstedte men ikke betalte fakturaer er regnet med, at opptjente men ikke fakturerte inntekter feilaktig er tatt med og at én faktura allerede er tilordnet ham. På utgiftssiden mener A det er gjort feil ved at driftsutgifter for våren 2005 ikke er tatt hensyn til. Ingen av disse innvendingene er etter lagmannsrettens syn holdbare. For det første er de fremsatt etter at forvaltningsbehandlingen var avsluttet. Uansett er det lagmannsrettens syn at innvendingene materielt sett ikke kan føre frem.

Beregningen av beløpet på 2 607 770 kroner er foretatt etter bokettersyn i [firma1] AS og omfatter innestående på bankkonti per 1. juli 2005, fakturert men ikke betalte fordringer samt opptjente men ikke fakturerte fordringer per samme tidspunkt. Til fradrag er ført skyldig merverdiavgift. Lagmannsretten kan ikke se at det er påvist feil ved denne beregningen. Ligningsmyndighetene var henvist til å bygge på de opplysningene som var tilgjengelige. Så vidt lagmannsretten forstår ble det ved avviklingen av selskapet i strid med aksjeloven § 16-6 og § 16-10 ikke utarbeidet noen avviklingsbalanse. Det er etter lagmannsrettens syn klart at skjønnet ikke er mangelfullt. Heller ikke det som senere er anført av A, kan føre til noen annen konklusjon.

Lagmannsretten kan heller ikke se at ligningsmyndighetene har lagt feil faktum til grunn ved å halvere den opprinnelige inngangsverdien med grunnlag i at B eide halvparten av selskapet. Den reelle inngangsverdien for A må da korrekt tilsvare hans eierandel i selskapet.

Heller ikke kan det være feil å anse hele likvidasjonsutbyttet for å ha tilfalt A. Det er dette som er dekkende for den faktiske situasjonen. Det er opplyst at A overtok selskapets eiendeler. Blant annet disponerte han selskapets bankkonti, også for egne private formål. Dette er ikke bestridt. Det er heller ingen tvil om at B ikke på noe tidspunkt etter realisasjonen har fått utbetalt noe kontantvederlag, har overtatt kundefordringer eller på annen måte fått noen del i utbyttet. Dette ble bekreftet av A, som under ankeforhandlingen også forklarte at han ikke har hatt kontakt med B på mange år.

Etter dette er det ikke grunnlag for å oppheve ligningen for så vidt gjelder beregningen av likvidasjonsutbyttet. A har ikke hatt innsigelser til tidfestingen av utbyttet til 2005.

Renter av fordringen på C

Det er ikke bestridt at A hadde en fordring på C som ved utgangen av 2008 var på 1 850 000 kroner. Fordringen var første gang oppført i As selvangivelse i 2004, da med 3 250 000 kroner. Under ligningsbehandlingen etterlyste skattemyndighetene flere ganger - ved skattekontorets brev 1. mars 2010, brev 14. april 2010 og i telefonsamtale 27. april 2010 - nærmere dokumentasjon omkring forholdet. A bekreftet at det fantes en skriftlig avtale, men har ikke lagt den frem. Han gjorde gjeldende at fordringen ikke var rentebærende, idet lånet var en vennetjeneste. For

tingretten forklarte A at bakgrunnen for lånet var at C løste ut As eierandel i et aksjeselskap. I lagmannsretten bekreftet han dette, og han forklarte at vennetjenesten var begrunnet i at han «hadde kjent gutten siden han var 25 år gammel, på begynnelsen av åttitallet». I motsetning til tingretten har lagmannsretten hørt Cs forklaring. C mente at det måtte vel finnes en skriftlig låneavtale, men han husket ikke hovedtrekkene i den. Han forklarte at han ikke har betalt renter. Det er på det rene at A har utført oppdrag som regnskapsfører for C.

Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Leirvik og Remen, finner det mer sannsynlig at A har hatt avkastning av fordringen enn at han ikke har hatt det. Det har formodningen mot seg at A har lånt ut et så vidt betydelig beløp over så lang tid til en som ikke synes å ha hatt noen særlig nær relasjon til ham. At A til dags dato ikke har fremlagt noen skriftlig avtale som kan støtte hans anførsel, taler også for at fordringen var rentebærende. Cs forklaring er kommet så sent at det etter flertallets syn ikke bør legges avgjørende vekt på den. Det er også egnet til å så tvil om forklaringen om at utløsningen av A måtte skje ved at A ytet et lån, at C etter det opplyste på den tiden fikk utbetalt et betydelig utbytte på åtte millioner kroner, som naturlig kunne ha finansiert utløsningen av A.

Lagmannsrettens mindretall, ekstraordinær lagdommer Bjørnestad, er kommet til at det ikke kan ses bort fra Cs og As forklaring om at det aldri har vært betalt renter på fordringen. Mindretallet legger ikke nevneverdig vekt på at Cs forklaring først kom under ankeforhandlingen og på at låneavtalen ikke er fremlagt. Mindretallet konkluderer med at Skatteklagenemnda uriktig la til grunn at det har vært en renteinntekt i 2008, og at det følgelig er grunnlag for å oppheve ligningen på dette punktet.

Flertallet viser til at renteinntekten for 2008 er beregnet til 111 000 kroner og kan ikke se at det er grunnlag for å tilsidesette beløpet eller beregningsmåten. I mangel av opplysninger om avkastningens størrelse, er den beregnet skjønnsmessig i medhold av ligningsloven § 7-1 nr. 1 jf. takseringsreglene for 2008 § 1-2-30.

Salget av fritidseiendommen

I 2007 solgte A [adresse2], seksjon 1 og 2 i Øystre Slidre til Beito Tomteselskap AS. Skjøtet er datert 21. august 2008 og er tinglyst 2. april samme år. Salgssummen er i kontrakten og i kjøtet oppgitt til 12 millioner kroner. Under ligningsbehandlingen ble salgsavtalen forgjebes etterspurt, jf. skattekontorets brev 1. mars og 14. april 2010. Over telefon opplyste A at eiendommen ble brukt som fritidseiendom, og han ønsket ikke å fremlegge salgsavtalen. Skattekontoret la til grunn at salgssummen var 12 millioner kroner, at fritaksbestemmelsen om avhendelse av fritidseiendom ikke gjaldt og at den skattepliktige gevinsten var 10 957 500 kroner, som i sin helhet ble tidfestet til 2008. Bare 6 millioner av salgssummen ble betalt av kjøper i 2008, slik at det ved utgangen av 2008 gjenstod et ubetalt beløp på 6 millioner kroner, som ble ansett som skattepliktig formue. Først i klagen gjorde A gjeldende at salgssummen var 10 millioner kroner, hvorav 4 millioner kroner ikke var skattemodent, samt at eiendommen skulle prosentlignes/fritakslignes som fritidsbolig. Han fremla to tilleggsavtaler til den opprinnelige salgsavtalen. I telefonhenvendelse til skattekontoret 6. juli 2011 fastholdt han anførselene i klagen og opplyste videre at han skulle betale dokumentavgiften, at han hadde brukt eiendommen som fritidsbolig et par ganger i året og at han ikke hadde mottatt noen leie for den, men latt noen bo der gratis. Skatteklagenemnda la i sitt vedtak til grunn at salgssummen var 12 millioner kroner og at hele gevinsten på 10 957 500 kroner var skattepliktig for 2008. Den opprinnelige salgsavtalen

ble fremlagt først senere. Den er datert 1. juli 2007 og har bestemmelse om avtalt salgssum på 12 millioner kroner.

Lagmannsretten bemerker at gevinst ved salg av fast eiendom som hovedregel er skattepliktig kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd og § 9-2 nr. 1 bokstav a. Unntak fra hovedregelen er gjort i § 9-3 fjerde ledd, som lyder slik:

Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig, herunder andel i boligselskap, er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

A ervervet eiendommen på tvangssalg i 1993, og har således eid eiendommen i mer enn fem år. Spørsmålet er om vilkåret om brukstid også er oppfylt. Det avgjørende vil være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig. Sporadisk utleie tas det normalt ikke hensyn til. Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig eller delvis brukes til andre formål, må den ikke miste sitt preg av å være en egentlig fritidsbolig, jf. Ot.prp.nr.4 (1986-1987) punkt 4.6.3 og Zimmer, op. cit. side 242.

Lagmannsretten bemerker at det ikke er avgjørende om eiendommen hadde vært prosentlignet eller fritakslignet. Spørsmålet om fritak for gevinstbeskatning beror på om vilkårene i § 9-3 finnes oppfylt. Ved seksjonering av eiendommen må som utgangspunkt vilkårene være oppfylt for hver enkelt seksjon. Det ble dessuten fra ligningskontorets side tatt et uttrykkelig forbehold overfor A i forbindelse med at eiendommen ble betraktet som prosentlignet fritidseiendom, at eiendommen faktisk ikke ble utleid.

Lagmannsretten er kommet til at A ikke har ført bevis for at han har brukt eiendommen som fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år. Allerede for skattekontoret har A gjort gjeldende at han har brukt den som fritidsbolig. For lagmannsretten har han forklart at han «var der en del til å begynne med», men at det i de siste årene før salget var lite på grunn av sykdom i familien. Han forklarte at sønnen F hadde vært der. F, som i dag er 29 år gammel, avga forklaring for lagmannsretten og bekreftet at han hadde vært på eiendommen om lag fem ganger, uten at han husket når, bortsett fra at han var «ungdom og litt eldre». Det er ikke fremlagt dokumentasjon til støtte for disse opplysningene, som etter lagmannsrettens syn er for uklare og for vage til at de kan tillegges avgjørende vekt alene, og forklaringen fra F kom dessuten ikke før under ankeforhandlingen. Tvert imot er det en rekke omstendigheter som taler mot at eiendommen har vært brukt av A.

Det er på det rene at eiendommen har vært utleid. Dette er heller ikke bestridt av A, men det er uklart for lagmannsretten hvilket omfang A mener at utleievirksomheten har hatt i forhold til hans egen bruk. Lagmannsretten legger som tingretten til grunn at A allerede fra kjøpet av eiendommen i 1993 leide ut hele eiendommen til daværende selger, D, som også før overdragelsen hadde drevet utleie. Eiendommen bestod av tre seksjoner. D brukte selv hele seksjon 1 og fremleide ut de to andre. I 1999 solgte A seksjon 3, og den er ikke omfattet av saken her. Samtidig ble seksjon 2 leid ut til ny leietaker, mens D fortsatte å disponere seksjon 1 frem til november 2003, da han måtte tvangsfravike seksjonen. Dette er lagt til grunn i fravikelsessaken,

som ble avgjort ved Eidsivating lagmannsretts kjennelse 29. april 2003. Her anførte A at det var en forutsetning at D skulle leie eiendommen med sikte på videre utleie, men at D selv hadde «okkupert» seksjon 1 siden 1999, og dette la retten til grunn. Lagmannsretten viser videre til opplysninger som fremkommer i Borgarting lagmannsretts dom 5. februar 2007, som gjaldt en tvist mellom A og D, blant annet om betaling av husleie. Der har lagmannsretten referert As forklaring om at hensikten med å kjøpe huset var å leie det ut til D slik at han blant annet fortsatt kunne få inntekter. Lagmannsretten la i dommen til grunn at D disponerte alle tre seksjoner frem til 1999 og seksjon 1 frem til tvangsfravikelsen. Ingen av disse rettsavgjørelsene inneholder opplysninger om at A selv har brukt eiendommen. Lagmannsretten viser også til at D ifølge utskrift fra folkeregisteret er registrert bosatt på adressen fra 1999. Videre viser lagmannsretten til saksframlegg til møte i formannskapet i Øystre Slidre kommune 13. november 2008, som gjaldt avskrivning og foreldelse av krav på årsavgift for vann, avløp og renovasjon for [adresse2], seksjonene 1, 2 og 3 knyttet til årene 2003 og 2004. Det fremgår her at A har motsatt seg kravene blant annet fordi «han ikkje var den rettmessige mottakar på grunn av utleige». Når det gjelder inntektsåret 2001, har A 20. juni 2002 opplyst til ligningskontoret som svar på en etterlysning av utleieskjema at han ikke hadde mottatt inntekter for 2001. Han bestred ikke at eiendommen hadde vært utleid. Utskrift av selvangivelsen for 2003 viser at A har hatt ca. 186 000 kroner i inntekter fra utleie av fast eiendom.

Som tingretten finner heller ikke lagmannsretten det sannsynliggjort at seksjon 2 har vært i bruk av A selv som fritidsbolig i den utstrekning som kreves. Frem til 1999 ble seksjonen videreutleid av D, men dette tidsrommet er uansett utenfor åtteårsperspektivet og er av mindre interesse ved vurderingen av kriteriene etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Fra sommeren 1999 legger lagmannsretten til grunn at seksjonen ble utleid av A til G. At G har vært leietaker, er ikke bestridt av A. Det fremgår av utskrift fra folkeregisteret at G og familien hans var registrert bosatt på adressen fra 2000. Skatteklagenemnda la til grunn at familien ikke har vært bosatt i Norge siden 2003/2004. Lagmannsretten legger til grunn at familien bebodde seksjon 2 i alle fall til 2003. At heller ikke seksjon 2 var i bruk av A i årene 2003 og 2004, støttes av As opplysninger til kommunen i forbindelse med saken om årsavgiften for vann, avløp og renovasjon som er nevnt ovenfor.

Det er heller ikke sannsynlig at A har brukt noen del av eiendommen som egen fritidsbolig etter 2003. En gjennomgang av As bankutskrifter for 2006-2008 viser at A i denne perioden bare har brukt bankkort på Beitostølen én gang, på en bensinstasjon, hos en pizzaleverandør og på et hotell. Det fremgår av salgsavtalen 1. juli 2007 at kjøperen, J, på det tidspunktet leide deler av eiendommen, hvilket også er bekreftet av J under hans vitneforklaring for lagmannsretten. Hvilken bruk som er gjort av eiendommen etter november 2003, trenger lagmannsretten imidlertid ikke å ta stilling til. Fra november 2003 til A solgte hele eiendommen videre 1. august 2007 gikk det mindre enn fire år, og kravet til fem års brukstid vil uansett ikke kunne tilfredsstilles. Det er tidspunktet for inngåelse av salgsavtalen som regnes som realisasjonstidspunktet, jf. Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett (2009) side 259. Opplysningene om utleie også i årene frem mot realisasjonen i 2007 kaster imidlertid lys over bruken av eiendommen tidligere, og understreker eiendommens karakter av utleieobjekt.

Etter dette er det ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om eiendommen ved utleie mistet sitt preg av fritidsbolig, idet bruksvilkåret uansett ikke er oppfylt for noen av seksjonene.

Gevinsten ved salget av eiendommen er skattepliktig etter lovens hovedregel, idet vilkårene for skattefritak ikke er oppfylt. Lagmannsretten må så ta stilling til hvilken salgssum som skal legges til grunn ved gevinstbeskatningen.

Lagmannsretten mener - i motsetning til tingretten - at det må legges til grunn at den reelle salgssummen var 12 millioner kroner. Dette er i samsvar med salgsvtalen 1. juli 2007 og med skjøtet 21. januar 2008. Det fremgår videre av den tinglyste sikringsobligasjonen datert 9. mai 2007 at pantkravets størrelse er 12 millioner kroner, som skal tjene «som sikkerhet for den til enhver tid ubetalte del av salgssummen». Det er beregnet og betalt dokumentavgift av et beløp på 12 millioner kroner. Krav om retting av grunnboken og tilbakebetaling av dokumentavgift er ikke fremsatt. Entreprenør Bjørn Ove Bakke har for lagmannsretten forklart at han ble spurt av J om å inngå et samarbeid om utviklingen av eiendommen i forbindelse med at J kjøpte den. Han ble forevist kontrakten og ble fortalt at kjøpesummen var 12 millioner kroner.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at det ikke kan legges noen utslagsgivende vekt på de to tilleggsavtalene som er fremlagt.

Tilleggsavtalen av 27. mars 2008 lyder slik:

På bakgrunn av tidligere inngåtte avtaler datert 1. august 2007 om kjøp av seksjon 1 og 2 i eiendom [adresse2] i Øystre Slidre kommune, er det i dag inngått følgende tilleggsavtale mellom A og Beito Tomteselskap AS:

I følge ovennevnte kontrakt skal A motta fullt oppgjør 14 dager etter at kjøper har mottatt Rammetillatelsen. Denne er ventet tidligst september 2008.

Grunnet sen kommunal saksbehandling er partene enige om at A får utbetalt Kr. 6.000.000,- nå, og Kr. 4.000.000,- ved byggestart. Kr. 6.000.000,- står på Adv. Fagerhaug sin klientkonto og utbetales så snart seksjonene er overskjøtt til Beito Tomteselskap AS og Nordea har fått opprettet sitt rettmessige pant.

Videre beholder Adv. Fagerhaug sikringsobligasjonen med tilhørende urådighet over eiendommen frem til fullt oppgjør har funnet sted og som sikkerhet for rett oppgjør.

Avtalen er undertegnet av A og av J for Beito Tomteselskap. Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er en nærliggende tolkning av avtalen isolert sett at den samlede salgssummen er 10 millioner kroner (6 millioner kroner + 4 millioner kroner). Dette er imidlertid ikke den eneste mulige tolkningen. Veid opp mot hovedavtalen, skjøtet, sikringsobligasjonen og Bakkes forklaring er denne tilleggsavtalen imidlertid ikke tilstrekkelig til å rokke ved en salgssum på 12 millioner kroner.

Den udaterte tilleggsavtalen er håndskrevet av A og lyder slik:

Kjøpesummen for [adresse2] seksjon 1 og 2 reduseres med 1 930 000 kroner p.g.a. uforutsette ekstraomkostninger.

Dokumentet bærer to signaturer. Den ene er As. Den andre er for Beito Tomteselskap AS «iflg. fullmakt» og er ikke mulig å lese. Ifølge A skal den tilhøre en svensk person som hjalp Beito Tomteselskap med økonomiske spørsmål, men A har ikke kunnet navngi personen. A har heller ikke kunnet gi noen forklaring på hvordan beløpet på 1 930 000 kroner er fremkommet. Reduksjonen i kjøpesummen er begrunnet med «uforutsette ekstraomkostninger», hvilket er noe annet enn begrunnelsen for arrangementet i den andre tilleggsavtalen. Dokumentets åpenbare svakheter gjør at lagmannsretten ikke legger noen vekt på det, og dokumentet bidrar etter lagmannsrettens syn også til å svekke den andre tilleggsavtalen.

Forklaringene fra A og J om at den reelle kjøpesummen var 10 millioner kroner, som ble satt til 12 millioner kroner på papiret av hensyn til en forkjøpsrett som skulle tilligge D, kan heller ikke føre til noe annet resultat. Anførselen ble fremsatt på et sent tidspunkt, er uklar og vag og er ikke underbygget av andre opplysninger eller dokumentasjon ut over tilleggsavtalene. Det er heller ikke holdepunkter i regnskapene til Beito Tomteselskap at kjøpesummen var en annen enn 12 millioner kroner. Lagmannsretten finner det for øvrig påfallende at hovedavtalen av 1. juli 2007 ikke ble fremlagt før ligningsbehandlingen var avsluttet.

Det er således heller ikke grunnlag for å oppheve ligningen på dette punktet.

Lagmannsretten skal så ta stilling til tidfestingen av gevinsten ved salget av eiendommen. Hovedregelen om tidfesting er realisasjonsprinsippet, som følger av skatteloven § 14-2 første ledd, som lyder slik:

Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.

Som det fremgår over, har lagmannsretten ikke lagt vesentlig vekt på noen av tilleggsavtalene, heller ikke den daterte tilleggsavtalen med bestemmelser om utsatt betaling av deler av kjøpesummen. Lagmannsretten har tatt utgangspunkt i den opprinnelige salgsavtalen, der det fremgår av siste avsnitt i punkt 1 at restkjøpesummen (12 millioner kroner med fradrag for et å konto beløp på 500 000 kroner) «må være innbetalt innen avtalt overtakelsestidspunkt». Overtakelsestidspunktet er i avtalens punkt 3 satt til 15. august 2007. Det følger imidlertid av punkt 11 bokstav b at restkjøpesummen likevel ikke forfaller til betaling før 14 dager etter at kjøperen har fått rammetillatelse til å bygge minst 12 nye boenheter på eiendommen. Det er på det rene at slik rammetillatelse fortsatt ikke er gitt, men det er heller ikke søkt om det. Spørsmålet er om denne kontraktsbestemmelsen medfører at tidfestingen må utskytes for deler av gevinsten. Det er på det rene at 6 millioner kroner av kjøpesummen ble betalt i 2008.

Betalingsstrøm og forfallstidspunkt er i utgangspunktet uten betydning, jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) punkt 34, merknad til dagjeldende skattelov § 41. Hvor kravet bygger på en gjensidig bebyrdende avtale, vil skattyteren som utgangspunkt ha oppnådd en ubetinget rett til ytelsen fra medkontrahenten når han har prestert sin egen ytelse. Det har ingen betydning for tidfestingen om det avtales betaling over flere år, e.l., jf. Zimmer, op. cit. side 312. Lagmannsretten legger til grunn at bestemmelsen i den opprinnelige avtalen punkt 11 bokstav b ikke er å forstå som et vilkår for gjennomføringen av avtalen, men som en bestemmelse om utsatt betaling (kreditt) for kjøperen. Det var opp til Beito Tomteselskap å søke om tillatelse, og det er opplyst at noen

søknad ennå ikke er inngitt. Det må da være tidspunktet for overføringen av rådigheten over eiendommen, det vil si utstedelsen av skjøtet, som må være det avgjørende i vårt tilfelle. Da presterte A sin ytelse, og fikk et ubetinget krav mot Beito Tomteselskap AS på den avtalte kjøpesummen.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at A må anses for å ha fått en ubetinget rett til utbetaling av hele salgssummen i 2008, slik som lagt til grunn ved ligningen.

Frist for omgjøring

A har anført at fristen for omgjøring i ligningsloven § 9-6 tredje ledd bokstav a er oversittet. Bestemmelsen slår fast at fristen for endring av ligningen til skattyters ugunst er to år etter inntektsåret når skattyter «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over». Det er uklart for lagmannsretten om anførselen gjelder begge vedtakene, og om den gjelder hele eller deler av vedtakene. Under enhver omstendighet finner lagmannsretten det klart at toårsfristen i tredje ledd bokstav a ikke kommer til anvendelse, fordi A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Når det gjelder inntektsbeskatningen av A personlig viser lagmannsretten til at A ikke på noe tidspunkt oppga næringsinntekt. For [firma1] AS ble det ikke innsendt næringsoppgaver for 2005. For [firma4] Limited ble det ikke sendt næringsoppgaver i 2006, 2007 eller 2008. Når det gjelder merverdiavgiften, vises til at omsetningsoppgaver ikke er innsendt etter 2. termin 2005. For så vidt gjelder beskatningen av realisasjonsutbyttet fra [firma1] AS, har A ikke gitt opplysninger om grunnlaget for sin innberetning, om det som faktisk ble stilt til hans disposisjon eller om at fradragene var basert på en annen eierbrøk enn aksjefordelingen. Når det gjelder gevinstbeskatningen av hytteeiendommen og beskatning av renteinntektene tilknyttet fordringen på C, viser lagmannsretten til at A leverte sin selvangivelse ved stille aksept uten å opplyse om salget av eiendommen eller fordringen, til tross for at verken salget eller fordringen var oppført i den ferdigutfylte selvangivelsen.

Når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, gjelder hovedregelen i § 9-6 første ledd, som slår fast at endring av ligningen ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Ikke for noen del av vedtakene er tiårsregelen til hinder for omgjøring.

Avslutning. Sakskostnader

Etter dette må hovedanken forkastes. Den avledede anken har ført frem.

Staten har fått medhold fullt ut og har vunnet ankesaken, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Ved vurderingen av sakskostnadsspørsmålet skal ankene vurderes under ett, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd andre punktum og Schei m.fl., Tvisteloven kommentarutgave (2013) side 700. I samsvar med hovedregelen i første ledd pålegges A å erstatte staten dens kostnader for lagmannsretten. Etter lagmannsrettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å gjøre unntak fra erstatningsplikten etter tredje ledd. Staten har innlevert kostnadsoppgave på til sammen 163 700 kroner, hvorav 153 700 kroner er salær og 10 000 kroner er kopieringsutgifter. A har innvendt at salæret er høyt sammenlignet med statens kostnadsoppgave for tingretten. Lagmannsretten er kommet til at salæret som er krevd, må anses som rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Ved vurderingen har retten blant annet lagt vekt på at ankeforhandling har vært berammet og utsatt to ganger uten at dette skyldes

forhold på statens side, noe som må ha medført ekstra arbeid. I tillegg har A fremsatt nye anførsler under saksforberedelsen for lagmannsretten. Oppgaven legges til grunn. I tillegg kommer rettsgebyret for den avledede anken, som utgjør 20 640 kroner.

Ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten er kommet til at det heller ikke for tingretten foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A for erstatningsansvaret. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd pålegges A å erstatte statens sakskostnader også for tingretten. For tingretten krevde staten 52 086 kroner til dekning av sakskostnader, hvorav 50 400 kroner var salær og resten var kopieringsutgifter. Kostnadene legges til grunn som rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er avsagt med dissens i spørsmålet om fordringen på C var rentebærende, og er for øvrig enstemmig.

Domsslutning

I hovedanken:

Anken forkastes.

I den avledede anken:

Staten ved Skatt øst frifinnes.

I begge anker:

- 1. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A 184 340 – etthundreogåttifiretusentrehundreogforti - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*
- 2. I sakskostnader for tingretten betaler A 52 086 - femtitotusenogåttiseks - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*

SKN 16-002 Aksjer/opsjoner - fordel vunnet ved arbeid

Lovstoff: Skatteloven (1911) § 42

Gulathing lagmannsrett: Dom av 19. januar 2016, **sak nr.:** LG-2014-191827

Dommere: Lagdommer Rannveig Sjøvoll, lagdommer Torstein Frantzen, lagdommer Gro Berge. **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2012-208152 - Gulating lagmannsrett LG-2014-191827 (14-191827ASD-GULA/AVD1).

Parter: Anke og avledet anke: A (advokatfullmektig Jana Katarina Johnsen, advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Vest (advokat Arne Haavind).

Sammendrag: Saken gjaldt skatteplikt og tilordning av inntekt i form av fordeler innvunnet ved aksje- og opsjonshandel, samt ileggelse av tilleggsatt. Spørsmålet var blant annet om kjøp av aksjer til underkurs var et resultat av at skattyter utførte arbeid for selger, og om fordelene dermed skulle skattlegges som arbeidsinntekt hos skattyter personlig. Lagmannsretten tilordnet skattyter inntekten personlig, og ikke hans heleide aksjeselskap som formelt hadde ervervet verdipapirene. Lagmannsretten la til grunn at vilkårene for å ilegge forhøyet tilleggsatt i utgangspunktet var til stede, men på grunn av lang saksbehandlingstid ble tilleggsatt satt til 30 prosent.

Saken gjelder ligningen for inntektsårene 1996, 1997 og 2000 for A, nærmere bestemt spørsmål om skatteplikt og tilordning av inntekt ved erverv av aksjer til underkurs, samt salg av opsjoner i det børsnoterte selskapet DNO ASA.

Spørsmålet retten skal ta stilling til er om Skatt vest sitt vedtak av 28. juni 2012 - som bl a gjelder disse årene - er gyldig, eller skal oppheves, og om det er grunnlag for tilleggsatt.

Saken har tidligere vært behandlet av Bergen tingrett, som har gitt slik fremstilling av sakens bakgrunn:

«Saken gjelder holdbarheten av skattekontorets to endringsvedtak av henholdsvis 28. juni 2012 vedrørende A og 29. juni 2012 vedrørende hans heleide selskap Onyx AS. Stevning er tatt ut av A og Onyx AS. Increased Oil Recovery AS har meldt seg som partshjelper for saksøkerne.

28. juni 2012 fattet Skatt vest (skattekontoret) vedtak med følgende slutning vedrørende A:

«Inntekt

Personinntekt og alminnelig inntekt for inntektsåret 1996 øker med kr 900.000.

Personinntekt og alminnelig inntekt for inntektsåret 1997 øker med kr 270.000.

Alminnelig inntekt for inntektsåret 1998 øker med kr 40.836.

Alminnelig inntekt for inntektsåret 1999 øker med kr 184.815.

Personinntekt for inntektsåret 2000 øker med kr 1.702.350 og alminnelig inntekt for inntektsåret 2000 øker med kr 1.980.136 (1.702.350 + 277.786).

Tilleggsatt

Det ilegges 30 % tilleggsatt for inntektsåret 1996 på den skatt som faller på uoppgitt personinntekt og alminnelig inntekt på kr 900.000.

Det ilegges 30 % tilleggsatt for inntektsåret 1997 på den skatt som faller på uoppgitt personinntekt og alminnelig inntekt på kr 270.000.

Det ilegges 30 % tilleggsatt for inntektsåret 2000 på den skatt som faller på uoppgitt personinntekt og alminnelig inntekt på kr 1.702.350.»

Hva vedtaket gjaldt er beskrevet innledningsvis i ligningsvedtaket for A under overskriften «Saken gjelder»:

«Saken gjelder endring av skattyters ligning for årene 1996 - 2003 vedrørende flere ulike forhold. For 1996 og 1997 gjelder saken om skattyter har fått kjøpe aksjer i DNO til underkurs og om underkursen er skattepliktig. For inntektsårene 1998, 1999 og 2000 gjelder saken om skattyter skal beskattes for aksjegevinster i DNO som ikke er oppgitt til beskatning. For inntektsåret 2000 gjelder saken også om skattyter skal beskattes for gevinst ved salg av opsjoner i DNO. I tillegg gjelder saken endring av skattyters formue for inntektsårene 1998 - 2003».

Saksøkerne har krevd overprøving av ligningsårene 1996 og 1997 i forhold til om A har kjøpt aksjer i Det norske oljeselskap ASA (DNO) til underkurs og om underkursen er skattepliktig. I de aktuelle ligningsår var DNO ASA kontrollert av B. For 1996 er personinntekt og alminnelig inntekt med grunnlag i dette økt med kr 900.000,- og for inntektsåret 1997 er økningen 270 000,-. Søksmålet gjelder også riktigheten av å øke As personinntekt i ligningsåret 2000 med kr 1.702.350,- som følge av gevinst ved salg av opsjoner i DNO. For de samme poster er det ilagt tilleggsatt med 30 %. Skattevedtaket mot A omfatter også økt alminnelig inntekt for inntektsåret 1998, 1999 og 2000 for aksjegevinster som ikke er oppgitt til beskatning, og denne delen av vedtaket er ikke brakt inn for rettslig prøving. Når det gjelder punktet om endring av skatteyters formue, som er nevnt i innledningen til vedtaket, så kom skattekontoret til at det kunne unnlates.

Skattevedtaket legger til grunn at A kjøpte 100 000 aksjer i DNO fra Bernhard [Larsen] Holding AS 22. november 1996 til kr 5 per aksje. Aksjekursen var da kr 14 per aksje og vedtaket legger til grunn at hele differansen mellom børskurs og salgskurs, kr 900.000,-, representerer en «fordel» etter skatteloven av 1911 § 42. A hevder at aksjene ble kjøpt i mai/juni, og at de således ikke er kjøpt til underkurs.

Onyx AS kjøpte 20 000 aksjer i DNO fra Independent Oilfield Rentals LTD i 1997 for kr 20 per aksje. Independent Oilfield Rentals var hjemmehørende på Jersey. B var aksjonær og den som for dette salget av aksjer til Onyx AS. Skattekontoret har lagt til grunn at aksjene ble kjøpt av A 8. september 1997, da aksjekursen var kr 33,50, mens skatteyter har anført at aksjene var kjøpt tidligere da kursen var lavere, og at aksjene ikke ble kjøpt til underkurs. Skattekontoret har beregnet økt inntekt på samme måte som for aksjekjøpet i 1996, og personinntekt og alminnelig inntekt for 1997 ble derfor økt med kr 270.000,-.

Onyx AS ervervet 28. mai 1998 en opsjon fra Petrolia Drilling AS på kjøp av 150 000 aksjer i DNO. Osjonen ble solgt til Bernhard Larsen Holding AS for 1 702 350,- 28. januar 2000. Petrolia Drilling ble 100 % indirekte eid av B. Hele gevinsten er i endringsvedtaket ført opp som økt personinntekt for A for ligningsåret 2000.

I de aktuelle ligningsår var A ansatt i Statoil. Her var han ansatt fra 1. oktober 1979 til 30. juni 2002. I Statoil har han hatt stilling som petroliumsingeniør, senioringeniør, overingeniør og sjefsingeniør. Onyx AS ble stiftet 20. oktober 1996, og alle aksjene i selskapet er eid av A. Selskapet ble opprinnelig stiftet for å legge inn undervisningsinntekter for A. Selskapet har også hatt en del kjøp og salg av aksjer - hovedsakelig DNO aksjer. Fra 2002 hadde selskapet hovedsakelig oppdrag fra DNO. A har fra 2002 vært ansatt hos selskapet Bergen Underwater Services AS (BUS AS). BUS AS er et selskap hovedsakelig eid av Bernhard Larsen Holding AS, som igjen er eid av nær familie til B. Fra 2002 ble A leid ut fra BUS AS til Onyx AS, og Onyx fakturerte DNO for det arbeid A utførte.

Hovedspørsmålet i saken er hvorvidt Onyx AS sitt erverv av 100 000 (1996) og 20 000 (1997) DNO aksjer, samt opsjon på 150 000 DNO aksjer (innløst 2000), skal beskattes som fordel vunnet ved arbeid for A.

For Onyx AS leder fordelsbeskatningen av A til reduksjon av selskapets inntekt. Inngangsverdien på selskapets aksjer forhøyes tilsvarende fordelsbeskatningen av A, og gevinsten ved opsjonssalg tilordnes A istedenfor selskapet. Endringen i Onyx AS sin ligning er en refleks av endringene for A.

Stevning for rettslig overprøving av fylkesskattekontorets vedtak av 28. juni 2012 for A, og 29. juni 2012 for Onyx AS, ble tatt ut for Bergen tingrett 28. desember 2012 innen seksmånedersfristen i ligningslovens § 11-1 nr. 2.»

Bergen tingrett avsa 8. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Tilleggsskatten for 1996, 1997 og 2000 fastsatt i Skattekontorets vedtak av 28. juni 2012 for A faller bort. For øvrig frifinnes staten v/Skatt vest.
2. Hver av partene dekker egne sakskostnader.

A har i rett tid anket dommen. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen hva gjelder opprettholdelsen av inntektsbeskatningen, samt sakskostnadsavgjørelsen. Staten ved Skatt vest tok til motmæle og påsto anken forkastet, men erklærte samtidig avledet anke for så vidt gjelder tingrettens opphevelse av den ilagte tilleggsskatten.

Ankeforhandling ble avholdt over seks rettsdager i Gulating lagmannsrett i Bergen i tiden 7. til 14. desember 2015. Ankende part møtte med sin prosessfullmektig, advokat Hugo Pedersen Matre, og rettslig medhjelper, advokatfullmektig Jana Johnsen, og ga forklaring. B møtte med samme prosessfullmektig for partshjelper, Increased Oil Recovery AS, og ga vitneforklaring. Ankemotparten var representert ved prosessfullmektig, advokat Arne Haavind, og avdelingsdirektør Ketil Sørvig, samt senior skattejurist Nils Petter Aastvedt. I tillegg fikk vitnet Erling Kristensen, fikk adgang til å følge hele forhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6

annet ledd. Lagmannsretten fikk forklaring fra tre vitner, i tillegg til B, og det ble foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

Saken står i hovedsak i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten. Partene hadde ikke merknader til tingrettens saksfremstilling, som også legges til grunn for lagmannsrettens behandling.

Ankende parts påstandsgrunnlag:

Det vises til skatteloven 1911 § 42 og § 55 og skatteloven § 5-1 og § 12-2, som oppstiller skatteplikt for fordel vunnet ved arbeid, og anføres at A (A) ikke har utført arbeid. Med henvisning til juridisk litteratur anføres at arbeid er personlig innsats eller tjeneste med økonomisk karakter, og at det trekkes en grense mot fritidssysler og lignende. Vanligvis foreligger en tjeneste- eller oppdragsavtale som grunnlag for et arbeidsforhold. Partenes avtale danner utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger arbeid, og det kan ikke presumeres at arbeidskraft er brukt som byttmiddel mot en fordel. Dersom det foreligger flerdelt aktivitet med både inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål, er det spørsmål om hva som har vært det dominerende motiv for avtaleinngåelsen. I dette tilfellet har det forretningsmessige ikke vært dominerende.

Det følger av skatteloven 1911 § 42 og § 55, samt skatteloven 1999 § 5-1, § 5-10 og § 12-2 at det må foreligge en fordel for at det skal foreligge skattepliktig arbeidsinntekt, og forholdene på innvinningstidspunktet er avgjørende for vurderingen av skatteplikt. A bestrider at det her foreligger en fordel, idet verken erverv av 100.000 DNO-aksjer i 1996 og 20.000 DNO-aksjer i 1997, eller erverv av opsjonen på 150.000 DNO-aksjer i 1999 har skjedd til favørpris. Ervervstidspunktet er avgjørende, og utgangspunktet er at det er det tidspunkt bindende avtale ble inngått. Muntlig avtale er bindende og det er ikke rettslig grunnlag for å kreve skriftlighet i sammensatte avtaleforhold. A gjør gjeldende at det ble inngått muntlig avtale i mai/juni 1996 for 1996-transaksjonen, og for 1997-transaksjonen i slutten av august 1997.

Det er heller ikke saklig sammenheng mellom det påståtte arbeidet og den påståtte fordel. Det rettslige utgangspunkt er at arbeidet/virksomheten må ha gitt foranledning til ervervet av fordel. Det avgjørende kriterium er om det foreligger en så nær sammenheng mellom det arbeid som er ytet og den fordel som er oppnådd at det er naturlig å se på den som «vunnet» ved arbeid. Men verken avtalen med Bernhard Larsen/ Bernh. Larsen Holding AS (BLH) i 1996 eller avtalen med Independent Oilfield Rentals (IORL) Ltd i 1997 og avtalen med Petroleum Drilling AS (PDA) i 1999 har sammenheng med det arbeid A påstås å ha utført. En eventuell favørpris kan uansett ikke beskattes som fordel vunnet ved arbeid for A, idet det er Onyx som er avtaleparten i transaksjonen.

Det påståtte arbeid har heller ikke gitt foranledning til erverv av aksjer og opsjoner, og det foreligger heller ingen påregnelig fordel i dette tilfellet. Kobling mellom påstått aktivitet og den skattlagte fordel er derimot mindre sannsynlig, og upåregnelig. For 1996- transaksjonen vises til at den påstås å gjelde arbeid i forbindelse med forretningsplan for Independent Oil Recovery (IOR). Men det ble aldri laget noen forretningsplan for dette selskapet og prosjektet ble raskt skrinlagt til fordel for oppkjøp av DNO. De håndskrevne notatene fra desember 1995 gir bare oversikt over mulige kontakter, mens faksen til A, som er uten faksnummer og sendekvittering,

trolig heller ikke er sendt. Skattekontoret la vekt på at Helge Eide, i politiavhør, har betegnet A som «sparring partner», men politiavhøret av Eide er misvisende, og gjaldt en annen sak. Det kan ikke legges vekt på at A har gjort notater på baksiden av et brev fra ligningskontoret, da dette var basert på samtale med revisor etter det aktuelle inntektsåret, og etter at A hadde fått brevet fra ligningskontoret.

For så vidt gjelder Statoils granskning av A, er denne begrenset til Statoils etiske regelverk for eksterne oppdrag, og den bekrefter ellers As omtale av hendelsesforløpet.

A arbeidet heller ikke i forbindelse med B (B) sitt oppkjøp av DNO, og samtlige vitner har fremholdt at A ikke var involvert i dette. At han var med til Aberdeen indikerer heller ikke at han arbeidet med DNO/Heather-prosjektet i 1996/1997. Aksjene er for øvrig kjøpt fra BLH, og det er ikke sammenheng mellom den påståtte arbeidsgiver og selger av aksjene. Det er heller ikke påregnelig at BLH skulle gi A en fordel for påstått arbeid for B eller selskaper han direkte og/eller indirekte har eierinteresser i.

Med hensyn til 1997-transaksjonen - erverv av 20.000 aksjer - konkluderte skattekontoret med at det var sannsynlig at styrebeslutningen i DNO og det etterfølgende aksjesalget til underkurs var bakgrunnen for at A også fikk kjøpe disse aksjene til underkurs. De påståtte bevis knyttet til 1996 påstås relatert til DNO/Heather-prosjektet, men A var ikke involvert i dette. Ervervet var derimot et ordinært aksjekjøp i et volatilt marked, der Asia-krisen ga en negativ trend og man forventet kursnedgang, men antakeligvis ikke under ervervspris. Konklusjonen er at ervervet ikke har sammenheng med arbeid, og at det ikke er påregnelig kobling mellom påstått aktivitet og beskattet fordel.

Med hensyn til 1999-transaksjonen - opsjon på 150.000 aksjer - legges det i endringsvedtaket til grunn det samme arbeid som for 1996, eller med andre ord at opsjonen erverves 3-4 år etter det påståtte arbeid. Men det var ikke påregnelig for A at han skulle motta en fordel fra PDA for påstått bidrag med kunnskap og råd til selskaper B har direkte eller indirekte eierinteresser i.

Videre vises til at det er Onyx som er avtalepart og som eventuelt har oppnådd de påståtte fordeler. A bestrider at inntektene kan tilordnes han. Avtalene er bindende for Onyx, som er et selvstendig skattesubjekt. Investeringene er også gjort for Onyx' regning og risiko. Onyx kunne pådra seg forpliktelser i sitt navn før selskapet var registrert. Forpliktelser kan også pådras i fremtidige selskaps navn, før stiftelsen av selskapet, dersom det er avtalt med kreditorene og aksjelovens regler følges.

A bestrider at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, jf ligningsloven §§ 10-2 følgende. Det vises til at ileggelse av ordinær tilleggsskatt krever kvalifisert sannsynlighetsovervekt, mens ileggelse av forhøyet tilleggsskatt krever bevis utover enhver rimelig tvil. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden og bevisvurderingen skal skje per domstidspunktet. Det er et alminnelig prinsipp at det ved tolkning av faktum i en sak om tilleggsskatt må tas særlig hensyn til at tilleggsskatt er straff. Det bestrides at beviskravet er oppfylt i saken her. Videre anføres at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatten bortfaller. A kunne verken forutse at den uformelle kontakten skulle bli å anse som arbeid, eller at kontakten han hadde i kraft av sin stilling, skulle medføre arbeid for de han profilerte Statoil overfor. Dessuten er skattekontorets tolkninger så særegne at en slik utvikling ikke kunne forutses. A betraktet ikke det å snakke med

sin gode venn B som arbeid, og tilleggsskatt vil i et slikt tilfelle medføre et urimelig resultat. Det skal ikke ilegges tilleggsskatt dersom skatteyers villfarelse var unnskyldelig, og forsett er uansett ikke aktuelt dersom A var i faktisk villfarelse. Unnskyldelige forhold tilsier ellers at tilleggsskatten halveres.

Brudd på EMK i form av lang saksbehandlingstid tilsier også at tilleggsskatten bortfaller. Det vises til at staten har erkjent at det foreligger brudd på EMK. Dette må kompenseres med et effektivt rettsmiddel. Det anføres saksbehandlingstiden har vært 11 år, og at fristen løper fra det tidspunkt ileggelse av tilleggsskatt er en nærliggende og aktuell mulighet. I denne sak må fristen løpe fra 10. juni 2004, da skattemyndighetene hadde de opplysninger som var nødvendige for å vurdere om tilleggsskatt kunne bli ilagt, eventuelt fra 5. januar 2005, da underretning til politiet ble sendt. Saken her lå ubehandlet hos skattekontoret fra 5. januar 2005 til den ble henlagt hos politiet 6. mars 2006, og i over 5 måneder i 2006, samtidig som den synes å ha vært uprioritert i perioden november 2008 til desember 2009. Saksbehandlingstiden for domstolen har også vært lang. Det vises til at stevning ble innsendt 28. desember 2012, mens behandlingen i lagmannsretten først skjer i desember 2015. Det anføres at krenkelsen av kravet til rimelig tid tilsier at tilleggsskatten bortfaller i sin helhet.

A gjør videre gjeldende at skattevedtaket er beheftet med en rekke saksbehandlingsfeil. Han anfører for det første at det foreligger brudd på likhetsprinsippet og viser til at andre har ervervet aksjer i DNO uten å ha blitt beskattet. Det foreligger således en usaklig forskjellsbehandling som i seg selv medfører at ligningen må oppheves som ugyldig.

Videre anføres at det foreligger klanderverdig passivitet som også må lede til at adgangen til å foreta endringsligning må anses bortfalt.

Dessuten gjør A gjeldende at det er brukt ulovlige bevis. Det vises til at samarbeid mellom politi og skattekontor skal skje innenfor de to etaters rammer, og at taushetsbelagte opplysninger ikke kan utleveres fritt mellom offentlige etater. Dokumentinnsyn skjer heller ikke automatisk, men må begjæres. Dersom bevismaterialet som ligger til grunn for endringsligningen er innhentet og anvendt på ulovlig måte, må ligningsvedtakene oppheves. Etter EMK artikkel 8 er utlevering av taushetsbelagte opplysninger også et inngrep i den enkeltes privatliv, og det stilles krav til hjemmel.

A gjør også gjeldende at det er benyttet uriktige beviskrav, idet skattekontoret har fremsatt påstander om sterkt stigmatiserende forhold, som medfører at beviskravet skjerpes. Det vises her til at A både er beskyldt for å snakke usant og for bevisst skatteunndragelse. Videre er det sendt underretning til politiet om mulig korrupsjon. Skattekontoret har lagt frem nye dokumenter fra granskning i Statoil, men domstolen kan ikke bygge på opplysninger som ikke inngår i vedtaket, eller opptre som ligningsorgan.

Ankende parts påstand:

For så vidt angår anken:

1. Skattekontorets vedtak 28. juni 2012 for A oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det ikke er grunnlag for å beskatte kapitalinntekter som følge av aksjesalg eller opsjonsavtale som arbeidsinntekt.

2. Staten v/ Skatt vest pålegges å erstatte ankende parts og partshjelpers saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

For så vidt angår den avledede anken:

1. Den avledede anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt vest pålegges å erstatte ankemotpartens og partshjelpers saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotpartens påstandsgrunnlag:

Skattekontorets vedtak er ikke beheftet med feil som kan medføre opphevelse, verken med hensyn til saksbehandling, bevisbedømmelse eller rettsanvendelse.

Det vises til at retten, etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 første punktum, skal prøve om det faktum skattekontoret har bygget sitt vedtak på, det som på vedtakstidspunktet fremsto som det mest sannsynlige. Etter ligningsloven § 4-1 er det først og fremst skattyter som har plikt til å fremskaffe de faktiske opplysninger ligningsmyndighetene skal bygge vedtaket på. Det innebærer at risikoen for feil vedtak på grunn av feile opplysninger også påhviler skatteyter. Med hensyn til tilleggsskatten har retten full prøvingsadgang for så vidt gjelder alle sider av denne del av vedtaket. Vedtaket skal prøves i lys av faktumsituasjonen under hoved-/ankeforhandlingen. Retten har ellers full prøvingsadgang for alle sider av skattemyndighetenes saksbehandling.

Når det gjelder de materielle spørsmål som her skal prøves, må det tas utgangspunkt i at A, i de år saken gjelder, hadde en betydelig teknologisk kompetanse. Det fremgår av vedtaket at skattekontoret ikke var i tvil om at A med sin kompetanse har bidratt i favør av B og/eller selskap han har direkte eller indirekte eierinteresser i, og at disse bidrag har foranlediget de tre verdipapirererverv som saken gjelder. Det er videre lagt til grunn at disse ervervene har medført fordeler for A, og at fordelene har fremstått som påregnelige for ham. Spørsmålet er om det var forsvarlig av skattekontoret å legge til grunn at det var alminnelig sannsynlighetsovervekt for at A oppnådde en fordel ved ervervet av 100.000 DNO-aksjer fra BLH i 1996, for kr 5,- pr. aksje. Hvorvidt prisen på kr 5,- per aksje var en fordel beror på børskursen på ervervstidspunktet, som derfor har avgjørende betydning for fordelsspørsmålet.

Staten anfører at 22. november 1996 er det mest sannsynlige ervervstidspunktet, da det ikke er skriftlige spor av tidligere ervervstidspunkt. Onyx var heller ikke stiftet i mai/juni 1996, som ifølge A var ervervstidspunktet. Så vel faktura til Onyx som overføringsordre fra BLH er datert 22. november 1996. Det er ingen indikasjoner på at selger ikke hadde full råderett over aksjene frem til nevnte dato, som også er oppgitt som ervervsdato i Onyx' selvangivelse for dette året. Børskursen 22. november 1996 var kr 14,-, og skattekontoret mener grunn at aksjene ble ervervet med en rabatt på kr 9,- pr. aksje, og at samlet fordel utgjorde kr 900.000,-. Det er alminnelig sannsynlighetsovervekt for at fordelene var foranlediget av en arbeidsinnsats fra As side, og at den var påregnelig for A. Det vises til politiavhør av Helge Eide av 19. oktober 2006, om arbeidsmøter for å utvikle en strategiplan for IOR. Videre vises til en rekke dokumenter, herunder en håndskrevet «schedule», håndskrevne notater fra oktober og desember 1995, telefakser datert 7. desember 1995, samt brev til og fra DNO ASA. Dernest vises til at As kompetanse var etterspurt av B/DNO både før og etter at A avsluttet sitt arbeidsforhold i Statoil. Det anføres at skattekontoret og tingrettens vurdering og konklusjon på dette punkt er fullt ut holdbare.

For så vidt gjelder erverv av 20.000 DNO-aksjer i 1997 var det forsvarlig av skattekontoret å legge til grunn at det var alminnelig sannsynlighetsovervekt for at A da oppnådde en fordel. Kjøpesummen var kr 20,- pr. aksje. Spørsmålet om det var en fordel beror på om dette var børskurs på ervervstidspunktet, som derfor er avgjørende for fordelsspørsmålet. Staten anfører at 8. september 1997 er det mest sannsynlige ervervstidspunktet og viser til en del momenter som underbygger dette, nemlig at det ikke er skriftlige spor av tidligere ervervstidspunkt, samtidig som det foreligger faktura av 8. september 1997 fra IORL, Jersey for salg av 20.000 aksjer a kr 20,-. Aksjene ble også overført til Onyx sin VPS konto 17. september 1997, og betalt 6. november samme år. Børskursen per 8. september 1997 var kr 33,50. I skattevedtaket ble det lagt til grunn at aksjene var ervervet med en rabatt på kr 13,50 pr. aksje og at fordelene samlet var kr 270.000,-. Også på dette punkt anføres at skattekontoret og tingrettens vurdering og konklusjon er fullt ut holdbare.

Staten gjør også gjeldende at fordelene var foranlediget av arbeidsinnsats fra As side, og at den var påregnelig for ham.

Med hensyn til erverv i 1999 og etterfølgende salg av 150.000 opsjoner på DNO-aksjer i 2000, anføres at A oppnådde en fordel ved dette. Det vises til at opsjonene ble ervervet vederlagsfritt fra PDA 28. mai 1999 og solgt til Bernh. Larsen Trading & Services AS 28. januar 2000 for kr 1.702.350,-. Staten anfører at opsjonene hadde en verdi ved ervervet og at det er momenter som taler i favør av at A da oppnådde en fordel. For det første vises til referat fra styret i DNO 20. april 1999 og brev av samme dato fra DNO til B vedrørende tildeling av 1 million aksjeopsjoner. Videre vises til børsmelding om at B har overført 1 million aksjeopsjoner i DNO til selskaper som ikke var kontrollert av ham. Av disse ble 150.000 overført til Onyx, 350.000 til BLH og 500.000 til IOR, alt via PDA, men BLH og IOR innløste opsjonene samme dag. Staten viser også til at «call-klausulen», som er påheftet avtalen mellom PDA og Onyx, og som innebar en betydelig «nedside», verken er omtalt i intervjuet med A under Statoil-granskningen eller nevnt i åpningskonferansen med fylkesskattekontoret 10. september 2004 i forbindelse med gjennomgang av saken med A og hans advokat, Leif Drillestad. Det tyder på at A heller ikke oppfattet at det lå noen nedside i denne avtalen. Staten anfører at fordelene var foranlediget av arbeidsinnsats fra As side, og at den var påregnelig for ham. Det vises her til endelig referat fra åpningskonferansen 10. september 2004, brev av 16. mai 2001 fra Bergen Ligningskontor til Onyx AS med håndskrevet notat på baksiden, håndskrevet telefaks til As revisor, samt intervju med A under Statoil-granskningen. Staten gjør gjeldende at fordelene må tilordnes A, og at skattekontoret og tingrettens vurderinger og konklusjon er korrekt også på dette punkt.

Når det gjelder tilleggs skatten vises til at skattekontoret la til grunn at A har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger ved å unnlate å gi opplysninger som kunne gi grunnlag for å vurdere skatteplikten for de tre saksforholdene saken gjelder. Det anføres at unnlatelsen var forsettlig og ga grunnlag for å ilegge 60 % tilleggs skatt, jf ligningsloven § 10-4. Grunnet lang saksbehandlingstid kom imidlertid skattekontoret til at dette innebar en krenkelse etter EMK artikkel 6 og halverte tilleggs skatten til 30 % som kompensasjon etter EMK artikkel 13. Det anføres at skattevedtaket er korrekt hva angår den ilagte tilleggs skatten, og at det bevismessige krav for ileggelse av 60 % tilleggs skatt - bevist utover rimelig tvil - er oppfylt. Da det ikke er påberopt at ervervene skyldes gaver, gjenstår bare

arbeidsalternativet. Skyldkravet for ileggelse av 60 % tilleggsskatt - forsett eller grov uaktsomhet - er også oppfylt.

Det anføres at tingretten, som kom til at tilleggsskatten skulle bortfalle i sin helhet, har lagt uriktig tidspunkt til grunn som utgangspunkt for beregning av saksbehandlingstiden. Det var således feil av tingretten å ta utgangspunkt i januar 2005 da skattekontoret sendte underretning til politiet, idet underretningen gjelder andre forhold, utenfor skatteetatens forvaltningsområde. Behandlingen av disse forhold ble for øvrig avsluttet ved politiets henleggelse av saken i mars 2006. Noe tidligere tidspunkt er heller ikke aktuelt. Det er tidspunktet da A ble varslet om skatterettslige sanksjoner som her må være avgjørende. For inntektsåret 1996 var det skattekontorets varsel 22. desember 2009, mens det for 1997 og 2000 var skattekontorets varsel av 2. oktober 2007. Det gir en saksbehandlingstid på henholdsvis 9 år, og 8 år og 3 måneder. Før disse varselbrevene ble sendt var saksforholdene fortsatt bare på undersøkelsesstadiet. For øvrig anføres at A selv kunne bidratt til en raskere saksbehandling. Staten gjør således gjeldende at den lange saksbehandlingstiden uansett er tilstrekkelig kompensert ved halvering av tilleggsskatten, og at skattevedtaket er korrekt på dette punkt.

For så vidt gjelder de påståtte saksbehandlingsfeil, bestrides at passivitet her kan gi grunnlag for opphevelse av vedtaket, idet ingen av de inaktive periodene er lange nok. Videre bestrides at det er grunnlag for å oppheve skattekontorets vedtak på grunn av usaklig forskjellsbehandling. Når det gjelder påstått ulovlig innhentet bevis vises til taushetspliktsreglene i ligningsloven § 3-3 og straffeprosessloven §§ 61 a følgende, samt påtaleinstruksen § 4-2, § 16-5 og § 4-3. Det bestrides at det er begått taushetsbrudd i forbindelse med utlånet av dokumenter i saken her, og anføres at utlånet heller ikke på annen måte er irregulært. Bruken har også holdt seg innenfor skatteetatens formål. Det er således ikke grunnlag for å anvende tvisteloven § 22-7. Utlånet er heller ikke i strid med EMK artikkel 8, og gir følgelig ikke grunnlag for kompensasjon etter EMK artikkel 13.

Videre bestrides at «*påstander om stigmatiserende forhold*» her må medføre strengere beviskrav med hensyn til de materielle spørsmål enn det alminnelige krav til sannsynlighetsovervekt som er nedfelt i ligningsloven § 8-1. Noe annet ville medføre et strengere beviskrav i nær sagt enhver sak der det er ilagt tilleggsskatt, uten at det finnes støtte for dette i den ulovfestede lære. I denne saken har skattekontoret uansett lagt det straffeprosessuelle beviskrav til grunn og tingretten har for sin del funnet at kravene til klar sannsynlighet er oppfylt.

Ankemotpartens påstand:

For så vidt gjelder anken:

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

For så vidt gjelder den avledede anken:

Staten v/ Skatt vest frifinnes og tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsrettens vurdering:

Saken gjelder skatteplikt og tilordning av inntekt i form av fordeler innvunnet ved aksje- og opsjonshandel, samt ileggelse av tilleggs�katt. Spørsmålet er om A personlig kan skatlegges for disse inntektene og om det så fall er grunnlag for å ilegge tilleggs�katt i medhold av ligningsloven § 10-2 jf § 10-4.

Som det fremgår innledningsvis, ble As personinntekt og alminnelige inntekt for blant annet inntektsårene 1996, 1997 og 2000 øket, og han ble samtidig ilagt 30 % tilleggs�katt for disse årene. Bakgrunnen for dette var at As selskap, Onyx, hadde ervervet aksjer og aksjeopsjoner i DNO. Skattekontoret fant det mest sannsynlig at aksjene var ervervet til underkurs - eller favørpris - av A personlig, og dette ble ansett som en fordel vunnet ved arbeid for B, eller selskap som direkte eller indirekte var eid eller kontrollert av ham. Videre fant skattekontoret, for så vidt gjelder opsjonene, at de hadde verdi da de ble ervervet, og var ervervet av A personlig, som fordel vunnet ved arbeid for samme. Dette bestrides av A, som også gjør gjeldende at det hefter feil ved skattekontorets saksbehandling, og han har bragt skattevedtaket inn til rettslig prøving for domstolene.

Før lagmannsretten kommer nærmere inn på de spørsmål saken reiser, bemerkes at det rettslige utgangspunktet er at retten - i saker om rettslig overprøving av skattevedtak - skal prøve vedtaket på basis av de opplysninger som forelå da vedtaket ble truffet. Skattyter har hovedansvaret for sakens opplysning og dermed risikoen for det faktum som ligger til grunn for vedtaket. Det innebærer at skattyter ikke kan få underkjent vedtaket ved å fremlegge nye opplysninger under domstolsprøvingen. Ellers skal det faktum som finnes mest sannsynlig legges til grunn, jf ligningsloven § 8-1.

Lagmannsretten legger ut fra dette til grunn at det kun stilles krav til alminnelig sannsynlighetsovervekt for så vidt gjelder spørsmålet om A har oppnådd en fordel ved de aktuelle aksje- og opsjonservervene, og om disse fordelene var foranlediget av en arbeidsinnsats fra As side, og om de i så fall var påregnelige for ham. Dette stiller seg noe annerledes når det gjelder de bevismessige krav ved ileggelse av tilleggs�katt. For så vidt gjelder ileggelse av 30 % tilleggs�katt, stilles det krav til klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er til stede, mens det for ileggelse av 60 % tilleggs�katt kreves bevis utover rimelig tvil for at skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Det er samtidig klart at bevisene skal vurderes på bakgrunn av opplysningene som foreligger på domstidspunktet.

Lagmannsretten tar først stilling til spørsmålet om aksjene er ervervet til underkurs, eller favørpris, og om dette i så fall er å anse som fordel vunnet ved arbeid, som skal tilordnes A og skatlegges på hans hånd. Avgjørelsen her må bero på en konkret vurdering av de enkelte transaksjoner, og med utgangspunkt i det faktum som forelå da skattevedtaket ble truffet i juni 2012. I tilknytning til dette bemerkes at A har fremholdt at ervervet av aksjene skjedde på forretningsmessige vilkår, og han har under ligningsbehandlingen ikke gjort gjeldende at det dreiet seg om gaver. Lagmannsretten har derfor ingen foranledning til å vurdere om det lå noe gaveelement i aksjeoverdragelsene. For øvrig bemerkes at lagmannsretten i det følgende benytter begrepet underkurs.

Erverv av 100.000 DNO-aksjer i 1996.

Lagmannsretten legger til grunn at selskapet BLH i 1996 solgte 100.000 DNO-aksjer à kr 5,-, totalt kr 500.000,-, til Onyx v/ A. Ifølge faktura av 22. november 1996 fra BLH var dette «i

henhold til avtale». Det fremgår av bankens konteringsbilag at beløpet ble overført BLHs bankkonto, der det inntok 28. samme måned. BLH sendte 22. november 1996 melding til banken om å overføre 100.000 DNO aksjer til Onyx sin VPS-konto, der det ble registrert 27. november 1996. Det fremgår også av BLHs oversikt over beholdningen av selskapets DNO-aksjer, at 100.000 aksjer à kr 5,- var blitt overført «22.11.96». Ut fra dette er det etter lagmannsrettens syn ingen tvil om aksjene formelt sett ble overdradd 22. november 1996, da kursen på DNO-aksjen var kr 14,-, hvilket tilsier at aksjene ble ervervet til underkurs.

A gjør imidlertid gjeldende at han i mai/juni 1996, da børskursen var kr 5,- pr aksje, hadde inngått muntlig avtale med Bernhard Larsen personlig om å overta 100.000 aksjer i DNO for kr 5,- pr stk, og at den formelle overdragelsen i november bare var en oppfølging av denne avtalen. A, som hadde mistet moren 15. mai 1996 og forventet å arve ca en halv million kroner, forklarte at han hadde møtt Bernhard Larsen like etter begravelsen. B hadde da spurt A hva han regnet med å arve og anbefalt å kjøpe DNO-aksjer for arven. Ifølge A ble de enige om at han skulle få kjøpe 100.000 aksjer, men avtalen kunne ikke gjennomføres tidligere, fordi det tok tid før pengene kom inn på hans konto. A opplyste ellers at Bernhard Larsen hadde vært en nær venn av familien og «som en far» for ham, og at det derfor var helt uaktuelt å be om en skriftlig avtale.

A gjorde under ligningsbehandlingen også gjeldende at han i mai/juni 1996 hadde inngått muntlig avtale om kjøp av 100.000 aksjer à kr 5,-, men skattekontoret fant det mest sannsynlig, og la til grunn, at aksjene ble ervervet 22. november 1996. Tingretten, som var enig og fant det mest sannsynlig at endelig avtale ble inngått 22. november 1996, fant ikke grunnlag for å sette skattekontorets vurdering til side.

Lagmannsretten kan ikke se at A har sannsynliggjort at det ble inngått muntlig avtale. Lagmannsretten er således enig med tingretten, og kan i det vesentlige vise til, og tiltre, tingrettens premisser slik de fremkommer i dommen på side 11 og 12. Selv om muntlige avtaler er bindende, blir det - som påpekt av tingretten - vanskelig å legge muntlige forklaringer til grunn i ligningsmessig sammenheng, når tidsnær dokumentasjon peker i annen retning.

I dette tilfellet ble de aktuelle aksjene solgt ut fra en beholdning på 2.110.000 DNO-aksjer à kr 5,- som var ervervet av BLH 14. juni 1996, og de ble solgt til Onyx; et selskap som ble stiftet 20. oktober 1996 og registrert 25. november samme år. Etter lagmannsrettens syn har det formodningen mot seg at BHL skulle inngå avtale om å selge aksjer før de var ervervet, og til selskap som først ble stiftet mange måneder senere. For det første kan et aksjeselskap etter aksjeloven § 2-20 første ledd ikke erverve rettigheter eller pådra seg forpliktelser overfor tredjeperson før registreringen. Selv om selskapet etter annet ledd i samme bestemmelse kan overta forpliktelser som før registreringen er pådradd i selskapets navn, er det ingen holdepunkt for at det har skjedd her. Slik lagmannsretten forstår Aarbakke m fl «*Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave*» side 159 er bestemmelsen uten anvendelse på forpliktelser som ikke er gjort til stiftelsesvilkår gjennom stiftelsesdokumentet, og godkjent av selskapet etter stiftelsen, noe som ikke er tilfellet her. Sett mot denne bakgrunn, og ut fra en samlet vurdering, finner lagmannsretten det mest sannsynlig at de 100.000 aksjene ble ervervet 22. november 1996, slik skattekontoret og tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at aksjene ble ervervet til underkurs, noe som utvilsomt er å anse som en fordel i skattelovens forstand. Spørsmålet er om denne fordel kan

anses innvunnet av A «ved arbeide», jf skatteloven 1911 § 42, og dermed skal tilordnes A slik det er lagt til grunn i skattevedtaket, eller ikke. Det er med andre ord spørsmål om A har utført arbeid for B eller selskaper som eies eller kontrolleres av ham, og om det i så fall er sammenheng mellom dette arbeidet og den fordel som er innvunnet. I den forbindelse bemerkes at A, på det aktuelle tidspunktet, var ansatt i Statoil, der han hadde vært lenge. Det er ikke noe skriftlig materiale som tilsier at A - i tillegg til å arbeide for Statoil - hadde konsulentoppdrag for B og/eller DNO, slik han senere - i januar 2002 - inngikk avtale om. I skattevedtaket er det imidlertid lagt til grunn at A hadde utført arbeid i forbindelse med B sin overtakelse av DNO i 1996, og at dette arbeidet var tilstrekkelig til å anse en eventuell underkurs som fordel vunnet ved arbeid. Tingretten fant også at det var sannsynlighetsovervekt for at A har prestert ytelser som er tilstrekkelig til å karakteriseres som arbeid, og at disse ytelsene lå til grunn for alle de tre verdipapirervervene det her er tale om.

A bestrider at han har utført noen form for arbeid for B eller selskap kontrollert av ham, og B for sin del benekter at A har arbeidet for ham på de aktuelle tidspunkt. Lagmannsretten må imidlertid vurdere hva som er mest sannsynlig; at A har utført slik arbeid eller ikke. Det foreligger som nevnt intet skriftlig materiale som tilsier A utførte tjenester av økonomisk karakter for B, og det er heller ingen vitner som i lagmannsretten ga uttrykk for dette. Derimot er det en del momenter som etter lagmannsrettens syn underbygger skattekontorets og tingrettens vurderinger på dette punkt:

Lagmannsrettens viser for det første til at A hadde - og har - en meget betydelig petroleumsfaglig kompetanse og et omfattende nettverk innenfor dette fagfeltet. Han er utdannet petroleumsingeniør fra Distriktshøyskolen i Stavanger og har arbeidet innen oljebransjen siden 1975. På slutten av 1970-tallet ble han ansatt i Statoil, der han blant annet har drevet med «*improved oil recovery*» og vært ansvarlig for denne del av selskapets forskningsportefølje. A har også vært involvert i det han betegnet som Statoils «*internasjonalisering*», og han har hatt en rekke oppdrag utenlands. Sett mot denne bakgrunn finner lagmannsretten det overveiende sannsynlig at As kompetanse var av interesse for den eller dem som ville etablere et nytt oljeselskap, herunder også for B. A er for øvrig barndoms- og omgangsvenn av B, som således var kjent med hvilken kompetanse A hadde.

Lagmannsretten viser videre til at B, som hadde planer om å etablere et nytt oljeselskap (IOR), høsten 1995 begynte å samarbeide med Helge Eide, som var reservoaringeniør. Eide, som også kjente A, hadde en rekke arbeidsmøter med B utover denne høsten. B ble senere siktet og tiltalt for grov utroskap, blant annet i forbindelse med sitt engasjement i DNO, og Eide, som har vært styreformann i DNO, ble 3. februar 2006 avhørt av politiet som vitne i den saken. Det fremgår av politiavhøret, som er utlånt til skatteetaten, at Eide da forklarte seg om bl a strategiplan for IOR og DNO. Planen ble senere realisert i DNO, som B overtok i 1996, og det fremgår at den gikk på «*nettverkprosjekt, nettverk og ..økt utbunning, altså dette med haleproduksjon og økt utvinning av oljefelt og ting rundt det som var DNO sin strategi..*». Eide opplyste at de hadde «*vel litt hjelp*» av «*en Statoil-ansatt som heter A [og som] var med og skisserte litt tanker rundt dette og møter vi hadde før vi satt det ut i livet, mer som en sparring-partner*». Slik lagmannsretten vurderer denne uttalelsen, kan den vanskelig oppfattes på annen måte enn at A deltok i arbeidet med å utarbeide strategiplanen. Eide møtte ellers som vitne i lagmannsretten i foreliggende sak. Han forklarte seg da om møter han hadde med B høsten 1995, herunder møter for å definere strategien

til det planlagte selskapet, men fremholdt at A verken deltok på disse møtene eller var involvert i prosessen. Dette står således i motsetning til det Eide tidligere har forklart.

Det vises videre til et håndskrevet notat - «Schedule» - i 10 punkter, som er skrevet av B, trolig høsten 1995. Punkt pkt 5 - 7, der lyder:

- «5. Forretningsplan IOR - HE/BG/ON/JD/[RK eller KH]
- 6. Prospekt - HE/BG/JD/ON/KH
- 7. OVERHEAD -ON/HE/B» .

Både B og Eide bekreftet at initialene «ON» henspeiler på A.

Dernest foreligger det et fire siders håndskrevet notat datert 14. oktober 1995, merket «*Increased Oil Recovery A/S*», der det bl a fremgår at det dreier seg om ««*Tale-end*» produksjon, også i *nordsjøen*». Navnene «A - Reidar Kristensen» er inntatt på side tre av dette notatet.

Videre foreligger det et håndskrevet notat der det innledningsvis fremgår:

«A 11/12-95

« IOR »

Business Strategy».

Det er også lagt frem kopi av to telefakser fra Helge Eide datert 7. desember 1995. Den ene, som mangler telefaksnummer, er til «A » med påtegningen: «A, *Oversender IOR prosjekt som avtalt*». Den andre telefaksen er til LOG (Larsen Oil & Gas) v/B. Denne faksen var på tre sider, med slik påtegning på side 1: «B, *Oversender disposisjon for IOR prospect. Jeg har ikke fått tak i ON, men jeg prøver ham privat i kveld. Ringer deg på kontoret i morgen tidlig.*» Som vedlegg til denne telefaksen fulgte to sider der det vises til «*Utkast «Table of content*»», samt en oppstilling/innholdsfortegnelse for samme. Lagmannsretten legger til grunn at «A» er identisk med A.

Etter lagmannsrettens syn kan disse dokumentene vanskelig forstås på annen måte enn at A deltok i arbeidet med å planlegge det nye selskapet. Sett mot denne bakgrunn og ut fra en samlet vurdering, finner lagmannsretten det også overveiende sannsynlig at A høsten 1995 bidro med sin petroleumsfaglige erfaring i planleggingen av det nye oljeselskapet IOR, som B ville etablere, og at A dermed ytet en tjeneste- eller arbeidsinnsats for B. At As kompetanse var av interesse for B/DNO underbygges ellers av det faktum at han, etter å ha sluttet i Statoil, inngikk konsulentavtale med DNO.

Slik lagmannsretten vurderer saken her, har den klare likhetstrekk med sak behandlet av Bergen tingrett, inntatt i UTV-2010-1344, der en skattyter hadde mottatt godtgjørelse for et tips hun ga. Godtgjørelsen ble skattlagt som fordel vunnet ved arbeid, selv om det ikke forelå noe ansettelsesforhold og arbeidsaktiviteten var beskjedent. Det fremgår at skattyter hadde behandlet opplysningene på bakgrunn av kunnskap fra hennes tidligere yrkesutøvelse, og at hun uten dette ikke ville fanget opp opplysningene og formidlet dem videre. Etter lagmannsrettens vurdering bør

godtgjørelsen som A fikk, i form av å erverve aksjer til underkurs, anses på samme måte, nemlig som fordel vunnet ved arbeid.

Dette leder over i spørsmålet om fordelten skal tilordnes Onyx, som formelt sett har ervervet dem, eller A personlig. A er ikke part i avtalen med BLH, og spørsmålet er om avtalen har betydning i denne sammenheng. Det er med andre ord spørsmål om avtalen kan anses å dekke realiteten eller ikke. Når det gjelder spørsmål som dette, nemlig om inntekten skal tilordnes et selskap eller skattyter privat, kan den som driver virksomhet i aksjeselskaps form i utgangspunktet kreve at virksomhetens inntekter skal skattlegges på selskapets hånd. Av Høyesteretts dom HR-2015-2268-A avsnitt (44) flg, med videre henvisninger, fremgår også at den materielle ordning partene har etablert seg imellom styrer de skattevirkninger ordningen skal få. Videre fremgår at det ved den skatterettslige klassifisering og tilordning av inntekt må tas utgangspunkt i den privatrettslige realiteten, og at de aktuelle disposisjonene i utgangspunktet må legges til grunn for beskatningen dersom de er reelle og bindende for partene. Samtidig fremgår at skatteyers tilordning kan fravikes hvis betegnelsen «*ikke dekker den privatrettslige realiteten*».

Men ifølge Zimmer «*Lærebok i skatterett*» 7. utg side 158 kan en vanlig lønsmottaker neppe kreve at hans heleide aksjeselskap skal lignedes for hans lønnsinntekter, selv om arbeidsgiver er instruert om å utbetale lønnen til selskapet. Ellers fremgår at det kan oppstå tvil om hvor grensen mellom disse ytterpunktene skal trekkes. Ved denne grensedragningen må det - etter hva lagmannsretten forstår - ses hen til størrelsen på så vel den personlige innsats, som innsatsen av driftsmidler og varer, og om det har vært noen økonomisk risiko. I dette tilfellet er innsatsen utelukkende ytet av A personlig, uten innsats av driftsmidler og uten at den er forbundet med noen økonomisk risiko. Det taler med tyngde for å anse fordelten som innvunnet ved arbeid, og ikke ved virksomhet. Lagmannsretten finner at avtalen mellom BLH og Onyx ikke var dekkende for den privatrettslige realiteten, og at fordelten som ble innvunnet ved dette aksjeervertet tilordnes A.

Etter lagmannsrettens vurdering er dette også en fordel som var påregnelig for A. Det vises her til av brev 16. mai 2000 fra IOR til styret i DNO der det fremgår at dokumenter og planer utarbeidet av IOR frem til 1996, ble overført til DNO, og at kompensasjon for dette skulle avtales dersom strategien lyktes i DNO. Videre fremgår at strategien har lyktes, men at kompensasjon ikke er mottatt og at kompensasjonen for dette ville være mellom 30 og 80 millioner kroner. Derneft fremgår det av brev 14. juni 2000 til IOR fra DNOs daværende styreformann, Jan Drange, at IOR har tilført DNO «*planer og strategier for en ny type oljeselskap innenfor modne oljeprovins*». Dette viser etter lagmannsrettens syn at det hadde vært en forutsetning om at det skulle gis kompensasjon for utarbeidelsen av strategiplanene. Lagmannsretten finner det overveiende sannsynlig at A, som hadde arbeidet for B, var kjent med denne forutsetningen og at det derfor var påregnelig at han fikk kompensasjon.

Lagmannsretten, som etter dette er kommet til at fordelten skal tilordnes A, og ikke Onyx, kan ikke se at det hefter feil ved skattevedtakets eller tingrettens vurdering på dette punkt.

Erverv av 20.000 DNO-aksjer i 1997.

Det er på det rene at selskapet IORL, som er hjemmehørende på Jersey, den 8. september 1997 sendte faktura/invoice til Onyx for salg av 20.000 DNO-aksjer à kr 20,-, totalt kr 400.000,-. Aksjene ble overført til Onyx sin VPS konto 17. september og betalt 6. november 1997.

Børskursen på DNO-aksjen per 8. september 1997 var kr 33,50. Det indikerer at aksjene ble kjøpt til underkurs, tilsvarende kr 13,50 pr aksje i forhold til børskursen. A gjør imidlertid gjeldende at han tidligere på sommeren hadde inngått muntlig avtale om kjøp av aksjene til kr 20,- pr stk, da børskursen var på dette nivået. Avtalen skal - etter det lagmannsretten forstår - være inngått med B under en felles familiesykkeltur på Rallarvegen i siste halvdel av august dette året, da kursen på DNO-aksjen - ifølge fremlagt kursoversikt - varierende, og lå mellom kr 27,- og kr 33,4. Det innebærer at aksjene uansett er ervervet til underkurs og at det derved er innvunnet en fordel i skatterettslig forstand. Det ble også lagt til grunn av tingretten. Lagmannsretten, som heller ikke finner skriftlige spor av det påstått tidligere ervervstidspunktet, er enig med tingretten og slutter seg til tingrettens begrunnelse inntatt i dommen på side 14.

Det sentrale spørsmål i tilknytning til dette aksjeerhvervet er derimot om denne fordelten som ble innvunnet i september 1997 var foranlediget av arbeidsinnsats fra As side og skal tilordnes ham, eller ikke. Skattekontoret var av den oppfatning at A hadde vært en diskusjonspartner for B og personer tilknyttet selskap der B hadde direkte eller indirekte eierinteresser i, og at kjøpet av aksjene til underkurs hadde sammenheng med As bidrag i disse samtaler. Det fremgår ellers at skattekontoret mente dette aksjeerhvervet også hadde tilknytning til DNOs overtakelse av DNO Heather Ltd. Dette ble funnet tilstrekkelig til å anse fordelten vunnet ved arbeid, og den ble tilordnet A. Tingretten fant også at det var sannsynlighetsovervekt for at A har prestert ytelser som er tilstrekkelig til å karakteriseres som arbeid og at fordelten var påregnelig.

Lagmannsretten er enig med tingretten og finner det også overveiende sannsynlig at ervervet av disse aksjene i 1997 - på samme måte som i 1996 - har sammenheng med arbeid A har gjort for B og/eller selskaper som han har eierinteresser i. Som det fremgår over, har lagmannsretten lagt til grunn at A utførte arbeid for B høsten 1995, og lagmannsretten finner det mest sannsynlig at denne arbeidsinnsatsen også var årsak til at han i 1997 fikk kjøpe disse aksjene til underkurs. Etter lagmannsrettens syn har det mindre betydning om A også bidro med sin arbeidsinnsats i forbindelse med DNOs overtakelse av DNO Heather Ltd. Lagmannsretten vil likevel bemerke at styret i DNO 15. august 1997 traff vedtak om å tildele aksjer til underkurs til en rekke ledende tillitsmenn og ansatte i DNO som hadde arbeidet med denne overtakelsen. Når A, omtrent på samme tid, fikk kjøpe aksjer til underkurs, indikerer det at han også var blant dem som hadde arbeidet med overtakelsen av DNO Heather Ltd.

I likhet med tingretten finner også lagmannsretten at det har mindre betydning om det aktuelle arbeidet ble utført i 1997 eller årene før, da det ikke stilles krav om samtidighet mellom utført arbeid og mottatt fordel. Lagmannsretten viser ellers til tingrettens begrunnelse som fremgår av dommens side 19-20, som tiltres.

På samme måte som for aksjeerhvervet i 1996, kan det heller ikke for aksjeerhvervet i 1997 legges vekt på at aksjene formelt ble ervervet av Onyx. Lagmannsretten viser ellers til sin drøftelse over, da den også finnes dekkende for aksjeerhvervet i 1997.

Erverv av 150.000 opsjoner i DNO i 1999.

Lagmannsretten legger til grunn at Onyx v/ A - som «kjøper» - inngikk avtale med PDA om overføring av 150.000 opsjoner 28. mai 1999. Avtalen er på engelsk, men ble oversatt til norsk under ankeforhandlingen, og har slik ordlyd:

- «1. PDA har opsjoner i DNO ASA med utøvelseskurs NOK 13,90 pluss 1% per måned fra 20. april 1999.*
- 2. Kjøper ønsker å kjøpe vederlagsfritt ettersom aksjekursen er under NOK 13,90 per aksje ved Oslo Børs' åpning 28.05.99.*

Imidlertid, Kjøper må erverve minst 75 % av aksjene når PDA forlanger det.

- 3. Denne avtalen reguleres av norsk rett.»*

Opsjonene ble 28. januar 2000 overført til BL Trading & Services AS for kr 1.702.350. Skattevedtaket la til grunn at det ble oppnådd en skattepliktig fordel ved salget tilsvarende salgssummen, og at denne skulle beskattes som lønnsinntekt for A personlig i inntektsåret 2000.

Dette bestrides av A som anfører at det ikke er noen sammenheng mellom det som skjedde i 1995/1996, og opsjonene som ble ervervet i 1999. Han gjør også gjeldende at ervervet av opsjonene uansett ikke var foranlediget av noen arbeidsinnsats fra hans side. A har dessuten vist til at avtalen inneholder en såkalt «*call-klausul*» som medførte at han var forpliktet til å kjøpe minst 75 % av aksjene dersom PGA forlangte det, hvilket innebar en risiko. Dette var også anført under ligningsbehandlingen, men skattekontoret konkluderte med at klausulen om kjøpsplikt mest sannsynlig ikke hadde noen realitet og at Onyx aldri ville bli bedt om å innløse de 112.500 opsjonene dersom kursen falt under innløsningskursen på disse. Tingretten var enig i det.

Lagmannsretten finner det heller ikke sannsynlig at call-klausulen hadde noen realitet. Etter lagmannsrettens syn er det påfallende at klausulen verken ble nevnt under åpningskonferansen med fylkesskattekontor 10. september 2004 i forbindelse med bokettersynet hos Onyx, eller under intervjuet med Statoil 30. august 2001 i forbindelse med granskningen av ham. Det tyder på at A ikke oppfattet klausulen som en realitet som innebar noen risiko. Dette underbygges også av As forklaring for lagmannsretten. Han ga da uttrykk for at han ikke forsto klausulen, hvilket tilsier at han ikke oppfattet at den var forbundet med noen risiko.

Det er ingen tvil om at salget av opsjonene utløste en gevinst som i skattemessig sammenheng er å anse som en fordel. Spørsmålet er om denne fordelten skal anses som arbeidsinntekt og dermed skal tilordnes A, eller som en kapitalinntekt som skal tilordnes Onyx. Skattekontoret, som fant at gevinsten på opsjonen skulle skattlegges som arbeidsinntekt, viste blant annet til at A hadde bidratt med kunnskap og råd for selskap der B har direkte og/eller indirekte eierinteresse, og la til grunn at dette var bakgrunnen for at han hadde mottatt opsjonene. Tingretten var enig i det og fant at det var «*sannsynlighetsovervekt for at A har prestert ytelser som er tilstrekkelig til å karakteriseres som arbeid, og at disse ytelsene ligger til grunn for de tre ervervene av verdipapirer det er tale om i skattevedtaket mot ham.*»

Lagmannsretten, som vurderer dette på samme måte som tingretten, finner også at mottaket av opsjonene hadde sammenheng med den arbeidsinnsats A tidligere hadde bidratt med, og at gevinsten dermed skal tilordnes ham som arbeidsinntekt. Lagmannsretten finner videre at dette var påregnelig for A. Lagmannsretten viser ellers til sine tidligere merknader, som også finnes å være dekkende på dette punkt.

Foreløpig konklusjon.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at skattevedtaket for så vidt gjelder ligningen for inntektsårene 1996, 1997 og 2000 er korrekt, og at de aktuelle inntektene er å anse som fordel vunnet ved arbeid og skal tilordnes A personlig.

Tilleggsskatt.

A ble ilagt tilleggsskatt i medhold av ligningsloven § 10-2 nr 1 jf § 10-4 nr 1, slik den lød før lovendringen 1. januar 2010. Begrunnelsen var at A hadde unnlatt å opplyse om de aktuelle forholdene i selvangivelsene for de enkelte år. Han har dermed gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og det ble av den grunn fastsatt for lav skatt. Spørsmålet er om dette også gir grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Ved avgjørelsen legger lagmannsretten til grunn at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at skatteyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, for å ilegge «ordinær» tilleggsskatt med 30 % etter ligningsloven § 10-4 nr 1 første punktum, og at det kreves bevis utover rimelig tvil for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats, 60 %, etter § 10-4 nr 1 annet punktum. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden, og bevisvurderingen skjer på basis av forholdene på domstidspunktet. Rettspraksis viser ellers at opplysningsplikten er omfattende og at den praktiseres strengt.

I skattevedtaket ble det lagt til grunn at vilkårene for å ilegge 60 % tilleggsskatt i utgangspunktet var til stede. Av vedtaket fremgår - for så vidt gjelder 1996-transaksjonen - at skattekontoret fant bevisst at det både var klar sannsynlighetsovervekt og hevet over enhver rimelig tvil at A hadde utført arbeid som medførte at en underkurs av aksjene skal anses som en skattepliktig fordel for ham. Det ble således lagt til grunn at A må ha vært kjent med at opplysninger om hans bistand til DNO/hovedaksjonæren var viktig for skattekontoret, og at A forsettlig har valgt å tie om dette, slik at vilkårene for å ilegge 60 % tilleggsskatt i utgangspunktet var til stede. Tilsvarende gjelder 1997-transaksjonen, der det i skattevedtaket ble lagt til grunn at A *«forsettlig (bevisst) har holdt tilbake opplysninger for å hindre at underkursen ved ervervet av aksjene ble beskattet»*. Det samme gjelder salg av opsjonen på kjøp av 150.000 aksjer i 2000, der det ble lagt til grunn at A forsettlig holdt tilbake opplysningene *«for å hindre at opsjonsgevinsten skulle bli beskattet som en arbeidsfordel»*. Grunnet lang saksbehandlingstid vurderte skattekontoret om det forelå brudd på EMK artikkel 6 nr 1, og konkluderte under tvil og utfra en helhetsvurdering med at den samlede tidsbruken innebar en krenkelse av denne bestemmelsen. Tilleggsskatten ble derfor redusert til 30 %.

Dette fikk ikke tilslutning av tingretten, som fant at det var klar sannsynlighetsovervekt for at A hadde gitt uriktige eller ufullstendighet opplysninger som kunne medført fastsetting av for lav skatt, men at det var mer enn teoretisk tvil om det foreligger tilstrekkelig subjektiv skyld hos A. Tingretten fant derfor ikke grunnlag for å ilegge forhøyet tilleggsskatt, men konkluderte ellers med at den lange saksbehandlingstiden innebar en krenkelse av EMK art 6, og at tilleggsskatten, som kompensasjon for dette, måtte falle bort i sin helhet.

Staten har erklært avledet anke på dette punkt og gjør gjeldende at det bevismessige krav for ileggelse av 60 % tilleggsskatt er til stede. Det anføres at skyldkravet - forsett eller grov uaktsomhet - er oppfylt, men at det er grunnlag for å redusere tilleggsskatten etter EMK art 13 grunnet lang saksbehandlingstid. A på sin side gjør gjeldende at det foreligger unnskyldelige

forhold som tilsier at tilleggs skatten bortfaller eller halveres etter ligningsloven § 10-3. Videre er det anført at krenkelsen av EMK art 6 også tilsier at tilleggs skatten bortfaller i sin helhet.

Lagmannsretten vurderer saken annerledes enn tingretten og finner, som skattekontoret, at vilkårene for å ilegge forhøyet tilleggs skatt i utgangspunktet er til stede. Lagmannsretten finner det således hevet over rimelig tvil at A forsto at bistanden han bidro med til DNO/B var en viktig opplysning for ligningsmyndighetene og at han hadde bestemt seg for å ikke opplyse om dette, verken i selvangivelsene eller i den senere kontakt og korrespondanse med skattemyndighetene etter bokettersynsrapporten.

Lagmannsretten har vurdert, men kan ikke se at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggs skatten skal falle bort i medhold av ligningsloven § 10-3, slik A gjør gjeldende. At kontakten var uformell kan i seg selv ikke anses som et unnskyldelig forhold. Hensett til de økonomiske fordeler denne kontakten ga A, fremstår det snarere som uforståelig at A unnlot å opplyse om dette. At det var nær forbindelse mellom As familie og familien til B rokker heller ikke ved dette, snarere tvert imot. Etter lagmannsrettens syn burde A uoppfordret opplyst om denne forbindelsen, dersom han mente at det var av betydning for spørsmålet om fordelene var skattepliktig eller ikke. Lagmannsretten kan heller ikke se at A på noen måte har sannsynliggjort at han var i faktisk villfarelse og at forsett av den grunn må utelukkes.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at det er vilkårene for å ilegge tilleggs skatt med forhøyet sats, 60 %, i medhold av ligningsloven § 10-4 nr 1 annet punktum, er til stede. Men lagmannsretten er samtidig enig i at den lange saksbehandlingstiden representerer en krenkelse av EMK art 6 nr 1. Dette må etter EMK art 13 kompenseres ved et effektivt rettsmiddel. Spørsmålet er hva som her vil være et effektivt rettsmiddel. I saken inntatt i Rt-2000-996, der det også forelå krenkelse av EMK art 6 grunnet sen saksbehandling hos skattemyndighetene, ble opphevelse eller nedsettelse av tilleggs skatten ansett å være et effektivt rettsmiddel. Lagmannsretten legger til grunn at det samme må gjelde i foreliggende sak. Videre legges det til grunn at behandlingstidens lengde, sammenholdt med grovheten i skatteunndragelsen, har betydning for valg av rettsmiddel, og at tilleggs skatten kan falle bort i sin helhet når behandlingstiden går langt utover kravet til rimelig tid. Det legges ellers til grunn at det er tidspunktet for varsel om skatterettslige sanksjoner i form av endring av ligning og mulig tilleggs skatt som danner utgangspunktet for beregning av behandlingstiden, og at saksbehandlingstiden for domstolene også skal telle med.

Tingretten, som la til grunn at det var underretningen av 5. januar 2005 til politiet som dannet utgangspunktet for beregning av saksbehandlingstiden, konkluderte som nevnt med at saksbehandlingstiden hadde vært for lang og at tilleggs skatten derfor måtte falle bort i sin helhet. Lagmannsretten ser dette annerledes. Som fremholdt over er det tidspunktet da A ble varslet om mulig skatterettslige sanksjoner som skal denne utgangspunkt for fristberegningen. Når det gjelder inntektsåret 1996 ble slikt varsel sendt A 22. desember 2006, mens det for inntektsårene 1997 og 2000 ble sendt 2. oktober 2007. Dette gir for 1996 en samlet saksbehandlingstid på vel ni år, mens det for 1997 og 2000 blir vel åtte år og tre måneder. Saksbehandlingen har således pågått over lang tid, men med få avbrudd. Selv om saksforholdene har vært uoversiktlige - og A i liten grad har medvirket til å opplyse dem - har den samlede saksbehandlingstiden likevel gått ut over det som kan anses som rimelig tid for samtlige tre inntektsår. Det er da sett hen til at en saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder ble ansett for å tilfredsstille kravet i en sak som

gjaldt spørsmålet om illeggelse av tilleggsatt var truffet innen rimelig tid, jf Rt-2004-134, samtidig som det er sett hen til at Borgarting lagmannsrett, i sak inntatt i UTV-2014-1155, prejudisielt la til grunn at en saksbehandlingstid på vel 2 år var for lang i forhold til EMK art 6 nr 1. Av nevnte kjennelse fremgår imidlertid at saken hadde ligget ubehandlet hos skatteetaten i mer enn halvannet år, noe som etter lagmannsrettens syn ikke er tilfellet i foreliggende sak.

Selv om behandlingstiden for tilleggsatt må få konsekvenser, kan den etter lagmannsrettens vurdering ikke få som konsekvens at tilleggsatt skal bortfalle i sin helhet. Det er da sett hen til at A, etter lagmannsrettens syn, har opptrådt grovt uaktsomt. Vurdert mot denne bakgrunn og hensett til at tiden som er gått fra A ble varslet om at tilleggsatt ville bli vurdert, finner lagmannsretten at en nedsettelse av tilleggsatt til det halve vil være en tilstrekkelig kompensasjon.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at tilleggsatt skal settes til 30 % for inntektsårene 1996, 1997 og 2000, slik skattekontoret også traff vedtak om. Det innebærer samtidig at den avledede anken i utgangspunktet skal tas til følge. Spørsmålet er om skattevedtaket likevel må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil, slik A anfører, noe som i så fall vil innebære at tilleggsatt også bortfaller.

Saksaksbehandlingsfeil.

A har gjort gjeldende at det foreligger en lang rekke feil ved skattekontorets saksbehandling, som hver for seg må lede til at adgangen til å foreta endringsligning må anses bortfalt.

Passivitet.

A har for det første anført at det foreligger klanderverdig passivitet som må lede til at endringsadgangen bortfaller. Det vises til at det gikk 11 år og 2 måneder fra Bergen ligningskontor sendte første brev til A vedrørende realisasjonen av opsjonene til skattevedtak ble fattet 28. juni 2012, og det anføres at 4 år og 11 måneder av denne perioden representerer ren passivitet. I likhet med det som følger av EMK art 6, må utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger passivitet være det tidspunkt skattyter anses vesentlig berørt. Det må også ses hen til om det har vært betydelige «dødperioder», og om A hadde grunn til å forvente at saken var avsluttet siden det hadde vært lange perioder uten kontakt fra ligningsmyndighetens side.

Etter lagmannsrettens syn kan ikke A høres med at det foreligger klanderverdig passivitet. For det første kan ikke lagmannsretten se at det er grunnlag for å ta utgangspunkt i ligningskontorets brev av 16. mai 2001 ved denne vurderingen. Det korrekte utgangspunktet må derimot være Fylkesskattekontorets varsel om bokettersyn 23. juni 2004, hvilket gir en saksbehandlingstid på 8 år frem til skattevedtaket 28. juni 2012. Selv om det har vært inaktive perioder i denne tiden, kan ikke lagmannsretten se at noen av disse har vært så lange at det kan gi grunnlag for å oppheve vedtaket. Lagmannsretten er således enig med tingretten på dette punkt og slutter seg til den begrunnelse som er gitt i dommen på side 24 til 26.

Forskjellsbehandling/brudd på likhetsprinsippet.

A har videre anført at det foreligger usaklig forskjellsbehandling i strid med det ulovfestede skatterettslige likhetsprinsippet, og at dette i seg selv må medføre at ligningen oppheves som

ugyldig. Det er i den forbindelse vist til fire andre skattytere som i henholdsvis 1996, 1997 og 1999 har ervervet aksjer og opsjoner i DNO, uten å ha blitt skattlagt for dette.

Staten bestrider at det er grunnlag for å oppheve skattevedtaket som følge av usaklig forskjellsbehandling, og gjør gjeldende at de påberopte eksemplene på unnlatt beskatning er saklig begrunnet og uten overføringsverdi for saken her.

I likhet med tingretten finner heller ikke lagmannsretten grunnlag for å konstatere forskjellbehandling eller brudd på likhetsprinsippet som begrunne at skattevedtaket kjennes ugyldig. Det vises derfor til den begrunnelse som er gitt i tingrettens dom på 26, som tiltres.

Bruk av ulovlige bevis.

A gjør gjeldende at deler av bevismaterialet som ligger til grunn for skattevedtaket er innhentet og anvendt på ulovlig måte. Det vises til at skattekontoret har fått utlånt dokumentbevis fra straffesaken mot B, og anføres at dette både er i strid med taushetspliktreglene og med EMK art 8 nr 2. Skattevedtaket påstås derfor opphevet.

A anfører videre at det ikke er gitt tillatelse til bruk av dokumenter fra det såkalte «*Hopsnesbeslaget*» og politiavhøret av Eide i saken her, og at skattekontoret også på ulovlig vis tilegnet seg informasjon fra politiets dokumentmateriale før det ble fremsatt anmodning om utlån. Det vises til at skattemyndighetene og påtalemyndigheten, som begge har taushetsplikt, er underlagt ulike regelverk og at det i utgangspunktet ikke gjelder noe prinsipp om fri utveksling av taushetsbelagte opplysninger mellom ulike forvaltningsorganer. Ifølge forvaltningsloven § 13 b første ledd nr 2 kan dette bare skje med sikte på å løse avgiverorganets egne oppgaver, og tilsvarende antas å gjelde etter straffeprosessloven § 61 c. Her har det også skjedd en rolleblending ved at ansatte har arbeidet både hos politi og skattekontor.

Staten på sin side bestrider at det er begått taushetsbrudd i forbindelse med utlånet, som heller ikke på annen måte er irregulært. Forhåndskontakt er for øvrig ikke i strid med taushetsreglene. Det vises ellers til ligningsloven § 3-3, straffeprosessloven § 61 a, § 61 c nr 2 og § 61 c nr 8, samt påtaleinstruksen § 4-2, § 4-3 og § 16-5. Det anføres at bruken er helt innenfor skatteetatens formål, og at utlånene ikke er i strid med EMK art 8.

A, som krever at skattevedtaket skal oppheves, fikk ikke medhold i tingretten. Lagmannsretten finner heller ikke holdepunkt for å oppheve skattevedtaket på dette grunnlag.

Lagmannsretten legger til grunn at både påtalemyndigheten og skatteetaten er bundet av regler om taushetsplikt. Utveksling av informasjon mellom etatene er derfor begrenset og må som utgangspunkt begjæres i det enkelte tilfellet. I saken her var det kontakt mellom etatene i forkant av at fylkesskattekontoret anmodet om utlån av dokumenter, men etter lagmannsrettens syn er dette ikke i strid med taushetsplikten og må godtas. Det er inngått samarbeidsavtaler mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten, og det fremgår av Rt-2013-9 avsnitt (34) at «*tilsettingsshøve og arbeid hos skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet normalt er greit.*»

I dette tilfellet har fylkesskattekontoret ved brev av henholdsvis 14. juni 2006 og 4. desember 2006 i medhold av påtaleinstruksen § 16-5 også anmodet om utlån av materiale i saken

vedrørende B. Av begge brev fremgår at man hadde kommet over opplysninger av betydning for skatteetatens kontroll av annet saksforhold enn det som er anmeldt, og at man ba om utlån «for å forfølge forholdet som hører under skatteetatens forvaltningsområde». Det ble anmodet om utlån av dokumenter vedrørende selskaper som var registrert i ulike skatteparadis og vitneavhøret av Helge Eide. Politiet fant at vilkårene for utlån av vitneavhøret av Eide var til stede, og det fremgår av brev 13. desember 2006 fra Hordaland politidistrikt til fylkesskattekontoret at det «utlånes til det formål som er angitt i Deres brev». Med hensyn til anmodningen for øvrig, fremgår det at politiets brev av 27. september 2007 at ligningsmyndigheten fikk tilgang til «politiets gjenværende beslag foretatt på «Hopsneset» og det såkalte «databeslaget»».

Lagmannsretten kan ikke se at bevisene her er innhentet på ulovlig måte. For det første gir påtaleinstruksen § 16-5 jf § 4-2 og § 4-3, som den lød i 2006, hjemmel for utlån av dokumenter til andre offentlige myndigheter i en straffesak som ikke er avsluttet «når særlige grunner foreligger og det anses ubetenkelig av hensyn til sakens videre behandling». Det følger imidlertid av § 4-3 at dokumenter bare kan brukes til «det formål som begrunner utlånet». Utlånet skjedde på anmodning til annen offentlig myndighet, og med begrensning som angitt i påtaleinstruksen § 4-3. Etter lagmannsrettens syn er det derfor ingen tvil om at politiet i utgangspunktet hadde hjemmel til dette. Vurdert mot denne bakgrunn kan lagmannsretten heller ikke se at utlånet var i strid med reglene om taushetsplikt som gjelder for de to etatene, eller EMK art 8 om retten til respekt for privatliv og familieliv. Lagmannsretten finner ikke holdepunkt for at dokumentene er brukt på irregulær måte, eller at de er brukt utenfor skatteetatens egne formål.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at deler av bevismaterialet er anvendt ulovlig måte og skattevedtaket kan derfor ikke oppheves på dette grunnlag.

Lagmannsretten slutter seg ellers til tingrettens begrunnelse, inntatt i dommen på side 27.

Bevisregler.

A har videre vist til at bevisbyrden for endringsvedtak som dette ligger hos skattekontoret og gjort gjeldende at vedtaket her bygger på gal rettsanvendelse i form av uriktig beviskrav. Det er således anført at det er fremsatt påstander av sterkt stigmatiserende karakter, noe som etter ulovfestede bevisprinsipp medfører skjerpede beviskrav. Vedtaket må av den grunn oppheves. Videre er det anført at skattekontoret har lagt frem nye dokumenter fra granskningen i Statoil, og at retten ikke kan bygge på disse.

Etter lagmannsrettens vurdering kan ikke A høres med dette. Det fremgår riktignok av Skoghøy «*Tvisteløsning*» 2. utg s 896 at beviskravet skjerpes for særlig belastende faktum, men lagmannsretten kan ikke se at det er tilfellet her. Lagmannsretten er således ikke enig i at det er fremsatt påstander av stigmatiserende karakter. At skattemyndighetene underrettet politiet om at de mistenkte A for overtredelse av korrupsjonsbestemmelsene i straffeloven kan ikke anses som særlig belastende. Saken ble henlagt av politiet uten ytterligere undersøkelser og uten at As arbeidsgiver ble underrettet om mistanken. Lagmannsretten kan heller ikke se at det ellers er fremsatt påstander fra skattekontorets side som tilsier at det beviskravet skjerpes, og kan således ikke se at skattevedtaket bygger på gal rettsanvendelse.

For så vidt gjelder anførselen om at retten ikke kan bygge på opplysningene fra Statoilgranskningen, kan heller ikke den føre frem. Det bemerkes da at staten - i motsetning til

skattyter - har adgang til å legge frem nye bevis for faktum, da det ikke gjelder tilsvarende begrensninger for staten som for skattyterne.

Sakskostnader.

Anken har etter dette vært forgjeves, samtidig som den avledede anken har ført frem. Det innebærer at ankemotparten har vunnet saken fullt ut og etter tvisteloven § 20-2 første ledd har krav på full erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert, men kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta ankende part helt eller delvis for erstatningsansvaret i anledning ankesaken, jf tvisteloven § 20-2 annet ledd.

Advokat Haavind fremla sakskostnadsoppgave stor kr 483.117, 50, inklusiv merverdiavgift, hvorav salærkravet utgjør kr 480.312,50, mens det øvrige er utlegg til kopiering av juridisk utdrag, med videre. I tillegg kommer reise og oppholdsutgifter med kr 23.685, 65, slik at totalkravet utgjør kr 506.803,15. Det er opplyst at kostnadene kan fordeles med 430.782,68 på anken og kr 76.020,47 på den avledede anken. Ankende part har ikke hatt innsigelser til kostnadsoppgaven, som legges til grunn for lagmannsrettens avgjørelse, også med hensyn til fordelingen av kostnadene mellom henholdsvis anke og avledet anke. Hensett til sakens art og omfang legger lagmannsretten videre til grunn at kostnadene har vært nødvendige og at det har vært rimelig å pådra dem, jf tvisteloven § 20-5 første ledd.

Når det gjelder kostnadene for tingretten følger det av tvisteloven § 20-9 annet ledd at ankeinstansen skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for lavere instanser. Det innebærer at staten i utgangspunktet også skal ha erstattet sine sakskostnader for tingretten. I dette tilfellet fant tingretten - for så vidt gjelder saken mellom A og staten - at ingen av partene kunne anses å ha vunnet. Med det resultat lagmannsretten er kommet til, stiller dette seg annerledes, idet staten må anses for å ha vunnet fullt ut også i tingretten. For tingretten fremsatte advokat Haavind et kostnadskrav på kr 644.707, inklusiv merverdiavgift, hvorav salærkravet utgjorde kr 497.800. Det er opplyst at kravet skal fordeles med 90 % på saksøker nr 1, altså A, og 10 % på saksøker nr 2, Onyx. Lagmannsretten legger denne fordelingen til grunn for sin kostnadsavgjørelse, hvilket innebærer at A skal erstatte kr 580.263,30 av statens kostnader for tingretten. Det legges til grunn at kravet i sin helhet kan henføres til ankesaken, og kan holdes utenfor saken vedrørende den avledede anken. Lagmannsretten legger også her til grunn at kostnadene har vært nødvendig og rimelige, jf tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

For så vidt gjelder anken:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A kroner 430.782,68 – firehunderogtrettitusenjuhundreogåttito 68/00- til Staten ved Skatt vest innen 2-to- uker fra forkynnelse av denne dom.*
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler A kroner 580.263,30 – femhundreogåttitusenohundreogsekstire 30/100- til Staten ved Skatt vest innen 2-to-uker*

fra forkynnelse av denne dom.

For så vidt gjelder avledet anke:

- 1. Staten ved Skatt vest frifinnes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A kroner 76.020,47 - syttisekstusenogtjue 47/100- til Staten ved Skatt vest innen 2-to- uker fra forkynnelse av denne dom.*

SKN 16-003 Fradrag for kostnader til forsøk på oppkjøp

Lovstoff: Skatteloven § 6-24.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 8. januar 2016, **sak nr.:** LB-2015-83654

Dommere: Lagmann Espen Bergh, lagdommer Anne M. Samuelson, tingrettsdommer Bjørn Askim. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2014-116086 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-83654 (15-083654ASD-BORG/01).

Parter: Staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Ole Kristian Rigland) mot Evry ASA (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om rett til fradrag etter skatteloven § 6-24 for utgifter oppstått i forbindelse med et mislykket forsøk på oppkjøp av et annet selskap gjennom kjøp av aksjer i selskapet. Etter bestemmelsen gis det ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader. Etter lagmannsrettens syn var det mest naturlig å forstå ordlyden i skatteloven § 6-24 slik at arten av utgiften er avgjørende, slik at bestemmelsen kommer til anvendelse – og fradrag blir avskåret – selv om det ikke er gjennomført et erverv. Staten vant således saken. Det bemerkes at skatteloven § 6-24 i ettertid er endret, og at det ved lovendringen er presisert at regelen om at det ikke gis fradrag, gjelder uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

Saken gjelder spørsmål om rett til fradrag etter skatteloven § 6-24 for utgifter oppstått i forbindelse med et mislykket forsøk på oppkjøp av et annet selskap gjennom kjøp av aksjer i selskapet.

EVRY ASA er et av de ledende IT-selskapene i Norden. I 2008, som er det inntektsåret saken gjelder, het selskapet EDB Business Partner ASA. Deretter het selskapet EDB ErgoGroup ASA frem til april 2012, da navnet ble endret til EVRY.

EVRY vedtok i juni 2007 en strategiplan hvor flere mulige alternative strukturelle grep ble behandlet og vedtatt for å få til en positiv utvikling for selskapet. Det alternativet som hadde høyeste prioritet, gjaldt det finske it-selskapet Tieto. Det ble gjennomført en prosess som blant annet tok sikte på oppkjøp av aksjene i dette selskapet. I denne sammenheng pådro EVRY seg vesentlige kostnader. Prosessen ble avsluttet i juni 2008 uten at det ble gjennomført noe oppkjøp.

I selvangivelsen for 2008 krevde EVRY fradrag for kostnader på NOK 34 766 812 knyttet til den mislykkede prosessen. Ved ligningsbehandlingen, som ble avsluttet ved Skatteklagenemndas

vedtak 14. januar 2014, ble det akseptert fradrag med NOK 13 307 531. Skatteklagenemnda la til grunn at det resterende beløpet, NOK 21 459 281, var oppkjøpskostnader som ikke ga rett til fradrag etter skatteloven § 6-1, jf. § 6-24. Det er dette spørsmålet som er omtvistet i saken.

EVRY innga stevning til Asker og Bærum tingrett 11. juli 2014. Tingretten avsa 20. mars 2015 dom med slik domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVRY ASA etter påstanden.*
- 2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte EVRY ASA sine sakskostnader med 211.513 - tohundreogellevetusenfemhundreogtrenten - kroner innen 2 - to uker fra dommens forkynnelse.*

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

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 18. desember 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Ankeforhandlingen ble gjennomført med hovedinnlegg fra hver av partene, jf. tvisteloven § 9-15 (10). Det ble ikke foretatt parts- eller vitneavhør.

Den ankende part, staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:

EVRY er omfattet av fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38. Det innebærer at selskapet i utgangspunktet ikke har skatteplikt for inntekt og ikke har fradragsrett for tap knyttet til aksjer i norske og utenlandske selskaper.

Det følger likevel av skatteloven § 6-24 første ledd at det «gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.» Etter Høyesteretts dom i Rt-2015-1068, som er avsagt etter tingrettens dom i denne saken, bestrider staten ikke at kostnader EVRY har pådratt med det formål å erverve aksjer i Tieto, er omfattet av § 6-24 første ledd.

Det følger imidlertid uttrykkelig av skatteloven § 6-24 andre ledd at «[d]et gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader». Det er ikke omtvistet at kostnadene som det her kreves fradrag for, etter sin art er «ervervskostnader». Ordlyden gjør ikke noe unntak for kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomført. Lovens forarbeider omtaler ikke dette spørsmålet særskilt, men lest i sammenheng må de forstås slik at det generelt ikke skal gis fradrag for ervervskostnader.

Det foreligger også etterfølgende uttalelser fra lovgiver om dette spørsmålet. I Prop 1 LS (2015-2016) er det foreslått at ordlyden presiseres gjennom følgende tillegg i § 6-24 andre ledd: «... uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres».

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, EVRY ASA, har i hovedtrekk anført:

Både ordlyd og forarbeider taler for at unntaket for «erhvervskostnader» i skatteloven § 6-24 andre ledd bare kommer til anvendelse der det foreligger et faktisk gjennomført erverv. Bestemmelsen må tolkes slik at det er kostnader som ville vært aktiveringspliktige utenfor fritaksmetoden, som er omfattet. I denne saken er det ikke ervervet aksjer, og det foreligger derfor ikke noe objekt å aktivere kostnadene på.

Legalitetsprinsippet og kravet til forutberegnelighet tilsier at lovens ordlyd må tillegges stor vekt. Det er ikke rom for å tolke inn ytterligere begrensninger gjennom merknader knyttet til senere lovendringer. Statens tidligere ulike rettslige tilnærminger viser at rettsstilstanden under enhver omstendighet må ha vært så uklar at det ikke er rom for noen utvidende tolkning.

Det fremgår av forarbeidene at det er aktiveringspliktige kostnader som er omfattet av unntaket i andre ledd. Det er derfor ikke paradoksalt at mislykkede oppkjøpskostnader er fradragsberettigede, mens kostnader til gjennomført erverv ikke er det. Forskjellen ligger nettopp i at ved gjennomførte erverv foreligger det et objekt å aktivere kostnadene på.

EVRY ASA har lagt ned slik påstand:

1. Statens anke forkastes.
2. EVRY ASA tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Skattelovens hovedregel om fradrag finnes i § 6-1. Første ledd i denne bestemmelsen lyder slik:

Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i § 6-10 til § 6-32.

Det følger imidlertid av skatteloven § 10-32 at i de tilfellene der et kjøp blir gjennomført, inntre fradragsretten ikke ved kjøpet. Kostnadene må aktiveres og kommer først til fradrag når aksjene realiseres ved at kostnadene medregnes ved beregning av aksjenes inngangsverdi.

I de tilfellene der kjøp ikke blir gjennomført, kan transaksjonskostnadene fradras direkte i det året det er klart at kjøpet ikke vil finne sted, se bl.a. Lignings-ABC 2015 side 1329 (punkt 4.3.1).

Et vesentlig unntak fra disse utgangspunktene følger av den såkalte fritaksmetoden, som ble innført med virkning fra 26. mars 2004, se skatteloven § 2-38. I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 52 er fritaksmetoden beskrevet og begrunnet slik:

Departementet foreslår at det innføres en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter som tilfaller aksjonærer som er selskaper (selskapsaksjonærer). Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradrag for tilsvarende tap. For øvrig vil selskaper være løpende skattepliktige for sine inntekter som i dag.

Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Fritaksmetoden vil bedre kapitalmobiliteten, sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse.

Det ble i proposisjonen (side 52 andre spalte) også presisert at fritaksmetoden «medfører at selskapene ikke kan kreve fradrag for andre kostnader som har tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden».

EVRY er omfattet av fritaksmetoden. Det er på det rene at slik fritaksmetoden opprinnelig ble vedtatt, forelå det ikke fradrag for utgifter knyttet til kjøp av aksjer, enten kjøpet ble gjennomført eller ikke.

Skatteloven § 6-24 innebærer en modifikasjon i forhold til de alminnelige utgangspunktene som ble lagt til grunn ved vedtakelsen av fritaksmetoden. Bestemmelsen ble tilføyd ved lov 9. desember 2005 nr. 113, med virkning fra inntektsåret 2005. Bestemmelsen lyder slik:

§ 6-24 Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.

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

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.

Spørsmålet i denne saken er hvordan § 6-24 skal forstås i de tilfellene der aksjekjøp ikke blir gjennomført. Som påpekt vil utgangspunktet etter fritaksmetoden være at det ikke er fradrag for utgifter. Spørsmålet er om unntaksregelen i § 6-24 omfatter et tilfelle som det foreliggende og dermed leder til et unntak fra dette utgangspunktet.

Slik saken står for lagmannsretten, er partene enige om at de aktuelle kostnadene omfattes av § 6-24 første ledd. Spørsmålet er om kostnadene omfattes av unntaksregelen i § 6-24 andre ledd. Vurderingstemaet er ved dette noe annerledes enn det som ble lagt til grunn ved tingrettens og Skatteklagenemndas behandling.

Skatteloven § 6-24 første ledd er som påpekt en unntaksregel fra de alminnelige utgangspunktene som følger av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. § 6-24 andre ledd er en «unntaksregel fra unntaksregelen», dvs. at i den utstrekning denne bestemmelsen kommer til anvendelse, er man tilbake til de utgangspunktene som følger av fritaksmetoden.

Lovens ordlyd gir ikke noe klart svar på det tolkningsspørsmålet som foreligger. Det er på det rene at de pådratte utgiftene etter sin art er «ervervskostnader». Slik § 6-24 andre ledd er

formulert, inneholder den ikke et uttrykkelig krav om at et erverv skal være gjennomført for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Etter lagmannsrettens syn er det mest naturlig å forstå ordlyden slik arten av utgiftene er det avgjørende, slik at bestemmelsen kommer til anvendelse selv om det ikke er gjennomført et erverv. Ordlyden kan likevel ikke anses som klar.

Begge parter har vist til lovens forarbeider til støtte for sitt syn.

Bakgrunnen for tilføyelsen av § 6-24 er i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 62 (punkt 15.1) beskrevet slik:

Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter fritaksmetoden, ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 bare omfatter kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter. Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring.

Det fremkommer av dette at det sentrale ved lovendringen var å gjeninnføre fradragsrett for utgifter som før fritaksmetoden var direkte fradragsberettiget, dvs. uten krav om aktivering. Departementet viste i denne sammenheng særlig til løpende eierkostnader. Som eksempel på slike kostnader vises i proposisjonen side 63 andre spalte til «kostnader til administrasjon og strategi».

Som motsetning til løpende eierkostnader fremhevet man kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader. For slike kostnader ble det fastsatt gjennom § 6-24 andre ledd at det ikke skulle skje noen endring, dvs. at fritaksmetoden fortsatt skulle gjelde. Det er dermed på det rene at det heller ikke etter vedtakelsen av skatteloven § 6-24 er fradragsrett for ervervs-kostnader i de tilfellene der et aksjekjøp blir gjennomført.

Lagmannsretten kan ikke se at det spørsmålet denne saken gjelder, ervervs-kostnader i et tilfelle der det ikke blir gjennomført noe erverv, er berørt i forarbeidene til skatteloven § 6-24. Det man var opptatt av, var på den ene siden løpende eierkostnader og på den andre siden kostnader som før fritaksmetoden var aktiveringspliktige. Ervervs-kostnader når ervervet ikke blir gjennomført, kan ikke anses som løpende eierkostnader, men det er heller ikke tale om kostnader som var aktiveringspliktige før fritaksmetoden.

Det foreligger ikke rettspraksis som behandler anvendelsen av skatteloven § 6-24 på kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke blir gjennomført. Det er gjennom Rt-2015-1068 avsnitt 57-58 avklart at rekkevidden av fradragsretten etter § 6-24 første ledd er tilsvarende den alminnelige regelen i § 6-1, men avgjørelsen gjelder ikke virkeområdet for § 6-24 andre ledd, som er det avgjørende i denne saken.

Det foreligger heller ikke klar og entydig ligningspraksis om dette spørsmålet. Fram til 2007/2008-utgaven ble det i Lignings-ABC gitt uttrykk for at det foreligger generell fradragsrett

for kostnader knyttet til ikke gjennomførte aksjeerverv. Dette er senere endret. I Lignings-ABC 2015 side 1329-1330 (punkt 4.3) angis det at for aksjer som faller under fritaksmetoden, foreligger det ikke fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader ved oppkjøp som ikke gjennomføres. Det vises i den forbindelse til skatteloven § 6-24 andre ledd og Skattedirektoratets uttalelse 8. mai 2013 (Utv-2013-1181). I denne uttalelsen fra Skattedirektoratet angis det, uten nærmere begrunnelse, at § 6-24 andre ledd gjelder også for transaksjonskostnader knyttet til oppkjøpsforsøk som mislykkes. I en avgjørelse fra Klagenemnda for oljeskatt 16. desember 2013 er det lagt til grunn at det foreligger fradragsrett for kostnader knyttet til ikke gjennomførte aksjeerverv.

Etter lagmannsrettens syn tilsier hensynet til sammenheng i regelverket at skatteloven § 6-24 andre ledd tolkes i samsvar med det som etter lagmannsrettens syn er den mest naturlige forståelsen av lovens ordlyd. Det innebærer at begrepet «ervervskostnader» også omfatter kostnader til erverk som ikke er gjennomført. Lagmannsretten legger vekt på at hovedregelen etter fritaksmetoden er at utgifter til erverk av aksjer ikke kommer til fradrag på noe tidspunkt, verken direkte eller gjennom krav til aktivering. Det gir da etter lagmannsrettens syn best sammenheng i regelverket at det heller ikke foreligger fradragsrett i de tilfellene der et oppkjøp ikke blir gjennomført. Skatteloven § 6-24 må sees om et begrenset unntak fra den hovedregelen som følger av fritaksmetoden. Det er ikke naturlig å utvide virkeområdet for en slik unntaksregel.

Lagmannsretten bemerker at skatteloven § 6-24 andre ledd nå er endret ved endringslov 18. desember 2015 nr. 115. Det er ved lovendringen presisert at regelen om at det ikke gis fradrag, gjelder uavhengig av om erverk eller realisasjon gjennomføres. Bestemmelsen lyder nå slik:

Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverk eller realisasjon gjennomføres.

Lovendringen er begrunnet i Prop. 1 LS (2015-2016) side 171-173. Departementet viser til at det er oppstått en uklarhet som følge av at ulike klagenemnder i skatteetaten har lagt til grunn ulik forståelse av skatteloven § 6-24 andre ledd. Det er også vist til tingrettsdommen i denne saken. Departementet uttaler blant annet (proposisjonen side 172):

Ved erverk av aksjer som omfattes av fritaksmetoden, skal det ikke gjennomføres noe gevinst- eller tapsoppgjør i forbindelse med realisasjon av aksjen. Ervervskostnader kommer derfor ikke til fradrag hvis kjøpet gjennomføres. Etter departementets syn tilsier sammenhengen i systemet at denne typen kostnader heller ikke kommer til fradrag i tilfeller der kjøpet ikke blir gjennomført.

Den uklarheten som er oppstått med hensyn til om kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, er uheldig. Det er særlig uheldig at ulike klagenemnder i Skatteetaten behandler slike saker ulikt. Som nevnt ovenfor foreligger det en tingrettsdom om spørsmålet. Denne dommen er imidlertid anket. Det kan derfor ta tid før en endelig avklaring foreligger. Departementet foreslår derfor at det inntas en presisering i skatteloven § 6-24 annet ledd slik at kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, på samme måter som ervervskostnader for aksjer der ervervet gjennomføres, ikke er fradragsberettiget.

Departementets uttalelser i denne proposisjonen er i forhold til denne saken å anse som etterarbeider og har begrenset rettskildemessig vekt. Samtidig må lovendringen, ut fra den begrunnelsen som er gitt for den, forstås slik at man ikke har tatt sikte på å endre gjeldende rett.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig, og at staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter må frifinnes.

Etter det resultatet lagmannsretten er kommet til, har staten vunnet saken både for tingretten og lagmannsretten og skal tilkjennes sakskostnader etter tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ikke grunn til å anvende unntaksregelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

For lagmannsretten har statens prosessfullmektig inngitt kostnadsoppgave på totalt kr 82.250, hvorav kr 71.050 er salær og kr 11.200 er utgifter til kopiering av utdrag ol. I tillegg kommer rettsgebyret med kr 20.640. I og med at saken for lagmannsretten er ført av Regjeringsadvokaten, er det ikke medtatt merverdiavgift.

For tingretten innga statens prosessfullmektig kostnadsoppgave på totalt kr 118.322 uten merverdiavgift. Av dette var kr 1122 utgifter og resten salær. I og med at saken for tingretten ble ført av en privatpraktiserende advokat, kommer merverdiavgift i tillegg med kr 29.580. Totalt salærkrav utgjør dermed kr 147.902.

Lagmannsretten finner at de angitte kostnadene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5, og legger oppgavene til grunn. Samlede kostnader for tingretten og lagmannsretten utgjør kr 250.792.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.*
- 2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler EVRY ASA 250 792 - tohundreogfemtitusensjuhundreognittito - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*

SKN 16-004 Skillet vedlikehold/påkostning

Lovstoff: Skatteloven § 6-11, jf. § 6-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 11. desember 2015, **sak nr.:** LB-2014-190563

Dommere: Lagdommer Mette Jenssen, lagdommer Per Racin Fosmark, lagdommer Eirik Vikanes. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-20355 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-190563 (14-190563ASD-BORG/01).

Parter: Norrøna Eiendom AS (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

Sammendrag: Spørsmålet i saken gjaldt den skattemessige klassifiseringen av utgifter til rehabilitering av en bygård. Skattemyndighetene hadde skjønnsmessig fordelt kostnadene med 75 prosent som vedlikehold og 25 prosent som påkostninger. Lagmannsretten fant at skattemyndighetenes skjønnsmessige fordeling syntes rimelig og forsvarlig. Det var rettslig uenighet mellom partene om forståelsen av det skattemessige vedlikeholdsbegrepet, nærmere bestemt om i hvilke tilfeller en kan ta hensyn til et «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeid. Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene i at funksjonen til den aktuelle delen av eiendommen må opprettholdes for at det skal tas hensyn til «tenkt vedlikehold».

Saken gjelder:

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013. Hovedspørsmålet i saken er om skatteklagenemnda har lagt riktig rettsanvendelse til grunn ved sin skattemessige klassifisering av vedlikeholds- og rehabiliteringsomkostninger. Det sentrale er forståelsen av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11.

Sakens bakgrunn:

Norrøna Eiendom AS (heretter også Norrøna) inngår i konsernet E. C. Dahls Eiendom AS, som igjen inngår i konsernet Reitan Eiendom AS. Norrøna er et eiendomsselskap som i det aktuelle tidsrommet var eier av Thomas Angells gate 20 (Norrønagården) i Trondheim. Eiendommen ble oppført tidlig på 1960-tallet, og Norrøna kjøpte eiendommen rundt 1980. Bygget består av underkjeller, kjeller og fem etasjer. Eiendommen er et kombinert bygg bestående av hybler og butikklokaler. I perioden 2007 til 2008 ble kjeller samt 1. og 2. etasje rehabilitert. Før renoveringsarbeidene var kjelleren benyttet som lager, lokalene i 1. etasje til butikker og 2. etasje benyttet som kafe/selskapslokale. Etter rehabiliteringen er disse lokalene tilpasset to nye leietagere som driver butikker, og som disponerer hver sin del av 1. og 2. etasje i tillegg til kjelleren.

De samlede utgiftene til renovering/rehabilitering beløp seg til 17 298 275 kroner. Av dette aktiverte Norrøna 2 428 763 kroner for senere avskrivninger, mens selskapet utgiftsførte det resterende beløpet som vedlikehold. Ved bokettersyn med rapport av 22. desember 2011 kom det frem opplysninger som etter skattemyndighetenes oppfatning tilsa at en større del av utgiftene skulle vært aktivert. Ved skattekontorets vedtak av 28. august 2012 ble 3 400 000 kroner av vedlikeholdsfradraget for 2008 tilbakeført og tillagt avskrivningsgrunnlaget. Vedtaket ble påklaget, men skatteklagenemnda fastholdt ligningen i vedtak av 26. juli 2013. Norrøna tok deretter ut stevning 2. februar 2014, og staten inngav tilsvaer 3. mars 2014.

Oslo tingrett avsa 16. oktober 2014 dom med slik slutning:

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Norrøna Eiendom AS betaler saksomkostnader til Staten v/Skatt Midt-Norge med kr.127.352 - kronerett hundre og tjuesyvtusen tre hundre og femti - innen 2 - to - uker fra dommens forkynning.

Norrøna Eiendom AS har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble avholdt 1. desember 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Norrøna Eiendom AS møtte sammen med sin prosessfullmektig og gav partsforklaring. Staten v/Skatt Midt-Norge var representert ved sin prosessfullmektig og en seniorskattejurist fra Skatt Midt-Norge. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Norrøna Eiendom AS, har i hovedtrekk anført:

Skattemyndighetene har ikke lagt riktig rettsanvendelse til grunn ved sin skattemessige klassifisering av rehabiliteringsomkostningene vedrørende Thomas Angells gate 20. Saken er prinsipiell og har stor betydning for det eiendomskonsernet Norrøna er en del av.

Det har under saksforberedelsen fremkommet uklarhet om dokumentasjonen om de faktiske forhold. Staten har bestridt at ulike arbeider er dokumentert. Derfor har det vært nødvendig med noe bevisføring for lagmannsretten. Lagmannsretten kan prøve både faktum og jus.

Det gis fradrag for omkostninger til vedlikehold av hus, jf. skatteloven § 6-1 og § 6-11. Arbeidene mister ikke sin karakter av vedlikehold selv om det brukes andre materialer, eller lokalene tilpasses annen virksomhet, så lenge arbeidene ikke innebærer en relativ standardheving, eller eventuelle endringsarbeider innebærer en merutgift. Det kan kreves fradrag for utgifter som representerer en standardforbedring så langt utgiftene ikke overstiger det et vanlig vedlikehold ville kostet. Dette prinsippet er et meget sentralt punkt og er ikke hensyntatt av ligningsmyndighetene i denne saken.

Når det gjelder den elektriske installasjonen, anføres det at det foreligger full fradragsrett for utgiftene til utskiftning av deler av det elektriske anlegget. Problemstillingen knytter seg i hovedsak til at deler av det elektriske anlegget før utskiftningen betjente et storkjøkken, mens det etter utskiftningen betjener et butikklokale. Et elektrisk anlegg kan ikke få endret funksjon når en går fra storkjøkkenet til butikklokale, ettersom et elektrisk anlegg - uavhengig av virksomhet i bygget - har som formål å føre frem elektrisitet til de ulike uttak i lokalene. Anleggets komponenter er så fysisk/teknisk funksjonelt og økonomisk integrert at det skattemessig fremstår som ett vurderingsobjekt. Det nye anlegget innebærer også en standardsenkning, og utgiftene var vesentlig lavere enn om man hadde vedlikeholdt det eksisterende anlegg uten nedskalering. Det forelå et reelt behov for reparasjon eller vedlikehold.

Det er ikke bestridt at storkjøkkenet hadde oppnådd sin tekniske og funksjonelle levetid, og at det var nødvendig med utskiftning. Riveomkostningene må klassifiseres som en ren vedlikeholdsomkostning. Rivning av kjøkkenet var nødvendig på grunn av kjøkkenets tilstand. Kjøkkenet stod på løpende gulvbelegg, og det rivningsarbeidet som ble utført, ville derfor vært helt nødvendig dersom kjøkkenfunksjonen skulle vært i behold. I tillegg var gulvet modent for utskiftning. Det vil uansett foreligge fradragsrett for riveomkostningene etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 som driftskostnad.

Det foreligger fradragsrett for omkostningene til rivning av innervegger. Veggene stod på gulv som krevde utskiftning for vedlikeholdsformål. Så lenge arbeidene ikke innebærer en aktiveringspliktig standardheving eller at endringsarbeidene innebærer en merutgift, er det

irrelevant for vedlikeholdsvurderingen hvorvidt arbeidene ble gjort for å tilpasse en annen virksomhet.

Det er ikke bestridt at det forelå et vedlikeholdsbehov for fasaden. Det foreligger full fradragsrett for omkostningene knyttet til fasaden, da omkostningene til fasaden var lavere enn vedlikehold av eksisterende fasade i sin opprinnelige utforming. Arbeidene innebærer ikke en merutgift. Og det foreligger derfor ikke aktiveringsplikt for noen del av utgiftene. Vedlikeholdsarbeid omfatter mer enn arbeider som bidrar til å konservere gjenstanden.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det skal gis fradrag for rive- og rehabiliteringskostnader, herunder kostnader til fasade, elektrisk anlegg, innervegger og rivning av storkjøkkenet.
2. Ankende part tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemothparten, staten v/Skatt Midt-Norge, har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 er gyldig. Etter skatteyters valg er saken begrenset til prøving av skatteklagenemndas rettsanvendelse, jf. Oslo tingretts rettsbok av 1. april 2014.

Den langt største delen av omkostningene som påløp, aksepterte skattemyndighetene som fradragsberettiget vedlikehold ved ligningen. Etter en konkret vurdering av de arbeidene som var utført, kom ligningsmyndighetene til at en del av utgiftene ikke kunne anses som vedlikehold, men måtte anses som påkostning som er gjenstand for aktivering.

Skatteklagenemndas vedtak bygger på den rettsoppfatning at fradragsrett for vedlikeholdsutgifter ikke omfatter fradragsrett for utgifter som er pådratt på objekt/gjenstand som ikke lenger skal beholde samme funksjon som tidligere. Formuesobjektet må beholde den aktuelle funksjonen for at det skal tas hensyn til «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeid. Den rettslige uenigheten mellom partene antas å gjelde dette punkt.

Det var tidligere installert et storkjøkken som ble benyttet i forbindelse med kafedrift i 2. etasje. Dette ble fjernet da utleier ville ominnrede lokalene til butikklokaler, hvor det ikke er behov for storkjøkkenet. Det elektriske anlegget som forsynte kjøkkenet med strøm, og hvor det på grunn av energimengden var behov for en ekstra dimensjon, ble fjernet av samme grunn. Da formuesobjektet ikke skulle ha samme funksjon som tidligere, ble det ikke gitt fradrag for riveomkostninger vedrørende storkjøkkenet og tilhørende omlegging av det elektriske anlegget. Med tilsvarende begrunnelse ble det ikke gitt fradrag for utgifter til fjerning av innervegger for å omgjøre lokalene til to åpne butikklokaler.

I forbindelse med rehabiliteringen ble fasaden trukket ut i gateplan, og det ble etablert et nytt inngangsparti. Bygningsmyndigheten i Trondheim har ansett dette som en utvidelse av bygget. Skatt Midt-Norge fastholder at utgiften til utvidelse av bygningen ikke kan anses som vedlikehold. Det er derfor riktig rettsanvendelse når deler av utgiftene til ny fasade ikke ble ansett fradragsberettiget.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsrettens syn på saken:

1. Konklusjon

Lagmannsretten har, som tingretten, kommet til at skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 er gyldig. Skattemyndighetene har foretatt en skjønnsmessig fordeling mellom fradragsberettigete vedlikeholdsutgifter og aktivering. Rettsanvendelsen fremstår som riktig, og skjønnet synes godt overveiet og begrunnet. Norrøna Eiendom AS må også betale saksomkostninger til staten v/Skatt Midt-Norge.

2. Rammen for saken

Partene er uenige om hva som er rammen for saken. Norrøna mener at både faktum og jus er omfattet av lagmannsrettens prøvelsesrett. Staten mener derimot at tvistetemaet i saken - etter skatteytters valg - er begrenset til prøving av skatteklagenemndas rettsanvendelse. Det er særlig vist til rettsboken fra planmøtet i tingretten, hvor Norrønans daværende prosessfullmektig presiserte at det utelukkende er Skatt Midt-Norges rettsoppfatning som er gjenstand for domstolsprøving, noe tingretten også la til grunn. Staten har imidlertid ikke hatt formelle innvendinger mot at Norrønans partsrepresentant og vitner har forklart seg om faktiske forhold.

Etter lagmannsrettens syn får ikke uenigheten mellom partene på dette punkt noen betydning for avgjørelsen av saken. Retten har derfor ingen grunn til å foreta noen nærmere vurdering av spørsmålet om sakens rammer. Partene er i det alt vesentlige enige om faktum, og den bevisføring som har vært i lagmannsretten, har ikke hatt nevneverdig betydning for lagmannsrettens resultat. Lagmannsretten bemerker forøvrig at retten har full prøvelsesrett.

3. Vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11

Generelt:

Saken gjelder den skattemessige behandlingen av Norrønans utgifter til rehabilitering og vedlikehold av kjeller, 1. og 2. etasje i Thomas Angells gate 20 i 2007 og 2008. Konkret er det spørsmål om hvor mye av de samlede utgiftene på 17 298 275 kroner som kan utgiftsføres direkte, og hvor mye som skal anses som aktiveringspliktige endrings-/påkostningsarbeider. Skattekontoret, med tilslutning av skatteklagenemnda, konkluderte med at vedlikeholdsfradraget skjønnsmessig kunne fastsettes til 75 prosent, slik at 25 prosent ble ansett som aktiveringspliktige endrings-/påkostningsarbeider. For enkelte arbeider ble det lagt til grunn en høyere andel aktiveringspliktige kostnader. Skattekontorets vedtak innebar at vedlikeholdsfradraget i 2008 ble tilbakeført med til sammen 3 400 000 kroner. Da Norrøna ble innrømmet en saldoavskrivning for 2008 på to prosent, ble økningen i inntekten på 3 332 000 kroner.

Hovedregelen om fradrag for vedlikeholdsutgifter følger av skatteloven § 6-1 første ledd som bestemmer:

Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i § 6-10 til § 6-32.

I skatteloven § 6-11 er det en særregel vedrørende vedlikehold av blant annet hus. Bestemmelsen lyder:

Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel. Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.

Denne bestemmelsen presiserer fradragsregelen som følger av hovedregelen i § 6-1, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 60. Lagmannsretten legger derfor til grunn at forståelsen av § 6-11 er avgjørende for det spørsmål lagmannsretten skal ta stilling til, og at skatteyder eventuelt ikke kan få en utvidet fradragsrett for vedlikehold etter hovedregelen i § 6-1.

Etter skatteloven § 6-11 første punktum gis fradrag for utgiftene til vedlikehold av hus som benyttes i næring. Dette er en regel om direkte utgiftsføring. Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov, jf. Rt-1999-1303 (på side 1307). Det er ingen uenighet mellom partene om at eiendommen Thomas Angells gate 20 hadde et stort vedlikeholdsbehov.

Som påkostning anses utbedringer som går ut over det å holde objektet i samme stand som da det var nytt. Utgiftene skal da aktiveres som en del av kostprisen. Som endringsarbeid anses arbeid som gir objektet en ny funksjon eller endret utforming som ikke er foranlediget av et vedlikeholdsbehov. Det er ingen uenighet mellom partene når det gjelder dette grunnleggende skillet mellom vedlikehold og påkostning/endringsarbeid. Det er også enighet om at renoveringen av Thomas Angells gate 20 innbar både vedlikehold og påkostninger.

Hovedproblemstillingen i saken er knyttet til de endringsarbeider som ble foretatt. Norrøna har fremhevet at hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til meromkostninger, kan omkostningene anses som en del av vedlikeholdsomkostningene - og utgiftsføres direkte. Dette såkalte merutgiftssynspunktet innebærer at det kan kreves fradrag for utgifter som representerer en standardforbedring så langt utgiftene ikke overstiger det et vanlig vedlikehold ville kostet. Norrøna anfører at dette er et sentralt prinsipp som skatteklagenemnda og skattekontoret ikke har hensyntatt, og at likhetsprinsippet er brutt.

Staten er delvis enig i dette merutgiftssynspunktet. Der hvor forbedring/endringsarbeid blir utført, men hvor det likevel var behov for vedlikehold, er det adgang til å utgiftsføre et beløp tilsvarende hva vedlikeholdsomkostningene ville utgjort («tenkt vedlikehold»). Dette har også skattekontoret lagt til grunn i sitt vedtak. Omkostninger ut over hva vedlikeholdsomkostningene ville utgjort, må aktiveres som påkostning.

Det fremgår imidlertid av vedtaket at eiendommen må beholde den aktuelle funksjon for at det skal tas hensyn til et «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeid. Er funksjonen borte, kan det ikke gis fradrag for det tenkte vedlikeholdet som om denne funksjonen skulle være i behold.

Lagmannsretten legger til grunn at den rettslige uenigheten mellom partene først og fremst gjelder dette punktet; at objektet må beholde den aktuelle funksjon.

Lagmannsretten har kommet til at funksjonen til den aktuelle delen av eiendommen må opprettholdes for at det skal tas hensyn til «tenkt vedlikehold». Lagmannsretten viser til Lignings-ABC 2014/15 side 1535, hvor det under temaet «Vedlikehold» punkt 5.4 heter:

Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endringen, basert på den funksjon den aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Dette forutsetter at funksjonen til den aktuelle delen av formuesgjenstanden opprettholdes. Hvis for eksempel et bad flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som måtte vært utført på det gamle badet, for eksempel ved utskifting av baderomsinnredningen om den hadde skader eller annet vedlikeholdsbehov. Derimot gis ikke fradrag hvis det ikke installeres noe nytt bad i bygget.

I Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utg. 2009 side 181 uttales det at «[f]or at det overhodet skal foreligge vedlikehold, er det en forutsetning at det dreier seg om *samme gjenstand* før og etter arbeidene».

Lagmannsretten bemerker for øvrig at det kan foreligge påkostning selv om gjenstanden ikke er blitt mer verd enn før. Typisk eksempel er flytting av vegger og vinduer for å tilpasse brukers behov, se Zimmer op.cit. side 180.

Som nevnt konkluderte skattekontoret med at vedlikeholdsfradraget skjønnsmessig kunne fastsettes til 75 prosent, slik at 25 prosent ble ansett som aktiveringspliktige endrings-/påkostningsarbeider. Norrøna har følgelig fått direkte utgiftsført en vesentlig del, tre fjerdedeler av utgiftene. På fire konkrete punkter mener imidlertid Norrøna at skattemyndighetene har foretatt en feil rettslig vurdering av vedlikeholdsbegrepet, og lagmannsretten vil nå gå nærmere inn på hver enkelt av disse postene. Det skal foretas en post for post vurdering, ingen helhetsvurdering, jf. Lignings-ABC 2014/15 side 1535 og Jan Syversen, Vedlikeholdsutgifter og skatt, Revisjon og Regnskap nr. 4/1996, side 169 punkt 4.5.2. Det bør også vises en viss tilbakeholdenhet med å fravike skattemyndighetenes skjønnsutøvelse.

Omkostninger til rivning av storkjøkken:

Det er enighet om at storkjøkkenet hadde oppnådd sin tekniske og funksjonelle levetid, og at det forelå et betydelig vedlikeholdsbehov. Kjøkkenet stod på et gulv som var modent for utskifting og måtte vedlikeholdes. Norrøna har anført at riveomkostningene må klassifiseres som en ren vedlikeholdsomkostning.

Lagmannsretten kan ikke se at utgiftene til rivning kan regnes som en vedlikeholdsutgift. Dette gjelder selv om det eventuelt var praktisk å fjerne kjøkkenet for å kunne vedlikeholdet gulvet. Avgjørende er at kjøkkenet ikke er blitt erstattet av et nytt kjøkken, slik at den aktuelle funksjonen ikke er beholdt, jf. det som er sagt ovenfor om dette vilkåret. I en slik situasjon, hvor det ikke skjer noen utskifting, kan man ikke legge til grunn «tenkt vedlikehold». Skattemyndighetenes rettsanvendelse er ikke feil her.

Omkostninger til rivning av innervegger:

Det er enighet om at gulvet hadde et vedlikeholdsbehov. Norrøna har anført at det var nødvendig å rive innerveggene, ettersom veggene stod på løpende gulvdekke. Vedlikehold forutsatte derfor at innerveggene ble fjernet. Endringen førte ikke til økte omkostninger, og det ble satt opp igjen et mindre antall lettvegger. Norrøna har vist til Lignings-ABC 2015 vedrørende skillet vedlikehold/påkostning punkt 5.2, og at omkostningen må anses som en ren vedlikeholdsomkostning.

Lagmannsretten kan ikke se at det at innerveggene stod på «løpende gulv», og at det kunne være praktisk å fjerne dem for å vedlikeholde gulvet, er avgjørende. Innerveggene i 2. etasje er for en stor del ikke satt opp igjen, og det er nå etter det opplyste to store rom i etasjen tilpasset de to klesforretningene der. Rivningen av innerveggene synes i all hovedsak å være begrunnet i et ønske om å tilpasse lokalene etter leietagernes behov. Lagmannsretten kan derfor ikke se at skattemyndighetene har lagt feil rettsanvendelse av vedlikeholdsbegrepet til grunn, og skjønnsutøvelsen fremstår ikke som uriktig eller vilkårlig.

Rehabilitering av fasade:

Det er enighet om at fasaden trengte vedlikehold. Norrøna har anført at det kan kreves fradrag for utgifter som representerer en standardforbedring så langt utgiftene ikke overstiger det et vanlig vedlikehold ville ha kostet. Omkostningene til arbeidene på fasaden var lavere enn alternativet vedlikehold av eksisterende fasade. Det var rimeligere og mer rasjonelt enn å føre driftsmidlet tilbake til sin opprinnelige standard. Reelle hensyn taler for et merutgiftssynspunkt. Norrøna anfører at det ikke var rasjonelt å holde fast ved foreldete byggestandarder. Skattevedtaket bryter med dette på grunn av endret funksjon og innebærer usaklig forskjellsbehandling.

Lagmannsretten bemerker at fasaden er endret i utseende og materialvalg. I 1. etasje er fasaden trukket lengre ut, og den har også fått nye inngangsparti med ny plassering. Skattemyndighetene godkjente derfor 75 prosent av utgiftene som vedlikeholdsfradrag, men at 25 prosent av utgiftene måtte aktiveres. For lagmannsretten fremstår arbeidet som mer omfattende enn det å opprettholde bygningen i den stand den opprinnelig var. Funksjonen er endret. Utgiftene kan derfor ikke i sin helhet anses som vedlikehold. Lagmannsretten kan følgelig ikke se at skattekontorets rettsanvendelse her er feil, og en fordeling på 75-25 prosent fremstår ikke som uriktig eller vilkårlig. Det foreligger ikke usaklig forskjellsbehandling.

Utskiftning av deler av det elektriske anlegget:

Det er enighet om at det var et reelt behov for vedlikehold av el-anlegget. Norrøna har anført at hvorvidt anlegget er tilpasset ny aktivitet er irrelevant, med mindre arbeidene innebærer en merutgift. Omkostninger til vedlikehold av anlegg av samme slag (betjening av storkjøkken) ville vært fradragsberettiget som vedlikehold. Norrøna har videre vist til at det nye anlegget er mindre avansert enn det tidligere anlegget. Arbeidene innebar en relativ standardsekning grunnet konvertering fra kafévirksomhet til butikkvirksomhet.

Når det gjelder omkostningene til utskiftning av deler av det elektriske anlegget, har skattemyndighetene godkjent at 75 prosent av utgiftene direkte utgiftsføres, og at 25 prosent av utgiftene aktiviseres. El-anlegget er tilpasset og dimensjonert den nye aktuelle bruken som er butikklokaler, noe som ble bekreftet av det sakkyndige vitnet Jan Petter Skar. Det er ikke lenger

kafé og storkjøkkenet i 2. etasje. I forbindelse med rivningen av storkjøkkenet, måtte det elektriske anlegget som forsynte kjøkkenet med strøm, og som på grunn av energibehovet hadde en ekstra dimensjon, også rives. Selv om el-anlegget fortsatt skal levere strøm til uttakspunkter, må det avgjørende være at anlegget er tilpasset den nye bruken av lokalene til butikk, og at den delen som leverte strøm til storkjøkkenet ble revet. Lagmannsretten mener derfor at skattemyndighetene her har lagt til grunn riktig rettsanvendelse, og at det utviste skjønn vedørende fordelingen på vedlikeholdsfradrag og aktivering synes rimelig og forsvarlig.

Anken har etter dette ikke ført frem og skal forkastes.

4. Saksomkostninger

Lagmannsretten:

Staten v/Skatt Midt-Norge har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine saksomkostninger for lagmannsretten. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Norrøna Eiendom AS helt eller delvis for erstatningsansvaret. Saken har etter lagmannsrettens syn ikke reist prinsipielle spørsmål som det var viktig for den ankende part å få en rettsavklaring på.

Staten har innlevert saksomkostningsoppgave på til sammen 103 071 kroner, hvorav 71 400 kroner eks. mva. utgjør salær. Norrøna har ikke hatt bemerkninger til oppgaven. Lagmannsretten anser at omkostningene har vært nødvendige, og omkostningsoppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd.

Tingretten:

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når det gjelder saksomkostninger for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Det er derfor ikke grunnlag for å gjøre endringer i tingrettens saksomkostningsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Norrøna Eiendom AS betaler i saksomkostninger for lagmannsretten til staten v/Skatt Midt-Norge 103 071 - etthundreogtretusenogsyttién - kroner innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.*

Tingrettsdommer

SKN 16-005 Ligningen av tjenestemenn tilknyttet NATO

Lovstoff: Skatteloven § 2-1 åttende ledd.

Oslo tingrett: Dom av 9. juli 2015, **sak nr.:** TOSLO-2013-178278

Dommer: Dommerfullmektig Øystein Vartdal Riise.

Parter: Erik Anders Coldevin, Jan Morten Karlsen, Truls Grasmo, Hans Petter Midttun, Stig Ingar Frankring, Geil Olav Standahl, Aksel Strømsheim og Ronny Sørby (for alle: advokat Jarle Schelander) mot Staten v/Skatt øst (advokat Ida Thue).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for i alt åtte saksøkere hvor sakene var forent til felles behandling. Alle vedtakene gjaldt skatteloven § 2-1 åttende ledd annet punktum, som regulerer hvorvidt tjenestemenn sendt utenlands i forbindelse med Norges medlemskap i NATO skal regnes som bosatt i utlandet for skattemessige formål. Tingretten fant at ligningen måtte oppheves for samtlige saksøkere, og at de ved ny ligning skulle lignedes som bosatt i utlandet.

1 Fremstilling av saken

Saken gjelder gyldigheten av ligninger for i alt åtte saksøkere hvor sakene er forent til felles behandling. Det er tale om totalt elleve vedtak, hvorav åtte vedtak fra skatteklagenemnda, ett vedtak fra skattekontoret og to vedtak ved ordinær ligning. Alle vedtakene gjelder skatteloven § 2-1 (8) annet punktum, som regulerer hvorvidt tjenestemenn sendt utenlands i forbindelse med Norges medlemskap i NATO, skal regnes som bosatt i utlandet for skattemessige formål.

De åtte saksøkerne og vedtakene er tre vedtak fra skatteklagenemnda 18. mars 2013: Truls Grasmo for inntektsårene 2009 - 2010, Ronny Sørby for inntektsårene 2009-2010 og Geir Olav Standahl for inntektsåret 2008. Det er ett vedtak fra skatteklagenemnda 2. september 2013 for Erik Anders Coldevin for inntektsårene 2008-2011. De fire siste saksøkerne er: Aksel Strømsheim, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsårene 2009-2012. Hans Petter Midthun, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsårene 2010-2011, og vedtak 15. oktober 2014 ved ordinær ligning for inntektsåret 2013. Stig Ingar Frankrig, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsåret 2010, og vedtak fra skatteklagekontoret 4. juli 2014 for inntektsårene 2011-2012. Jan Morten Karlsen, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsårene 2009-2011, og vedtak 25. juni 2014 ved ordinær ligning for inntektsåret 2013.

Alle de åtte saksøkerne har tjenestegjort i utlandet, tilknyttet ulike organer i NATO. Alle saksøkerne hevder at i de årene de bodde i utlandet også skal anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. skatteloven § 2-8 [skal vel være § 2-1] (8) annet punktum. I samtlige elleve vedtak

har derimot skattemyndighetene (staten v/Skatt øst - saksøkte) konkludert med at saksøkerne anses som bosatt i Norge også i de årene de bodde i utlandet. Konsekvensen av å bli ansett som skattemessig bosatt i utlandet er at lønnsinntekten vil være fritatt fra kommuneskatt. Lønnsinntekt fra Staten blir likevel beskattet, jf. skatteloven § 2-3 (1) bokstav g og § 2-36 (3). Lønningen blir således kun beskattet med statsskatt, noe som totalt sett vil innebære en lavere skattesats.

Alle saksøkerne tjenestegjorde som nevnt som representanter i NATO-organer, og/eller som rådgivere og stedfortreder til norske representanter. De åtte var tilknyttet følgende organer:

- (1) Eric Coldevin, (2) Truls Grasmø, (3) Geir Standahl og (4) Jan Morten Karlsen, tjeneste ved NATOs hovedkvarter, som senior stabsoffiserer (SSO'er) for Norges faste representant i militærkomiteen, og selv representanter i blant annet komiteer under North Atlantic Council (NAC) og arbeidsgrupper under militærkomiteen.
- (5) Hans Petter Midttun, tjeneste ved NATOs strategiske militære hovedkvarter SHAPE, som stab og stedfortreder for nasjonal militær representant (NMR) ved SHAPE.
- (6) Stig Frankrig, tjeneste ved NATOs strategisk militære hovedkvarter HQ SACT, som stab og stedfortreder for nasjonal militær representant ved HQ SACT.
- (7) Aksel Strømsheim, tjeneste ved NATOs hovedkvarter, som del av NATOs Consultation, Command and Communications Agency (NC3A) sin del av IMS (International Military Staff).
- (8) Ronny Sørby, tjeneste ved NATO School.

Samtlige saksøkere hevder at de har tjenestegjort ved NATO-organer som omfattes av unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Saksøkerne har derfor stevnet Staten v/Skatt Øst (heretter benevnt «Staten») inn for Oslo tingrett. Erik Anders Coldevin var den av saksøkerne som tok ut stevning først, den 23. oktober 2013. Truls Grasmø, Ronny Sørby og Geir Ove Standahl tok ut stevning 24. oktober 2013. Hans Petter Midttun tok ut stevning 20. november 2014. Stig Ingar Frankrig, og Aksel Strømsheim tok ut stevning 24. november 2014. Jan Morten Karlsen tok ut stevning 27. november 2014. Samtlige saker ble forent til felles behandling, med hjemmel i tvisteloven § 15-2. Samtlige åtte saker behandles således under sak 13-178278TVI-OTIR/05. Hovedforhandling i saken ble avholdt i Oslo tingrett 23-25. mai 2015. Alle saksøkerne møtte, hvorav fem av saksøkerne avga partsforklaring. Staten v/skatt øst avga ikke partsforklaring. Retten mottok ikke vitneforklaringer, og det var heller ikke nødvendig med befaring.

2 Partenes påstandsgrunnlag og påstander

Saksøkerne har i det vesentligste anført:

Alle åtte saksøkere har tjenestegjort i utlandet, tilknyttet ulike organer i NATO. Alle saksøkerne mener de for årene de bodde i utlandet også skal anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Skatteklagenemnda har imidlertid fattet vedtak der

saksøkerne anses som bosatt i Norge også i de årene de bodde i utlandet. Vedtakene er etter saksøkernes oppfatning ugyldige, og må oppheves.

Skatteloven § 2-1 (8) lyder slik:

«Utsendt utenriktjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, og utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon, anses som bosatt i utlandet. Det samme gjelder for arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet.»

Skatteloven § 2-1 (8) annet punktum kom inn i loven ved revisjonen av skatteloven med virkning fra 1999. Før 1999 var regelen lovfestet i en egen særlov, Lov om midlertidig tillegg til skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6. Bestemmelsens ordlyd var da:

«Tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet, er i skatterettslig henseende å anse som bosatt i utlandet.»

Alle saksøkerne har vært norske representanter i ulike NATO-organ. De seks første saksøkerne har i tillegg vært stedfortredere, rådgivere og senior stabsoffiserer for andre representanter.

De to lovbestemmelsene bruker begge uttrykket «Atlanterhavspaktens organisasjon». Uttrykket skal forstås slik at Atlanterhavspaktens organisasjon er den organisasjon som til enhver tid blir vedtatt av Atlanterhavspaktens organer i tråd med Atlanterhavspakten av 4. april 1949 artikkel 9. Atlanterhavspaktens artikkel 9 lyder slik (norsk oversettelse):

«Partene oppretter herved et råd, hvor hver av dem skal være representert, til å behandle saker som angår iverksettelsen av denne traktat. Rådet skal være slik organisert at det er i stand til å tre sammen hurtig til enhver tid. Rådet skal opprette de underordnede organer som måtte være nødvendige. Særlig skal det øyeblikkelig opprette en forsvarskomite som skal anbefale forholdsregler for iverksettelsen av artiklene 3 og 5.»

Alle åtte saksøkerne har tjenestegjort som representanter, eller som personale til representanter, i underordnede organer til NATOs øverste råd, opprette av rådet etter art 9. Norske representanter omfattes av bestemmelsen.

Alle åtte saksøkerne har også krav på å bli lignet som bosatt i utlandet basert på bindende ligningspraksis. Den aktuelle regelen har blitt praktisert slik at norske representanter og deres personale til organer opprettet av Atlanterhavspaktens råd i medhold av Atlanterhavspaktens artikkel 9 har blitt ansett som bosatt utenfor Norge. Denne praksisen har vært ensartet og konsekvent helt fra loven av 1951 ble vedtatt, til foreliggende saker ble tatt opp av skattekontoret.

Tre av saksøkerne, Erik Anders Coldevin, Geir Standahl og Stig Frankrig har i tillegg krav på å bli lignet som bosatt i utlandet basert på en overgangsregel skissert i Finansdepartementets uttalelse av 21. januar 2010. Alle tre inngikk kontrakt om og startet sin 4-årige tjeneste i 2008. De har etter overgangsregelen krav på å bli lignet i tråd med tidligere praksis i de fire årene.

Saksøkernes påstand:

For Erik Anders Coldevin:

1. Ligningen for Erik Anders Coldevin for inntektsårene 2008-2011 oppheves. Ved ny ligning lignes Erik Anders Coldevin som bosatt i utlandet.
2. Erik Anders Coldevin tilkjennes sakens kostnader.

For Aksel Strømsheim:

1. Ligningen for Aksel Strømsheim for inntektsårene 2009,2010,2011 og 2012 oppheves. Ved ny ligning lignes Aksel Strømsheim som bosatt i utlandet.
2. Aksel Strømsheim tilkjennes sakskostnader.

For Hans Petter Midttun:

1. Ligningen for Hans Petter Midttun for inntektsårene 2010,2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning lignes Hans Petter Midttun som bosatt i utlandet.
2. Hans Petter Midttun tilkjennes sakskostnader.

For Jan Morten Karlsen:

1. Ligningen for Jan Morten Karlsen for inntektsårene 2009,2010,2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning lignes Jan Morten Karlsen som bosatt i utlandet.
2. Jan Morten Karlsen tilkjennes sakskostnader.

For Truls Grasmo:

1. Ligningen for Truls Grasmo for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning lignes Truls Grasmo som bosatt i utlandet.
2. Truls Grasmo tilkjennes sakens kostnader.

For Ronny Sørby:

1. Ligningen for Ronny Sørby for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning lignes Truls Grasmo som bosatt i utlandet.
2. Ronny Sørby tilkjennes sakskostnader.

For Stig Ingar Frankrig:

1. Ligningen for Stig Ingar Frankrig for inntektsåret 2010 oppheves. Ved ny ligning lignes Stig Ingar Frankrig som bosatt i utlandet.
2. Stig Ingar Frankrig tilkjennes sakskostnader.

For Geir Standahl:

1. Ligningen for Geir Standahl for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes Geir Standahl som bosatt i utlandet.
2. Geir Standahl tilkjennes sakens omkostninger.

For partshjelperne, Befalets fellesorganisasjon, Norges Offiserforbund og Krigskoleutdannede offiserers landsforening:

1. Parthjelperne tilkjennes sakens kostnader.

Staten har i det vesentligste anført:

Statens generelle syn på forståelsen av uttrykket «i Atlanterhavspaktens organisasjon» følger av Finansdepartementets brev 21. januar 2010 og Skattedirektoratets brev av 20. desember 2011.

Staten mener begrepet omfatter de organer/enheter som faller inn under den definisjon som følger av Atlanterhavspakten av 1949 med tilleggsavtale 1951 («Ottawaavtalen») og tilleggsprotokoll 1952 («Paris-protokollen») om blant annet skatteprivilegier for organisasjonens tjenestemenn. Det er kun øverste hovedkvarterer og hovedkvarter som direkte er underlagt disse, som vil være omfattet, jf. Paris-protokollen artikkel 1 bokstav b og c.

For å komme inn under unntaket i § 2-1 (8) andre punktum, må det etter statens syn være snakk om en stilling opprettet i medhold av traktaten, og arbeidet må utføres for selve organisasjonen. Personer som har statlige stillinger, og som utfører støttfunksjoner eller andre oppgaver i Nato-sammenheng på vegne av den norske stat, faller utenfor unntaket. Militærmisjonen i Brussel er i sin helhet en norsk stab og hvor arbeidet utføres på vegne av norske stat. Slike stillinger er ikke omfattet av § 2-1 (8) annet punktum. Det samme gjelder for stillingene Deputy National Military Representative og Deputy National Liaison Representative. Disse representerer forsvarssjefen og følger opp Norges interesser og oppgaver ved ulike hovedkvarter.

Enhetene NC3A/NCIA og NATO School er ikke øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarterdirekte underlagt øverste hovedkvarter. Stillinger ved slike enheter faller utenom av den grunn. Videre anføres det at NATO School har status som NATO Military Body, ikke som alliert militært hovedkvarter, jf. Paris-protokollen artikkel 1 bokstav c.

Staten bestrider for øvrig at det foreligger bindende ligningspraksis- og ingen av saksøkerne har krav på å komme inn under den overgangsordningen som ble etablert.

Saksøktes påstand

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

3 Rettens vurdering

3.1 Innledende merknader

Hovedregelen for skatteplikt for personer bosatt i riket følger av skatteloven § 2-1 (1) og (9). Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket. Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet. Det er således i utgangspunktet tale om en globalskatteplikt til Norge. Det finnes likevel noen unntak fra hovedregelen, og alle vedtakene i saken gjelder anvendelsen av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum som lyder slik:

«Utsendt utenriktjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, og utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon, anses som bosatt i utlandet. Det samme gjelder for arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet.»

Skatteloven § 2-1 (8) annet punktum er en videreføring av lov om midlertidig tillegg til skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6. Bestemmelsen hadde en annen ordlyd som lød slik:

«Tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet, er i skatterettslig henseende å anse som bosatt i utlandet».

Endringen i ordlyden slik den i dag fremstår i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum skjedde ved teknisk omredigering av skatteloven, hvor man samlet tidligere skattelov og særlover i ny skattelov, lov av 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt. Omredigeringen skulle ikke medføre materielle endringer, heller ikke ved endringer i ordlyden, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt 2.3.2.2.

I årene mellom 1949, da Norge tiltrådte NATO-traktaten og 1951 fantes det ingen regler i skatteloven som særlig regulerte beskatningen av norske tjenestemenn tilknyttet NATO. Disse skattyterne ble skattlagt som enhver annen skattyter med arbeidsopphold i utlandet, dvs. de ble i utgangspunktet skattlagt fullt ut i Norge.

Enkelte av tjenestemennene i NATO ble av Utenriksdepartementet ansett som utsendte utenriktjenestemenn i henhold til utenriksloven. Disse fikk dermed status som bosatt i utlandet i henhold til skattelovens regler. Lønnen ble da skattlagt i medhold av statsskattevedtaket og ilagt kun statsskatt.

Utenriksdepartementet var imidlertid av den oppfatning at militært personell som tjenestegjorde i Atlanterhavspaktens organisasjon ikke var omfattet av § 17 annet ledd i dagjeldende lov om utenriktjenesten av 13. desember 1948 og var derfor ikke villig til å utnevne slikt personell som utsendte utenriktjenestemenn. Det militære personellet som tjenestegjorde i Atlanterhavspaktens organisasjon ble lønnet på samme måte og på samme nivå som de utsendte utenriktjenestemennene. På grunn av de likeartede økonomiske forholdene med hensyn til lønn, var det etter Forsvarsdepartementets syn et behov for å likestille de to gruppene også med hensyn til skatt.

Siden det ikke var mulig å likestille de to gruppene ved bruk av utenriktjenesteloven, ble løsningen i stedet en særlov i 1951 hvor det ble bestemt at tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet også skulle anses som skattemessig bosatt i utlandet mens de tjenestegjorde der.

Etter § 2-1 (8) annet punktum er det tre vilkår som alle må være oppfylt for at skattyter må anses som bosatt i utlandet. Skattyter må:

- være arbeidstaker som «tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon».
- tjenestegjøre i et organ som inngår i «Atlanterhavspaktens organisasjon».
- ha «fast tjenestested i utlandet».

Partene i saken er i hovedsak uenige om to vilkår i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Partene er enige om at alle saksøkere var «arbeidstakere» som hadde «fast tjenestested i utlandet».

For seks av saksøkerne er det uenighet om de var arbeidstaker «som tjenestegjør i» Atlanterhavspaktens organisasjon. Fire av disse saksøkerne jobbet ved NATOs hovedkvarter/Militærmisjonen i Brussel (MMB). Dette var Truls Grasmo, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen. Hans Petter Midthun var ansatt som Deputy NMR ved SHAPE, Mons, Belgia. Den siste av de seks, Stig Frankrig, var ansatt som Deputy NLR ved HG SACT, Norfolk USA. I grove trekk er skattemyndighetenes oppfatning at de aktuelle saksøkerne har vært en del av en norsk, nasjonal delegasjon og representert Norge, og mangler således tilstrekkelig tilknytning til NATO. Arbeidet har blitt gjort for å fremme Norges interesser, og ikke NATOs. Norske representanter omfattes ikke av skatteloven § 2-1(8) annet punktum, det er bare stillinger med NATO som arbeidsgiver, hvor arbeidet utføres på vegne av og for NATO, som omfattes. Saksøkerne hevder at de har dekket stillinger i NATO, og at det ikke er rettslig grunnlag for å skille mellom nasjonale og internasjonale stillinger.

For to av saksøkerne er det enighet om at de var internasjonale tjenestemenn, men uenighet om de tjenestegjorde i et organ som inngår i «Atlanterhavspaktens organisasjon». De to saksøkerne er Ronny Sørby, tidligere ansatt ved NATO School Oberammergau, Tyskland og Aksel Strømsheim, ansatt ved NC3A ved NATOs hovedkvarter i Brussel, Belgia. Skattemyndighetens oppfatning er at begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon» omfatter de organer/enheter som faller inn under den definisjon som følger av Atlanterhavspakten av 1949 med tillegg av Ottawaavtalen (tilleggsavtale av 1951) og Paris-protokollen (tilleggsprotokoll av 1952) om blant annet skatteprivilegier for organisasjonens tjenestemenn. Det er kun øverste hovedkvarterer og hovedkvarter som direkte er underlagt disse, som vil være omfattet, jf. Paris-protokollen artikkel 1 bokstav b og c. Enhetene NC3A og NATO School er ikke øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarterdirekte underlagt øverste hovedkvarter. Stillinger ved slike enheter faller utenom av den grunn. Saksøkerne hevder at de aktuelle enhetene omfattes. Atlanterhavspaktens organisasjon skal forstås slik den er angitt i Atlanterhavspakten selv, jf. Atlanterhavspaktens artikkel 9.

Det er således to sentrale problemstillinger som retten må ta stilling til: (i) Hvordan skal «Atlanterhavspaktens organisasjon» forstås og (ii) hva som ligger i uttrykket «arbeidstaker som tjenestegjør i». Dersom samtlige saksøkere må ansees å ha tjenestegjort i et organ som omfattes av Atlanterhavspaktens organisasjon, omfattes de av skatteloven § 2-1(8) annet punktum. For begge problemstillingene er forarbeidene til den gamle skatteloven (skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6) av særlig relevans, Ot.prp.nr.35 (1951) og Innst.O.nr.44 (1951). Retten vil først vurdere tolkningen av formuleringen «Atlanterhavspaktens organisasjon».

3.2 Atlanterhavspaktens organisasjon

Atlanterhavspakten (NATO) ble etablert, og traktaten som nevnt undertegnet i 1949. Siden opprettelsen har NATO imidlertid gjennomgått store organisatoriske forandringer. Fra å være en statisk organisasjon har den utviklet seg til å bli en langt mer operativ organisasjon. Som et resultat av denne utviklingen er det blitt opprettet nye organisatoriske enheter. Det er etableringen av slike nye enheter som har skapt tvil om hvilke enheter som omfattes av begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon».

Siden begrepet i skatteloven viser direkte til Atlanterhavspakten, er det naturlig å ta utgangspunkt i paktens definisjon av sin egen organisasjon. Selve traktaten fra 1949 var godt kjent i 1951 da særloven ble forberedt og vedtatt. Atlanterhavspaktens artikkel 9 lyder slik (norsk oversettelse):

«Partene oppretter herved et råd, hvor hver av dem skal være representert, til å behandle saker som angår iverksettelsen av denne traktat. Rådet skal være slik organisert at det er i stand til å tre sammen hurtig til enhver tid. Rådet skal opprette de underordnede organer som måtte være nødvendige. Særlig skal det opprette en forsvarskomitee som skal anbefale forholdsregler for iverksettelsen av artiklene 3 og 5.»

Det følger således av Artikkel 9 i Atlanterhavspakten fra 1949 at det skal opprettes et råd, på engelsk omtalt som NAC - North Atlantic Council, at rådet skal opprette de underorganer som måtte være nødvendige og at det særlig skal opprettes en forsvarskomiteé. Artikkel 3 og 5 tar for seg medlemslandenes avtale om felles forsvar mot væpnet angrep og at angrep mot et av medlemslandene skal anses som angrep på samtlige. Både rådet og forsvarskomiteen opererer etter et krav om konsensus blant medlemslandene. Det er således rådets oppgave å opprette og justere NATOs organisasjon til enhver tid.

En slik forståelse av Atlanterhavspaktens organisasjon var også Stortingets oppfatning når de gikk inn for Norges medlemskap i NATO, jf. St.prp.nr.40 (1949) «om Stortingets samtykke til å inngå en traktat for det nord-atlantiske området» og St.mld. nr. 11 (1950 «om oppbyggingen av Atlanterhavspaktens organisasjon og om Norges deltakelse i denne organisasjonen»). Det følger blant annet av St.prp.nr.40 (1949) at «i henhold til artikkel 9 skal partene opprette et råd hvor hver av dem skal være representert til å behandle saker som angår iverksettelsen av paktens. Rådet skal være slik organisert at det er istand til å tre sammen hurtig til enhver tid (...). Rådet skal også opprette de underordnede organer som måtte være nødvendige».

Etter rettens oppfatning, som et utgangspunkt, må uttrykket i skatteloven tolkes i tråd med Atlanterhavspaktens artikkel 9, som definerer hva som utgjør Atlanterhavspaktens organisasjon. En annen innskrenkende tolkning krever klare holdepunkter.

Staten har anført at begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon» omfatter de organer/enheter som faller inn under den definisjon som følger av Atlanterhavspaktens artikkel 9 med tillegg av Ottawaavtalen og Paris-protokollen. Etter Ottawaavtalen og Paris-protokollen er det kun øverste hovedkvarterer og hovedkvarter som direkte er underlagt disse, som vil være omfattet av begrepet.

Begrunnelsen for at staten anfører dette er at det fremgår av forarbeidene til særloven at norske myndigheter var klar over at NATO forberedte tilleggsavtaler/protokoll om privilegier, herunder skatteprivilegier, for tjenestemennene i organisasjonen. Staten mener derfor at det er grunn til å tro det var organisasjonen slik den var definert i traktaten samt den foreslåtte tilleggsavtalen/protokollen som den gang dannet grunnlaget for særlovens begrepsbruk.

Det følger som nevnt av artikkel 9 i Atlanterhavspakten fra 1949 at det skal opprettes et råd, at rådet skal opprette de underorganer som måtte være nødvendige og at det særlig skal opprettes en forsvarskomiteé.

I de to traktatene, «avtale om status for den nord-atlantiske traktats organisasjon, de nasjonale representanter og den internasjonale stab» fra 1951 (Ottawaavtalen) og «protokoll om status for internasjonale, militære hovedkvarterer opprettet i henhold til traktaten for det nordatlantiske området av 4. april 1949» fra 1952 (Parisprotokollen) er omfanget av organisasjonens organer nærmere definert.

I Ottawaavtalen er «Den nord-atlantiske traktats organisasjon» særskilt definert.

Det følger av artikkel 1 at:

- a) i denne avtale betyr uttrykket «Organisasjonen» - Den nordatlantiske traktats organisasjon bestående av Rådet og dets underordnede organer;*
- b) «Rådet» - det råd som er opprettet i henhold til artikkel 9 i Den nord-atlantiske traktat, og de faste representanter ved Rådet;*
- c) «Underordnede organer» - organer, komiteer eller tjenestegrener som er opprettet av Rådet eller som det har myndighet over, unntagen dem som denne avtale ikke gjelder for i henhold til artikkel 2; og*

Artikkel 2 angir at:

«Denne avtale skal ikke være anvendelig i forhold til noe militært hovedkvarter opprettet i henhold til Den nordatlantiske traktat og heller ikke til noe annet militært organ unntagen hvis Rådet så bestemmer.»

I Paris-protokollen er organene definert i artikkel 1 punktene b) og c).

- b) «Øverste hovedkvarter» - øverste hovedkvarter for de allierte styrker i Europa, hovedkvarteret til den øverstkommanderende for Atlanterhavsområdet, og andre likestillende internasjonal militære hovedkvarterer opprett i henhold til den nordatlantiske traktat;*
- c) «Alliert hovedkvarter» - et øverste hovedkvarter, eller et internasjonalt militært hovedkvarter opprett i henhold til den nordatlantiske traktat og direkte underlagt et øverste hovedkvarter.*

Dersom man tolker Atlanterhavspaktens organisasjon slik den fremkommer i Atlanterhavspakten artikkel 9, sammenholdt med Ottawaavtalen og Paris-protokollen, får begrepet Atlanterhavspaktens organisasjon et snevrere virkeområde enn dersom det bare var Atlanterhavspaktens artikkel 9 som skulle fastslå Atlanterhavspaktens organisasjon.

Etter rettens oppfatning kan man ikke finne holdepunkter for en slik innskrenkede tolkning i forarbeidene til skatteloven av 1951. Arbeidet med de nevnte traktatene er omtalt i forarbeidene til skatteloven av 1951, men forarbeidene inneholder ingen henvisning til at begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon» skal forstås på en annen måte enn slik den fremkommer av artikkel 9. Slik retten leser forarbeidene står skattebestemmelsen på egne ben, uavhengig av hva som ble utfallet av arbeidet med Ottawaavtalen og Paris-protokollen. Dette skillet er også naturlig, fordi de aktuelle traktatene på sitt område regulerer tjenestemennenes internasjonale status i det land de sendes ut til, mens skattebestemmelsen på sitt område regulerer tjenestemennenes internrettslige skattemessige status i Norge. Med internasjonal status menes normalt forhold som innreiserett og immunitet, herunder fritak fra å svare skatt, toll og avgift til

det landet tjenestemannen blir sendt ut til. Slik bruker også uttrykket i forarbeidene til 1951-loven. Det redegjøres i forarbeidene for hvordan utenriksdepartementet ikke kunne anmelde alle de militære representantene i ulike NATO-organer som diplomatiske utsendinger, som utenriks tjenestemenn. Det skapte en problemstilling i forhold til internasjonal status for de militære representantene som ble sendt ut. I tillegg til dette oppstod det et internrettslig problem, fordi de som var utenriks tjenestemenn også hadde en særskilt skatteordning.

I forarbeidene slås det fast at problemstillingen knyttet til internasjonal status for de militære tjenestemennene måtte løses gjennom folkerettslige avtaler. Dette var et arbeid Norge ikke kunne avgjøre ensidig, men som naturligvis måtte løses internasjonalt. Problemstillingen tilknyttet norsk internrettslig regulering av skatt kunne derimot løses uavhengig av andre land. Det ble således gitt en tilsvarende intern skattebestemmelse for tjenestemenn som oppholdt seg utenlands tilknyttet NATO, som den interne skattebestemmelsen som gjaldt for utenriksdepartementets folk. Dette var selve formålet med loven av 1951.

At dette var tale om to adskilte problemstillinger kan man lese fra Ot. Prp. nr 35 (1951) side 2 hvor følgende fremkommer:

«Spørsmålet om samtlige representanters internasjonale stilling er foreslått tatt opp av Stedfortrederrådet. Forslaget, som er fremsatt av en representant fra England, går ut på at de personer som arbeider under Atlanterhavspakten skal få en liknende internasjonal stilling som de Forente Nasjoners representanter. Vedtagelsen av et slikt forslag må naturligvis skje ved at Norge underskriver og ratifiserer en internasjonal overenskomst om dette spørsmålet. En kan intet si om og i tilfeller når et slikt forslag vil foreligge.»

Forsvarsdepartementet legger stor vekt på at de forannevnte tjenestemenn i Atlanterhavspaktens militære organer skattemessig blir likestillet med andre tjenestemenn i fast tjeneste utenriks. Under henvisning til foranstående tillater en seg derfor å be Det ærede departement søke å finne en ordning som muliggjør dette».

Videre fremkommer det følgende i et brev datert 24. februar 1951 fra Utenriksdepartementet:

«Som forsvarsdepartementet har opplyst, er spørsmålet om ovennevnte representanter med tilhørende personale skal bli å behandle av mottagerstaten på samme måte som personalet ved de Forente Nasjoner og tilknyttet organisasjoner tatt opp av Stedfortrederrådet. Om en slik ordning blir godkjent av medlemsstatene i Atlanterhavspakten, vil de utsendte representanter med personale stort sett få rettigheter som utsendte utenrikse tjenestemenn. Det er ikke mulig i dag å uttale seg om hvorvidt dette vil skje.»

Utenriksdepartementet vil imidlertid anbefale, som allerede nevnt i departementets påtegningskrivelse til det kgl. Departement av 23. september 1950 at der blir truffet en ordning som i skattemessig henseende likestiller omhandlede representanter med personale med utenriks tjenestemenn under tjenestegjøring i utlandet».

Etter rettens oppfatning er det således ingen konkrete holdepunkter i forarbeidene for at skattebestemmelsen skal tolkes innskrenkende, sammenlignet med hva som følger av Atlanterhavspaktens artikkel 9. Det er kun NATO-traktaten og den artikkel 9 som avgrenser

NATOs organisasjon. De anførte traktater (ofte omtalt som statusavtaler) som for eksempel Ottawaavtalen, Parisprotokollen etc, avklarer bare den folkerettslige statusen til ulike deler av NATOs organisasjon. Retten vil også bemerke at første utkast til Parisprotokollen først forelå etter at den aktuelle skattebestemmelsen av 1951 ble vedtatt. Lovgiver kunne derfor ikke kjenne til innholdet av denne på det tidspunkt loven ble forberedt.

Det er heller ingen andre kilder som taler for en innskrenkende tolkning, foruten en uttalelse fra Finansdepartementet datert 21. januar 2010 og som er fulgt opp av skattedirektoratet i uttalelse av 20. desember 2011. I disse uttalelsene konkluderes det med at Atlanterhavspaktens organisasjon omfatter de organer/enheter som faller inn under definisjonene i traktaten fra 1949 samt Ottawaavtalen (1951) og Parisprotokollen (1952). Slike uttalelser vil gjerne bli tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene og kan via ligningspraksis få adskillig vekt. Enkeltstående uttalelser har imidlertid i seg selv liten vekt, jf. Zimmer. Frederik, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 57. Retten kan heller ikke legge nevneverdig vekt på de aktuelle uttalelsene i anliggende sak. Som beskrevet ovenfor finner ikke retten grunnlag for at Atlanterhavspaktens organisasjon skal tolkes på annen måte enn bare etter Atlanterhavspaktens artikkel 9, verken i forarbeidene til særloven av 1951 eller andre relevante rettskilder. Dette er en forståelse som er i samsvar med lovens ordlyd og forarbeider. Det er heller ikke spor av en innskrenkende tolkning i praksis, før Finansdepartementet kom med sin tolkningsuttalelse i 2010. I den forbindelse legger retten også vekt på at samtlige saksøkere som avga partklaring forklarte at alle de kjente som hadde hatt tilsvarende stillinger som dem før, hadde blitt lignet som bosatt i utlandet, og at det ikke hadde blitt praktisert noen innskrenke forståelse av «Atlanterhavspaktens organisasjon».

For to av saksøkerne får dette avgjørende betydning. Dette er Ronny Sørby ansatt ved NATO School og Aksel Strømsheim ansatt ved NATOs hovedkvarter som del av NATOs Consultation, Command and Communications Agency (NC3A) sin del av IMS (International Military Staff). Disse saksøkerne ble ikke lignet som bosatt i utlandet fordi skattemyndighetene fastslo at enhetene NC3A og NATO School er ikke var øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarter direkte underlagt øverste hovedkvarter, jf. Parisprotokollen artikkel 1 bokstav b eller c. Retten har ovenfor kommet til at Parisprotokollen ikke er relevant for forståelsen av Atlanterhavspaktens organisasjon, og det har således ikke betydning at NATO School eller NC3A ikke var øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarter direkte underlagt øverste hovedkvarter. Både NC3A og NATO School er enheter som er opprettet i medhold av Atlanterhavspaktens artikkel 9, og omfattes således av Atlanterhavspaktens organisasjon. Ronny Sørby og Aksel Strømsheim hadde således rett på å bli omfattet av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Ligningen deres må således oppheves, og ved ny ligning skal de ligning som bosatt i utlandet.

3.3 Arbeidstaker «som tjenestegjør i»

For seks av saksøkerne er det enighet mellom partene om at de ulike organene som de har tjenestegjort under er en del av NATO. Uenigheten mellom partene er om saksøkernes tilknytning til NATO er sterk nok.

Fire av disse saksøkerne jobbet ved NATOs hovedkvarter/Militærmisjonen i Brussel (MMB). Dette var Truls Grasmø, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen. De jobbet som

senior stabsoffiser for Norges faste representant i militærkomiteén og som representanter i blant annet komiteer under North Atlantic Council (NAC) og arbeidsgrupper under militærkomiteén.

NATOs militærkomité er NATOs høyeste militære organ. Militærkomiteen er underlagt North Atlantic Council (NAC), som er NATOs øverste myndighet. Alle avgjørelser i NAC og i militærkomiteen treffes etter konsensus, og begge organ er sammensatt av en representant for hvert medlemsland. Representantene i militærkomiteen er i utgangspunktet de ulike medlemslandenes forsvarsjef. Forsvarssjefene møtes kun noen ganger hvert år, og forsvarssjefen har av denne grunn fått utpekt en fast stedfortreder som kan møte daglig. Denne omtales som Military Representative (Milrep) og Norges Milrep omtales som NOR Milrep. Alle landenes Milrep'er er fast stasjonert ved NATOs hovedkvarter. Disse har i tillegg med seg fagmilitære rådgivere. Disse rådgiverne møter i tillegg selv i militærkomiteen ved behov, de er selv representanter i andre komiteer underlagt NAC, og er også representanter i faste arbeidsgrupper under militærkomiteen.

Arbeidsformen i militærkomiteen er fastsatt av militærkomiteen og NATO selv. Arbeidsformen i militærkomiteen beskrives i dokumentet MC57/4. Av dokumentet fremgår det at militærkomiteen skal fungere løpende og daglig i en såkalt «permanent Session» og at hvert land derfor må ha en Milrep. Det følger av dokumentet at arbeidet normalt drives frem gjennom såkalte Military Committee Working Groups (MCWGs). Det er et krav at disse arbeidsgruppene bemannes. Norge har valgt å bemanne disse med de samme personene som er Milreps militære rådgivere og stab. Truls Grasmo, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen var alle senior stabsoffiserer (SSO'er) til Milrep, og var de militære rådgiverne til Milrep. De støtter Milreps arbeid i militærkomiteen, og de virket selv som representanter i ulike MCWGs.

Det er også opprettet flere andre komiteer underlagt North Atlantic Council (NAC). De norske representantene i disse komiteene er hentet dels fra utenriks tjenestemennene ved Nordel, den norske NATO-ambassadørens delegasjon, og dels fra de militære tjenestemennene som også er Milreps senior stabsoffiserer.

For å fylle opp alle de postene som krever norske representanter, har Norge flere representanter med fast tjenestested ved NATOs hovedkvarter. Norge har valgt å ordne disse representantene internt i en egen militærmisjon, omtalt som Militærmisjonen i Brussel (MMB). Milrep, som er Norges representant i NATOs øverste militære organ, er sjef for denne Militærmisjonen. Truls Grasmo, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen har som nevnt tjenestegjort som SSO'er for Milrep'en.

Hans Petter Midthun hadde tjeneste ved NATOs strategiske militære hovedkvarter SHAPE i Mons, Belgia, som stab og stedfortreder for nasjonal militær representant (NMR) ved SHAPE. Den siste av de seks, Stig Frankrig, hadde tjeneste ved NATOs militære hovedkvarter HQ SACT, Norfolk, USA, som stab og stedfortreder for NMR ved HQ SACT. SHAPE og HQ SACT er de øverste militære hovedkvarterene i NATOs kommandostruktur, og er øverste hovedkvarter for hver sin del av kommandostrukturen. Det er et krav fra NATO at hvert land stiller med NMR'er ved SHAPE og HQ SACT.

At de aktuelle saksøkerne har hatt de beskrevne stillinger, herunder arbeidsoppgaver, er ikke bestridt. Uenigheten mellom partene går på hvorvidt de aktuelle stillingene har hatt tilstrekkelig

tilknytning til NATO. Statens oppfatning er som nevnt at arbeidet må utføres for selve organisasjonen. Statens oppfatning er at personer som har statlige stillinger, og som utfører støttefunksjoner eller andre oppgaver i NATO-sammenheng på vegne av den norske stat, faller utenfor unntaket i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Statens oppfatning er at Militærmisjonen i Brussel (MMB) i sin helhet er en norsk stab og hvor arbeidet utføres på vegne av den norske stat. Det samme er statens oppfatning for stillingene som Hans Petter Midthun og Stig Frankrig hadde ved henholdsvis SHAPE og HQ SACT. De representerte forsvarssjefen og fulgte opp Norges interesser og oppgaver ved de ulike hovedkvarterene. Saksøkerne mener at de som norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer er omfattet.

Spørsmålet er således om norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer er omfattet at bestemmelsen i skatteloven § 2-8 [skal nok være § 2-1] (8) annet punktum. Det er i anliggende sak tale om militære representanter, og ikke sivilt personell/representanter.

Lovens ordlyd er «(...) *arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon*». Ordlyden i den gamle særloven av 1951 var «*tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon (...)*». Som nevnt skulle endringen i ordlyden ikke medføre noen realitetsforskjell, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt. 2.3.2.2.

Etter en alminnelig språklig forståelse tilsier uttrykkene «tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon / tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon» at det er tale om arbeidstakere (herunder representanter) som har hatt oppgaver i og for NATO-organer. Avvik fra dette fremstår som kunstig, og en annen forståelse krever klare holdepunkter i andre relevante rettskilder.

Det fremgår av forhistorien og forarbeidene til bestemmelsen i særloven av 1951, at den ble gitt for å likestille beskatningen av de ulike norske representantene til NATO. «De norske representantene» er et gjennomgående begrep i Ot.prp.nr.35 (1951). Blant representantene da loven ble gitt i 1951, var det norske ministre, forsvarssjef, militærattasjeer, ambassadører og andre norske representanter. Alle disse representerte i utgangspunktet Norge. Av de som hadde fast tilhold i utlandet, var utenriktjenestenes folk og militærattasjeene omfattet av en særskilt skattebestemmelse i utenriktjenesteloven. De øvrige tjenestemenn som var fast stasjonert i utlandet ble ikke omfattet av denne bestemmelsen. Særloven ble derfor gitt for å sikre samme beskatning for øvrige norske representanter.

Et av de sentrale formålene til særloven av 1951 var likebehandling, både i Ot.prp.nr.35 og Innst.O.nr.44 (1951) fremkommer det at hensynet til likebehandling står sterkt. Alle representantene skulle behandles likt, uavhengig om de var omfattet av utenriktjenestelovens skattebestemmelser eller ikke, og representantenes personale skulle behandles likt med representantene. Dette ble vist ved navnelister i korrespondansen som gikk mellom de ulike departementene før loven ble gitt, og det ble vist ved de sitater fra disse brevene som ble tatt inn i forarbeidene. Fra Ot.prp.nr.35 (1951) siteres det blant annet fra utdraget fra Utenriksdepartementets brev datert 24. februar 1951:

«Utenriksdepartementet vil imidlertid anbefale, som allerede nevnt i departementets påtegningsbeskrivelse til det kgl. Departement av 23. desember 1950, at der blir truffet en

ordning som i skattemessig henseende likestiller omhandlede representanter med personale med utenrikse tjenestemenn under tjenestegjøring i utlandet.»

Slik retten tolker lovens ordlyd og forhistorien og forarbeidene til særloven av 1951, så omfattes norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Det er også mye som tyder på at praksis, fra 1950-tallet frem til Finansdepartementet kom med sin uttalelse i 2010, har vært slik at norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer har vært omfattet av den aktuelle skattebestemmelsen. Samtlige saksøkere som avga partsforklaring forklarte for retten at samtlige av saksøkerens forgjengere hadde blitt lignet som bosatt i utlandet etter skatteloven § 2-1(8) annet punktum.

Finansdepartementets uttalelse fra 2010 (Utv 2011 s 920) konkluderer med at representanter med en statlig stilling og som utførte oppgaver på vegne av den norske stat, ikke kunne omfattes av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Selve uttalelsen har begrenset rettskildemessig vekt generelt, jf. Zimmer, Frederik, lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 57, men den kan likevel ha rettskildemessig vekt spesielt, i form av sin argumentasjon og begrunnelse. Etter rettens oppfatning mangler likevel departementets begrunnelse støtte i lovens ordlyd og forarbeider, og den mangler støtte i forarbeidenes omtale av hvilke stillinger som skulle omfattes. Av forarbeidene følger det klart at noen av de aktuelle stillingene ble dekket på vegne av den norske stat. For eksempel så fylte de omtalte militærattasjeene stillinger som var statlige og der oppgavene ble utført på vegne av den norske stat.

Etter en gjennomgang av de relevante rettskilder er det rettens oppfatning av de aktuelle saksøkerne omfattes av skatteloven § 2-1(8) annet punktum. De har tjenestegjort som representanter, eller som personale til representanter, i underordnede organer til NATOs øverste råd, opprettet av rådet etter Atlanterhavspaktens artikkel 9. Dette er i samsvar med loven ordlyd, forarbeider og praksis de siste 60 år. Retten legger til grunn som sannsynliggjort at samtlige saksøkeres forgjengere i de ulike NATO-organene, ble lignet som bosatt i utlandet. For samtlige saksøkere må ligningen oppheves, og ved ny ligning skal de lignedes som bosatt i utlandet, ref. ligningsloven § 11-1 nr. 5 første punktum.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å vurdere saksøkernes anførsel om bindende ligningspraksis, eller om noen av saksøkerne har krav på å bli lignet som bosatt i utlandet basert på en overgangsregel skissert i Finansdepartementets uttalelse datert 21. januar 2010.

4. Sakskostnader

Sakskostnader skal i utgangspunktet vurderes isolert for hver enkelt sak, men samtlige saker er så pass samsvarende og like, at spørsmålet kan undergå felles behandling.

Samtlige saksøkere har vunnet saken fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine kostnader for tingretten. Retten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis fritak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det er samtidig klart at heller ikke tvisteloven § 20-4 kan komme til anvendelse.

Advokat Schelander har satt frem krav om sakskostnader ved rettsmøtets avslutning og inngitt spesifisert oppgave i overensstemmelse med tvisteloven § 20-5 tredje ledd, jf. sjette ledd, for både saksøkerne og for partshjelperne. Motparten fikk anledning til å kommentere kostnadsoppgaven, men hadde ingen innsigelser til denne.

Retten har ingen bemerkninger til den angitte kostnadsoppgaven, jf. tvisteloven § 20-5 første og femte ledd. Sakskostnader tilkjennes med kr 160.850 inkludert mva. for hver saksøker. I tillegg kommer reisekostnader for Hans Petter Midthun med kr 4283. I tillegg til dette kommer også sakskostnader for parthjelperne med totalt kr 76.125 inkludert mva. Partshjelperne har støttet saksøkernes krav og påstandsgrunnlag. Partshjelperne har særlig interesse i at de medlemmene som sendes til tjeneste utenlands gjør det etter forutsigbare økonomiske rammer.

Kostnadene anses som rimelig og nødvendige. Saksøkte må også dekke rettsgebyr som fastsatt av tingretten, for samtlige saksøkere.

Dommen er avsagt innen lovens frist.

Domsslutning

For Erik Anders Coldevin:

- 1. Ligningen for Erik Anders Coldevin for inntektsårene 2008-2011 oppheves. Ved ny ligning ligned Erik Anders Coldevin som bosatt i utlandet.*
- 2. Erik Anders Coldevin tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstiusenåttehundreogfemti -.*

For Aksel Strømsheim:

- 1. Ligningen for Aksel Stømsheim for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012 oppheves. Ved ny ligning ligned Aksel Strømsheim som bosatt i utlandet.*
- 2. Aksel Strømsheim tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstiusenåttehundreogfemti -.*

For Hans Petter Midthun:

- 1. Ligningen for Hans Petter Midttun for inntektsårene 2010, 2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning ligned Hans Petter Midttun som bosatt i utlandet.*
- 2. Hans Petter Midttun tilkjennes sakens kostnader med kr 165.133 - etthundreogsekstifemtusenetthundreogtrettitre -.*

For Jan Morten Karlsen:

- 1. Ligningen for Jan Morten Karlsen for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning ligned Jan Morten Karlsen som bosatt i utlandet.*
- 2. Jan Morten Karlsen tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstiusenåttehundreogfemti -.*

For Truls Grasmo:

- 1. Ligningen for Truls Grasmo for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning ligned Truls Grasmo som bosatt i utlandet.*

2. *Truls Grasmo tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

For Ronny Sørby:

1. *Ligningen for Ronny Sørby for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning ligned Truls Grasmo som bosatt i utlandet.*
2. *Ronny Sørby tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

For Stig Ingar Frankrig:

1. *Ligningen for Stig Ingar Frankrig for inntektsåret 2010 oppheves. Ved ny ligning ligned Stig Ingar Frankrig som bosatt i utlandet.*
2. *Stig Ingar Frankrig tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

For Geir Standahl:

1. *Ligningen for Geir Standahl for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning ligned Geir Standahl som bosatt i utlandet.*
2. *Geir Standahl tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

For partshjelperne:

1. *Befalets Fellesorganisasjon, Norges Offiserforbund og Krigsskoleutdannedes landsforening tilkjennes sakskostnader med kr 76.125 - syttisekstusenetthundreogtjuefem - .*

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 16-006 Lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill

Lovstoff: Skatteloven § 5-50. Ligningsloven § 9-12.

Kort referat: Skattedirektoratet legger i uttalelsen til grunn at ligningsloven § 9-12 kan gi grunnlag for lempning av skatt på tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50. Forutsetning for lempning er at skattyter sørger for at saken er godt opplyst og dokumentert. Skattekontoret kan sette som forutsetning at skattyter gir kontoret innsyn i spillhistorikken på kontoene skattyter har hos spilltilbyderne.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 12. januar 2016, avgitt 8. januar 2016.

Skattedirektoratets konklusjon:

Skattedirektoratet finner at ligningsloven § 9-12 etter en konkret vurdering kan gi grunnlag for lempning av skatt på tilfeldige gevinster ved spill og lignende som er skattepliktig etter skatteloven § 5-50. Lemping kan være aktuelt når skattepliktig gevinst beregnet etter skatteloven § 5-50 overstiger nettogevinsten skattyter har hatt i løpet av inntektsåret, jf. pkt. 3.

1 Innledning

Et skattekontor har reist spørsmål om reglene om skattelempning i ligningsloven § 9-12 kan komme til anvendelse ved beskatning av tilfeldige gevinster ved spill og lignende etter skatteloven § 5-50. De aktuelle sakene som er forelagt for Skattedirektoratet gjelder tilfeldige gevinster ved sportsbetting, og i de sakene virket det særlig urimelig å fastholde hele kravet. Det viser seg at flere skattekontor har slike saker til behandling. Skattedirektoratet har derfor under utarbeidelse et forslag til endring av skatteloven § 5-50.

Det er reist tilsvarende spørsmål ved gevinstbeskatning av handel med binære opsjoner (Financial binary betting/FBB). Skattedirektoratet legger til grunn at gevinst ved handel med binære opsjoner er skattepliktig etter skatteloven § 5-50, og at det også for slike gevinster kan være aktuelt med skattelempning når vilkårene er oppfylt.

Denne uttalelsen omhandler ikke grensen for skatteloven § 5-50 mot virksomhet eller hobby. Uttalelsen gjelder ikke lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill og lignende som klassifiseres som virksomhetsinntekt, og heller ikke lempning ved tilfeldig gevinst ved funn av malm, mineraler m.v.

Skatteplikt etter skatteloven § 5-50 (1) - tilfeldig inntekt

Skatteloven § 5-50 (1) lyder:

"Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v."

Om beskatningen av pokergevinster viser vi til Lignings-ABC under Tilfeldige gevinster/inntekter – Særlig om pokerspill, jf. også Skattedirektoratets uttalelse av 8. mars 2006, Utv. 2006 s.495,

Om beskatning av oddsinntekter/sportsbetting viser vi til Skattedirektoratets uttalelse av 19. mars 2014.

Etter skatteloven § 5-50 (1) er gevinsten skattepliktig når den overstiger kroner 10 000. Beløpsgrensen gjelder for den enkelte gevinst og ikke for samlet netto gevinst gjennom året. Ved gevinstberegningen er innsatsen/kostnaden til den konkrete skattepliktige gevinsten fradragsberettiget, ikke samlet innsats for alle spillene. Beløpsgrensen gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

2 Skattelempning

Beskatning av gevinster fra aktivitet som faller inn under skatteloven § 5-50 kan i noen tilfeller gi veldig høy skattebelastning sett i forhold til netto resultatet av den samlede aktiviteten i året. Dette skyldes at det ved gevinstberegningen bare gis fradrag for kostnadene (innsatsen) til de konkrete skattepliktige gevinstene, ikke alle kostnadene ved hele aktiviteten. På den annen side er alle enkeltgevinster inntil kroner 10 000 skattefrie.

Ved ligningen har det vist seg at for noen skattytere er nettogevinsten, gevinsten hvis en ser alle gevinster og kostnadene til disse under ett, vesentlig lavere enn den skattepliktige gevinsten fastsatt etter skatteloven § 5-50. Det er heller ikke uvanlig at skattyters netto resultat av den samlede aktivitet etter skatteloven § 5-50 går med underskudd ett år selv om skattyter mottar store skattepliktige enkeltgevinster samme året.

Ligningsloven § 9-12. Skattelempning

Ligningsloven § 9-12 nr. 1 lyder:

"Departementet kan sette ned eller ettergi utlignet skatt og trygdeavgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet."

Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet ved delegasjonsvedtak 19. desember 2008 nr. 1479. Skattedirektoratet har videredelegert ovennevnte myndighet til skattekontoret ved delegasjonsvedtak 8. juli 2009.

Skattedirektoratet har gitt retningslinjer for praktiseringen av lempningsadgangen, se Skattedirektoratets meldinger, SKD-melding nr. 10/09 av 8. juli 2009, Utv. 2009 s. 1288.

SKD-melding nr. 10/09

Det fremgår av SKD-melding nr. 10/09 av 8. juli 2009 at skatte- og avgiftskrav som den klare hovedregel skal betales. Lempning av rimelighetshensyn begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet kan være aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skattyter.

Vilkår for lempning er at det må foreligge "særlige grunner knyttet til fastsettingen", og disse særlige grunnene må gjøre at det virker "særlig urimelig å fastholde kravet". Bestemmelsen er en "sikkerhetsventil" for å kunne fritta skattyter fra skattekrav i spesielle saker.

Rimelighetsvurderingen er i disse tilfellene knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldnerens situasjon.

Skattekravet kan settes ned eller ettergis i sin helhet. Ved den konkrete vurderingen må skattekontoret se hen til hva som er grunnlaget for lempningen.

Når skattekontoret har besluttet at det er grunnlag for å lempe hele eller deler av skattyters krav, skal Skattedirektoratet v/Rettsavdelingen orienteres om dette ved kopi av avgjørelsen.

3 Skattedirektoratets vurdering og konklusjon

Generell skatteplikt for tilfeldige gevinster ble lovfestet i skatteloven (1911) § 43 første ledd. Det var ingen unntak fra skatteplikten. Ved lovendringer fra 1930-årene og utover er det blitt innført skattefritak for gevinster vunnet ved nærmere angitt lykkespill. I Ot.prp.nr. 76 (1989-1990) foreslo Finansdepartementet å innføre skattefritak for gevinster opp til kroner 10 000 slik at det ikke oppstår skattespørsmål for de mer ordinære premienivåene. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 1990. Bestemmelsen i skatteloven (1999) § 5-50 er en videreføring av bestemmelsen i skatteloven (1911) § 43 første ledd bokstavene a og c.

De senere årene er det etablert et stort tilbud av spill og betting på Internett. Tilbudene er et tastetrykk unna. Hvert enkelt spill kan ta bare sekunder. Det kan spilles mange spill i minuttet, og det kan spilles flere pokerhender samtidig. Det kan spilles hjemmefra gjennom hele døgnet. Internett har gjort det mulig med letthet å delta i et stort antall spill og samlede kostnader ved spillingen kan bli betydelige.

Både den enkle tilgangen til spill, og gevinst- og tapspotensialet, er et helt annet i dag enn da reglene ble vedtatt. Spillene er ofte konstruert slik at gevinstandelen er lavere enn innsatsen ved spillingen. Det vil derfor i stor grad måtte oppstå tap hos spillere. Erfaring viser at gevinstbeskatning etter skatteloven § 5-50 kan gi svært høye gevinster til beskatning, gevinster som er langt høyere enn om man ser alle spill i året under ett fratrukket kostnadene.

Skatteloven § 5-50 gir i enkelte tilfeller urimelig stor utlignet skatt i forhold til samlet netto gevinst. Det er i strid med skatteevneprinsippet, og medfører at skatteloven § 5-50 i dagens virkelighet i enkelte tilfeller har en utilsiktet virkning.

Skattedirektoratet finner at ligningsloven § 9-12 kan gi grunnlag for lempning av skatt av gevinster etter skatteloven § 5-50 etter en konkret vurdering. Forutsetningen for lempning er at saken er godt opplyst og dokumentert.

Skattekontoret kan sette som forutsetning for lempning av gevinstene at skattyter gir skattekontoret fullmakt til å innhente dokumentasjon, eller at skattyter gir skattekontoret innsyn i spillhistorikken på kontoene skattyter har hos spilltilbyderne.

Ved den konkrete lempningen skal nettoinntekten beregnes slik at samtlige tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50 tas med, også gevinster på inntil kroner 10 000. Det gis fradrag for kostnader i form av innsats, også for de spillene som ikke har gitt gevinst.

Skatten lempes slik: Skatten settes ned med differansen mellom fastsatt skatt på skattepliktige gevinster etter skatteloven § 5-50 og skatt beregnet på netto gevinster som beskrevet over (nettoinntekten)

Gevinster ved spill som er skattefrie etter skatteloven § 5-50 (2) og innsatsen knyttet til disse inngår ikke ved vurderingen av om skatten skal lempes eller ved fastsettelsen av lempningsbeløpet.

Ved lempning vurderes hvert år for seg. Det gjelder selv om skattesaken kommer opp ved kontroll som omfatter flere inntektsår.

Hvis inntektsårets netto resultat av tilfeldige gevinster er underskudd, gir underskuddet ikke rett til fradrag i annen alminnelig inntekt. Underskudd kan heller ikke fremføres mot positive tilfeldige gevinster senere år.

Skattelempning er ikke endring av ligning. Ligningsloven § 9-6 om frist for endring av ligningen kommer derfor ikke til anvendelse.

SKN 16-007 Endring av fastsatte inngangsverdier på aksjer

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt og publisert 21. januar 2016.

Skatteetaten har fått spørsmål om fastsettelse av inngangsverdi på aksjer og hvilke endringsfrister som gjelder.

Bakgrunnen for fastsettelse av inngangsverdier på aksjer:

I 2006 ble skjermingsmetoden innført for beskatning av aksjeinntekter. Skjermingsmetoden innebærer at aksjonærene kan redusere sine skattepliktige aksjeinntekter med et skjermingsfradrag. Skjermingsfradraget fastsettes hvert år og størrelsen på skjermingsfradraget avhenger av en skjermingsrente og inngangsverdien på aksjene. Jo høyere inngangsverdien på

aksjene er, dess større blir skjermingsfradraget, som da reduserer aksjonærens skatt på aksjeinntekter. Videre skal aksjens inngangsverdi komme til fradrag i vederlaget når man beregner gevinst/tap ved realisasjon av aksjen, se sktl. § 10-32 (1).

Skatteetaten startet arbeidet med innhenting og registrering av inngangsverdier i 2005. Ved utlegg av ligningen høsten 2007 ble de første fastsettelsene foretatt. I oppstartsåret hadde man til hensikt å fastsette alle historiske aksjeerverv. Aksjonærene fikk brev som viste ligningsfastsatte verdier. Hvert år etter oppstartsåret har Skatteetaten fastsatt verdier for aksjeerverv vi har opplysninger om.

Ligningsfastsatte inngangsverdier legges til grunn når Skatteetaten beregner skattepliktig utbytte og gevinst/tap ved realisasjon.

Endring av fastsatte inngangsverdier:

Skattedirektoratet legger til grunn at inngangsverdi for alle aksjer skal ligningsfastsettes hvert enkelt år. Det er således adgang til å endre uriktige inngangsverdier tilbake i tid med hjemmel i endringsfristene i ligningsloven, selv om det ikke kan foretas endring av inngangsverdien for anskaffelsesåret (fordi anskaffelsesåret ligger utenfor endringsfristene i ligningsloven). Ligningsfastsatte verdier kan påklages av skattyter innenfor fristene som følger av ligningsloven. Det følger av ligningsloven § 9-6 nr 1 at endring av ligningen ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Dette innebærer at inngangsverdiene ikke kan endres som grunnlag for beregningen av det skattepliktige utbytte og det årlige skjermingsfradraget lenger enn ti år tilbake. Dersom skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger om inngangsverdien og endringen er til skattyters ugunst, kan endringen bare foretas 2 år tilbake i tid. I tillegg kommer at det må gjøres en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 om hvorvidt endringsaken skal tas opp.

Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at inngangsverdiene ikke er bindende ligningsfastsatt med virkning for senere realisasjoner. Ved beregning av gevinst/tap anses dette som et nytt forhold og for realisasjonens del har inngangsverdien ikke betydning for ligningen før det året aksjene realiseres.

En skattyter kan la være å kreve årlige skjermingsfradrag, men likevel kreve at hans sannsynliggjorte inngangsverdi skal legges til grunn ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-32.

Likeledes kan ligningsmyndighetene fastsette korrekt inngangsverdi ved realisasjon uavhengig av hvilken inngangsverdi som tidligere er fastsatt.

Eksempel:

En aksjonær har aksjer i et selskap som er registrert i Skatteetatens Aksjonærregister. Aksjonæren kjøpte aksjene i 2003 for kr 2 millioner. Skatteetaten hadde i 2006 opplysninger om antall aksjer og når de ble anskaffet, men ingen opplysninger om inngangsverdi. Aksjonæren ble bedt om å innrapportere inngangsverdi i aksjeoppgaven (RF-1088). Aksjonæren forholder seg passiv og inngangsverdien på aksjene blir skjønnsmessig ligningsfastsatt til kr 0 ved utlegg av ligningen høsten 2007. Dette innebærer at aksjonæren ikke får positivt skjermingsfradrag. I 2020 selger han

aksjene for kr 4 millioner. I dette realisasjonsåret legger aksjonæren frem dokumentasjon på at aksjene ble anskaffet for kr 2 millioner. Han krever at inngangsverdien på kr 2 millioner skal komme til fradrag ved beregning av gevinst/tap og i tillegg krever han fradrag for ubenyttet skjermingsfradrag fra og med 2006.

Løsning:

Inngangsverdi

Ved beregning av gevinst/tap anses realisasjonen som et nytt forhold, og for realisasjonens del har ikke inngangsverdien betydning for ligningen før det året aksjene realiseres. Dermed har aksjonæren krav på fradrag for kr 2 millioner ved gevinstberegningen, jf. sktl. § 10-32. Det er altså først i 2020 vi anser inngangsverdien ligningsfastsatt med hensyn til realisasjonen.

Kravet om fradrag for ubenyttet skjerming

I et slikt tilfelle legger Skattedirektoratet til grunn at det gjelder en 10 års frist for endring av inngangsverdien med virkning for årlige skjermingsfradrag i årene 2006-2020. Aksjonæren får da maksimalt rettingsadgang 10 år tilbake i tid. Dette innebærer at aksjonæren kan innrømmes fradrag for ubenyttet skjerming opparbeidet fra og med inntektsåret 2010. Det må imidlertid gjøres en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 om hvorvidt endringsaken skal tas opp.

Tilsvarende regel vil gjelde også for de tilfeller der ligningsfastsettelsen av inngangsverdien er satt høyere enn korrekt verdi. Med samme eksempel som ovenfor, men ligningsfastsatt verdi er kr 2 millioner og korrekt verdi er kr 0, vil feilaktig beregnet skjerming fra årene 2006-2009 kunne videreføres uten at dette kan korrigeres i 2020.

Endring av skattepliktig utbytte for tidligere år grunnet endret inngangsverdi:

Inngangsverdien inngår i grunnlaget for beregning av skattepliktig utbytte. Der det foretas endring av inngangsverdi tilbake i tid har denne direkte betydning for beregning av skattepliktig utbytte de aktuelle inntektsårene. Dette innebærer at skattepliktig utbytte kan endres i samme utstrekning som inngangsverdien.

SkN 16-008 Skattereglene for drikkepenger

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Skattebetalingsloven § 5-6. Ligningsloven § 5-2 nr. 1. Folketryktdloven § 23-2.

Kort referat: Skattedirektoratet har mottatt en rekke henvendelser med spørsmål om arbeidsgiver plikter å lønnsinnberette, foreta forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift av drikkepenger for både prosentlønnen og fastlønnen personale. At arbeidstaker må skatte av drikkepengene har ikke vært tvilsomt, men derimot har det hersket en del tvil rundt arbeidsgivers forpliktelser. Ut fra en tolkning av dagens regelverk og praksis legger Skattedirektoratet til grunn at arbeidsgiver kun er forpliktet til å foreta forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift og lønnsinnberette drikkepenger for prosentlønnen personale. Arbeidsgiver må legge til én prosent av den delen av omsetningen som vedkommende innkasserer betaling for. For fastlønnede har

arbeidsgiver ingen plikt til lønnsinnberetning, forskuddstrekk eller beregning av arbeidsgiveravgift. Regelverket er imidlertid under utredning og det kan komme endringer.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt 11. januar 2016, publisert 25. januar 2016.

Vi viser til Deres brev av 22. januar 2014. Vi forstår henvendelsen slik at dere ønsker en redegjørelse for Skattedirektoratets forståelse av skattereglene for drikkepenge, herunder reglene om opplysningsplikt, trekkplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift.

Innledningsvis beklager vi den lange saksbehandlingstiden og gjør samtidig oppmerksom på at regelverket på dette området er under utredning. I dette svarbrevet gjør vi rede for vår forståelse av regelverket slik det er i dag.

Skattedirektoratets forståelse av någjeldende regelverk og praksis

1. Skatteplikt

Hovedregel – skatteloven § 5-1 (1)

Det følger av skatteloven § 5-1 (1) at ”enhver fordel vunnet ved arbeid” anses som skattepliktig inntekt. Arbeidsbegrepet er ikke nærmere definert i loven, men skatteloven § 5-10 gir en ikkeuttømmende liste med eksempler på inntekter som er omfattet av arbeidsregelen, blant annet drikkepenge. Skatteplikten omfatter drikkepenge den ansatte mottar direkte fra arbeidsgiver, så vel som drikkepenge mottatt fra kunder. Det har ingen betydning for skatteplikten hvordan drikkepengene utbetales eller gjøres opp eller om arbeidstakeren er på prosentlønsordning eller på annen lønsordning.

Det følger av grunnleggende prinsipper i skatteretten at hele bruttoinntekten er skattepliktig. Dette innebærer at det samlede beløpet som arbeidstakeren faktisk har mottatt i drikkepenge er skattepliktig i sin helhet.

Forholdet mellom sktl § 5-1, jf § 5-10 og takseringsreglene

Det er stilt spørsmål ved forholdet mellom hovedregelen om beskatning av det beløp som faktisk er mottatt i drikkepenge og § 1-2-21 i forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved ligningen. I § 1-2-21 er det gitt en egen bestemmelse om skjønnsmessig fastsettelse av drikkepenge til bl.a. drosjesjåfører og til serveringspersonale som ikke er prosentlønnet.

Bestemmelsen er kun anvendelig i de tilfeller der drikkepengene må skjønnsfastsettes fordi de ikke er medtatt eller bare delvis er medtatt i selvangivelsen, og skattemyndighetene ikke har holdepunkter for å kunne fastslå hvor mye skattyter faktisk har mottatt, jf. ligningsloven § 8-2 og § 7-1. Hensikten bak Skattedirektoratets takseringsregler er å forenkle arbeidet for ligningsfunksjonærene og å bidra til ensartethet i beskatningen. Reglene er ikke strengt bindende for ligningsmyndighetene, men det forutsettes at reglene legges til grunn med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsreglene.

Forholdet mellom prosentlønnen serveringspersonale og personale på annen lønnsordning

Drikkepenger til prosentlønnen serveringspersonale er eksplisitt unntatt fra skjønnsfastsettelse etter § 1-2-21. Det er reist spørsmål ved om dette unntaket innebærer at skattekontoret står fritt med hensyn til skjønnsfastsettelsene for prosentlønnen personale, og om det i tilfellet er hensiktsmessig i dette øyemed å skille mellom prosentlønnen personale og personale på annen lønnsordning. Skattedirektoratet antar at bakgrunnen for at bestemmelsen ikke gjelder for prosentlønnen serveringspersonale er fordi det for denne gruppen skal gjøres et tillegg på én prosent av omsetningen i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-1. I tillegg bemerkes at opplysningsplikten for drikkepenger er eksplisitt nevnt i ligningsloven § 5-2 nr.1 bokstav c, som fastslår at opplysningsplikten skal samsvare med beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Følgelig er opplysningsplikten her begrenset til tillegget på én prosent av omsetningen. Dette i seg selv skiller drikkepenger fra lønn og annen godtgjøring i bokstav a, hvor drikkepenger naturlig burde inngå etter ordlyden, og hvor hele bruttoutbetalingen er opplysningspliktig og trekkpliktig. I kommentarutgaven til ligningsloven er det for bokstav c henvist til reglene om prosentlønnen serveringspersonale i skattebetalingsloven og skattebetalingsforskriften, noe som underbygger at det opprinnelig kun var disse drikkepengene som var trekkpliktige. Når trekkpliktige drikkepenger er opplysningspliktige, vil de være tatt med til beskatning.

Skattedirektoratet har ikke klart å finne frem til rettskilder som begrunner at det skal være ulike skatteregler for prosentlønnen serveringspersonale og annet personale som mottar tips. Det er neppe formålstjenlig med en ulik skatteplikt for like ytelser.

2. Trekkplikt

Hovedregel – skattebetalingsloven § 5-6 (1)

I følge skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a skal det, med mindre annet er bestemt, "foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10". Det er et vilkår at ytelsene er skattepliktige og ytelsene må gjelde en arbeidsprestasjon.

I skatteloven § 5-10 nevnes lønn og annen godtgjørelse som f.eks. drikkepenger. Drikkepenger vil dermed som utgangspunkt være trekkpliktig etter skattebetalingsloven § 5-6. Historisk sett er det imidlertid mye som tyder på at det kun har blitt praktisert trekkplikt for prosentlønnen serveringspersonale.

I skattebetalingsloven § 5-8 reguleres beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Av bestemmelsens første ledd fremgår at "kontantytelser medregnes i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med sitt bruttobeløp." Arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren, jf. skattebetalingsloven § 5-10 (1). Ifølge skattebetalingsloven § 5-10 (2) har arbeidsgiveren "plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Skattyteren plikter da å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren."

Beregningsgrunnlaget for prosentlønnen serveringspersonale

Skattebetalingsloven § 5-6 første ledd oppstiller som nevnt hovedregelen for hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, men det er tatt forbehold om at reglene ikke gjelder der annet er bestemt. Videre kan departementet i forskrift begrense trekkplikten som oppstilles i bestemmelsens første og andre ledd, jf tredje ledd.

Skattebetalingsforskriften § 5-8-1 er en særregel om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk hos prosentlønn serveringspersonale, som står i motsetning til hovedregelen om at kontantytelser skal medregnes i beregningsgrunnlaget med sitt bruttobeløp. Bestemmelsen har som formål å fange opp drikkepenge i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk.

Beregningsgrunnlaget består for det første av selve prosentgodtgjørelsen. For det andre skal det inntas et tillegg av én prosent av den del av omsetningen som serveringspersonale innkasserer betaling for. For det tredje skal inkluderes ”mulig annen kontant ytelse enn prosentgodtgjørelsen”. Det legges til grunn at ”annen kontant ytelse” har til hensikt å fange opp andre ytelser skattyter måtte motta for arbeidet, utover prosentgodtgjørelse og drikkepenge.

Bestemmelsen er i hovedsak en direkte videreføring av tidligere regel i opphevet forskrift av 14.09.56 nr. 9866. Det antas at bestemmelsen er av mindre praktisk betydning nå enn den var tidligere da vi har fått forståelsen av at ren prosentlønnssordning ikke lenger er vanlig.

Beregningsgrunnlaget for arbeidstakere som mottar timelønn eller fastlønn

En tolkning av ordlyden i gjeldende skattebetalingslov tilsier at for skattytere som ikke omfattes av skattebetalingsforskriften § 5-8-1, må hovedreglene om trekkplikt og bruttobeløp som beregningsgrunnlag få anvendelse. Historisk sett er det imidlertid mye som tyder på at det ikke er praktisert trekkplikt for arbeidstakere med timelønn eller fastlønn. Dette kommer ikke helt klart frem noe sted, men som nevnt henviser kommentarutgaven til ligningsloven til prosentlønn serveringspersonale hva gjelder beregning av skattetrekk.

Takseringsregelens § 1-2-21

Fordi § 1-2-21 gjelder ved ligningen når drikkepengene ikke er oppgitt i selvangivelsen eller oppgitt med et lavt beløp, kan ordlyden gi inntrykk av at drikkepenge skal føres opp av skattyter selv, i tillegg til den innberettede lønnen, og således implisitt indikere at det ikke foreligger trekkplikt og opplysningsplikt for drikkepenge til andre skattytere enn prosentlønn serveringspersonale. Dermed har bestemmelsen historisk sett vært tolket slik at det ikke foreligger trekkplikt for slike drikkepenge.

3. Lønnsopplysningsplikt

Det fremgår av ligningsloven § 5-2 nr. 1 at "*Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette nummer, skal ukrevet levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker*". Drikkepenge skal rapporteres med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk, jf. nr 1 bokstav c.

For prosentlønnen serveringspersonale innebærer dette at én prosent av omsetningen samt mulig annen kontantytelse enn prosentgodtgjørelsen innrapporteres i tillegg til prosentberegnet lønn, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-1.

For andre drikkepengemottakere enn prosentlønnen serveringspersonale har det som nevnt ikke blitt praktisert opplysningsplikt for tips, til tross for at ordlyden i skattebetalingsloven § 5-8 (1) gir hjemmel for å kreve rapportering også i disse tilfellene.

4. Arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 23-2 første ledd skal arbeidsgiver betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. I den grad drikkepengene er opplysningspliktige så vil de også være arbeidsgiveravgiftspliktige. Av forskrift av 2.12.1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 2 følger at drikkepenger skal regnes med i avgiftsgrunnlaget i den utstrekning de skal tas med i beregningen av forskuddstrekk.

For prosentlønnen serveringspersonale skal tillegg av én prosent av omsetningen regnes med i avgiftsgrunnlaget.

For andre drikkepengemottakere enn prosentlønnen serveringspersonale har det som nevnt ikke vært praktisert opplysningsplikt, hvilket innebærer at det heller ikke har blitt lagt til grunn avgiftsplikt.

5. Oppsummering

Drikkepenger er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1 (1). Dette innebærer at det samlede beløpet som arbeidstageren faktisk har mottatt i drikkepenger, er skattepliktig uavhengig av type lønnsordning.

Skjønnsfastsettelse etter takseringsregelen i § 1-2-21 er kun anvendelig der drikkepengene ikke er medtatt eller bare delvis er medtatt i selvangivelsen, og skattemyndighetene ikke har holdepunkter for å kunne fastslå hvor mye skattyter faktisk har mottatt i drikkepenger. Ved behov for skjønnsfastsettelse av drikkepenger for prosentlønnen serveringspersonale må skattekontoret komme frem til et sannsynlig beløp uten at de er bundet av takseringsregelen.

Drikkepenger er i utgangspunktet trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a. Omfanget av trekkplikten er som utgangspunkt hele bruttobeløpet, jf. § 5-8 (1) med unntak for prosentlønnen serveringspersonale der trekkplikten er begrenset etter skattebetalingsforskriften § 5-8-1. Særregelen om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk, har i praksis blitt tolket slik at det kun foreligger trekkplikt for drikkepenger til prosentlønnen serveringspersonale.

Som nevnt innledningsvis er regelverket for beskatningen av drikkepenger under utredning i Skattedirektoratet, der det blant annet vil bli vurdert om det er behov for å endre trekkreglene på dette området. Inntil dette arbeidet er ferdigstilt kan det legges til grunn at den praksisen som har utviklet seg er å anse som gjeldende rett.

Drikkepenger skal innberettes med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk, jf. ligningsloven § 5-2 nr.1 bokstav c. Som en konsekvens av at det kun har blitt praktisert trekkplikt for prosentlønnet serveringspersonale, har det også kun blitt praktisert opplysningsplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift for denne gruppen av drikkepengemottakere. Både opplysningsplikten og avgiftsgrunnlaget har da i praksis vært begrenset til 1 % av omsetningen. Konklusjonen må også her være at nevnte praksis er å anse som gjeldende rett inntil videre.

SkN 16-009 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2016

Skattedirektoratets meldinger publisert 6. januar 2016, avgitt 4. januar 2016.

Som en følge av EFTA-domstolens dom 23. september 2015 ble en del av ESAs vedtak om å godkjenne ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift opphevet. For å overholde Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, er det fra 2016 ikke lenger anledning for ambulerende virksomheter å benytte lavere avgiftssats enn den som gjelder der virksomheten er registrert i Enhetsregisteret.

Vedlegg

<http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdfer/skd-meldinger/skd-melding-1-16---arbeidsgiveravgift-til-folketrygden-for-2016.pdf>

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 16-010 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring

Lovstoff: Skatteloven §§ 9-2 første ledd, 6-2 første ledd, 9-4 første ledd, 9-10 første ledd og ulovfestet gjennomskjæring

Kort referat: Morselskapet ønsket å restrukturere rentesikringsinstrumenter i konsernet slik at alle instrumenter ble overført fra datterselskap til morselskap. Spørsmålet var om dette medfører en skattemessig realisasjon, og om et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen, gir grunnlag å anvende reglene om ulovfestet gjennomskjæring med virkning for datterselskapet. Skattedirektoratet la til grunn at overføringen av rentesikringsinstrumentene fra datter til mor medfører en realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen etter skatteloven §§ 6-2 første ledd og 9-4 første ledd, jf. § 9-10 første ledd ga ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring med virkning for datter.

BFU 10/15 fra Skattedirektoratet publisert 29. januar 2016, avgitt 16. november 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus:

Mor er morselskap i et større konsern, hvor virksomheten består av å investere i eiendommer med utviklingspotensial innenfor ulike eiendomssegmenter.

Mor har 41 ansatte. Selskapet har i dag 13 datterselskaper, i tillegg til 65 selskaper gjennom Datter.

Mor ønsker å opprettholde høy tillit blant investorer, långivere og samfunnet for øvrig og tilstreber derfor å praktisere god eierstyring og selskapsledelse.

Mor opererer i en kapitalintensiv bransje hvor valg av finansiell strategi er av stor betydning. Et bærende element for å kunne oppnå de laveste kredittmarginene er at morselskapet skal være låntaker eller garantist ved eksterne låneopptak, slik at eksterne långivere til enhver tid vil kunne basere seg på konsernets gjeldsbetalingsevne og soliditet.

Konsernet har fastsatt måltall for renterisiko, uttrykt ved andel fastrente og gjennomsnittlig rentebinding. Det er besluttet at Mor også skal styre konsernets renterisiko ved å inngå renteswapavtaler tilpasset konsernets finansiering.

Mor har suksessivt kjøpt seg opp i Datter til å bli 100 % eier. Siden Mor ble eneeier har den eksterne gjelden, gradvis blitt overtatt av Mor, og siste del ble refinansiert i 2014. Ekstern gjeld i

Datter er refinansiert til intern gjeld til Mor og hvor NOK 1,7 milliarder av gjelden er blitt konvertert til egenkapital.

Den eksterne rentebærende gjelden til Datter var basert på kortsiktig rentebinding, og for å sikre en ønsket renteprofil for selskapet ble det inngått langsiktige renteswapavtaler. Som følge av at den eksterne gjelden nå er overtatt av Mor, er det av selskapet vurdert som ønskelig at også renteswapavtalene overtas av Mor. Dette vil sikre en hensiktsmessig finansiell risikoprofil både i mor- og datterselskapet.

I tråd med ovennevnte policy ønsker Mor å overta Datters portefølje av rentesikringsinstrumenter. En slik transaksjon innebærer at Datter må kompensere til Mor for den negative verdien rentesikringsinstrumentene utgjør. Rentesikringsinstrumentene har en anslått negativ markedsverdi på ca. NOK 635 millioner, og en gjenværende løpetid på ca. 6 år. Transaksjonen er ikke skattemessig motivert fra konsernets side, ifølge Datter, som er innsender.

Datter ønsker ligningsmyndighetenes syn på spørsmålet om Datter kan nektes tapsfradrag ved en slik overdragelse av renteswapavtaler til Morselskap på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i skatteretten.

Rettslig vurdering

En renteswap vil som hovedregel være et eget formuesobjekt og skal beskattes separat. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på swapavtaler som sådan.

Utveksling av betalingsstrømmene fra renteswap innebærer en hel eller delvis innfrielse av swapavtalen, og medfører at swapavtalen anses helt eller delvis realisert. Den skattemessige realisasjonen (innvinningen /oppofrelsen) skjer for renteswapavtalen ved oppfyllelsen av avtalen, nærmere bestemt når de enkelte renteterminer utveksles.

Gevinst eller tap ved delvis realisasjon av en swapavtale beregnes enten med utgangspunkt i de brutto betalingsstrømmer som finner sted eller settes til det nettobeløp som mottas eller må betales i henhold til avtalen. Oppgjørsformen vil i praksis styre beregningsmåten. Beløpsmessig vil det ikke bli noen forskjell om det legges til grunn en brutto- eller nettotilnærming. Dersom det er betalt noe vederlag ved inngåelse/ervert av kontrakten, skal vederlaget fordeles på de gjenstående betalingsbyttene og medtas i gevinst - eller tapsberegningen for hvert betalingsbytte med like store deler.

Høyesterett har tatt stilling til tidfesting av gevinst og tap på renteswapavtaler som sådan i Rt. 2009 s. 32 (DNB Nor-saken). Høyesterett la til grunn at renteswapavtaler i utgangspunktet delrealiseres ved de enkelte betalingsterminer.

Swapavtaler anses også realisert dersom en part overdrar sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved et salg til en tredjemann. Overdragerens gevinst/tap innvinnings /oppofres normalt på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om overdragelse. Skattemessig gevinst- eller tap fastsettes til differansen mellom vederlaget som mottas eller betales ved overdragelsen og det som er mottatt eller betalt ved inngåelsen av swapavtalen.

Det vil si at en overføring av renteswapavtaler fra Datter til Mor anses som en realisasjon hvor det skal foretas en gevinst/tapsberegning. Ved overdragelsen av de aktuelle renteswapavtalene, vil følgelig Datter oppnå et tapsfradrag på tidspunktet for overdragelsen, mens Morselskap vil kunne utsette inntektsføringen til fordeling av gjenstående betalingsbytter/ betalingsterminer.

Da det ikke finnes særregler som gir grunnlag for å nekte datterselskapet fradragsrett ved overføringen /salget av renteinstrumenter til morselskapet, beror spørsmålet om fradragsrett på om fradrag kan nektes på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, ifølge innsender.

Videre skriver innsender at de ikke er kjent med at Høyesterett har anvendt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved overføring av renteswapavtaler mellom konsernselskaper.

Det er sikker rett at den skatterettslige virkning av privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt må bedømmes ut fra disposisjonenes reelle innhold. Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelsen fremstår som klart den viktigste motivasjonsfaktoren for overføringen/disposisjonen.

Sett i sammenheng med det selskapsrettslige utgangspunkt at hvert konsernselskap er et eget rettssubjekt, og at morselskapet og andre konsernselskaper ikke svarer for det enkelte konsernselskapets forpliktelser, er den viktigste begrunnelsen for overføringen å samle alle eksterne lån i morselskapet. Ifølge innsender er det et ønske at morselskapet skal være låntaker og garantist ved eksterne låneopptak, slik at eksterne långivere til enhver tid vil kunne basere seg på konsernets gjeldsbetjeningsevne og soliditet. En slik strategi vil også være et vesentlig element for å oppnå lavest kredittmarginer, som er av stor betydning i en slik kapitalintensiv bransje.

På denne bakgrunn må overdragelsen av renteswapavtalene fra Datter til Mor, etter innsenders oppfatning, først og fremst anses som forretningsmessig begrunnet. Den viktigste begrunnelsen for overdragelsen er følgelig ikke skattebesparelsen, men ønsket om å rendyrke morselskapet som ekstern låntaker, samt å få samlet sikringene i samme selskap for å oppnå maksimal sikring av lånene. Innsender kan på dette grunnlag ikke se at grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt.

Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglens formål å la en privatrettslig disposisjon få skatterettslig virkning etter sitt innhold, må man ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel.

Formålet med reglene om fradragsrett for tap, er å begrense skattegrunnlaget til nettoinntekt av skattyters virksomhet. Tapsfradrag gis midlertid ikke før tapet er endelig realisert.

Som nevnt ovenfor er aksjeselskaper innenfor samme konsern egne skattesubjekter. Når en overdragelse fra ett selskap til et annet innenfor samme konsern betraktes som realisasjon i forhold til regelen om tapsfradrag, kan dette resultatet etter innsenders vurdering ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Etter innsenders vurdering synes derfor vilkårene for tapsfradrag å være oppfylt ved overføringen.

Innsender ga i brev av 9. januar 2015 følgende utdypning, etter forespørsel fra Skattedirektoratet:

I anmodning om bindende forhåndsuttalelse hevder innsender at transaksjonen ikke er skattemessig motivert fra konsernets side. Med dette menes at det hovedsakelige formål med disposisjonen ikke er å spare skatt, men å sikre en hensiktsmessig finansiell risikoprofil i både mor- og datterselskapet.

En overføring av porteføljene av renteinstrumentene fra Datter til morselskapet vil utløse en skattefordel, idet transaksjonen vil utløse et umiddelbart skattemessig tapsfradrag for Datter på tidspunktet for overdragelsen, mens Mor vil kunne utsette inntektsføringen til fordeling av gjestående betalingsbytter/betalingsterminer.

Oversikt over porteføljen følger vedlagt. Som det fremgår av der dreier det seg om 8 ulike renteswaper med et samlet beløp på NOK 3,425 milliarder og 2 swapsjoner på 1,225 milliarder kroner. Markedsverdien på porteføljen fremkommer hver måned ved hjelp av markedsverdioversikter fra avtalemotparten. Markedsverdien på en renteswap og en portefølje av renteswaper avhenger av nivået på den avtalte renten i forhold til dagens rente og gjenværende løpetid på renteswapen.

Per. 30. september 2014 var markedsverdien på denne porteføljen -MNOK 633, og som følge av at swaprentene har falt gjennom det siste kvartalet (anslagsvis 0,5% - 0,6%) er markedsverdiene vesentlig lavere i dag enn per 30. september 2014.

Det vises til tidligere redegjørelse vedrørende bakgrunnen for transaksjonen, som er et ønske om å samle ekstern gjeld og eksterne renteinstrumenter i konsernets morselskap. Den forretningsmessige interessen for Mor ved å ta over renteinstrumentene, er å samle forvaltning av konsernets gjeld og renteinstrumenter i den sentrale finansavdeling. Dette vil som nevnt sikre en hensiktsmessig finansiell risikoprofil både i mor- og datterselskapet.

Renteswapavtalene ønskes videreført. Skulle konsernet ønske å terminere avtalene, må dette gjøres til markedsverdi. Med en negativ markedsverdi på renteswapene måtte selskapet i så fall ha betalt ut denne til motpartene. Ved å overføre dem til morselskapet, ville denne negative markedsverdien finansieres ved gjeldsopptak i morselskapet.

Datter har inngått separate låneavtaler og renteswapavtaler. Datter er den juridiske avtalepart for renteswapavtalene og var det tidligere på låneavtalene. Dette er følgelig 2 uavhengige avtaler. Som følge av at det alt vesentlige av de eksterne låneavtalene er erstattet av intern gjeld til morselskapet, løper renteswapavtalene videre. Dersom Datter må betale på renteswapavtalene er dette finanskostnader og vice versa. Konvertering av 1,7 milliarder gjeld til aksjekapital i Datter, påvirker følgelig ikke renteswapavtalene.

Innsender besvarte i e-post av 18. juni 2015 Skattedirektoratets anmodning om ytterligere opplysninger:

- Mor har de siste årene overtatt det alt vesentlige av datterselskapet eksterne gjeld.
- Mor og datterselskapene benytter rentederivativer til å styre renterisikoen. Rentederivatene (samlebegrep for renteswaper og renteopsjoner) inngås som separate avtaler “ved siden av” låneavtalene.
- Som følge av at finansfunksjonen er sentralisert, er ansvaret for Gjeldsoptak og Rentestyling av konsernets gjeld (ved hjelp av ovennevnte rentederivativer) tillagt finansavdelingen.
- I tillegg har det alt vesentlige av konsernets eksterne gjeld blitt overflyttet til morselskapet. Ekstern gjeld i Datter er blitt refinansiert ved en egenkapitalemisjon på NOK 1,7 mrd og kortsiktig gjeld gjennom trekk på underkonto i konsernkontosystemet til Mor.
- Det vurderes derfor som hensiktsmessig å samle rentederivatene hos samme selskap som den eksterne gjelden.
- Markedsverdiene på rentederivatene endres med endringer i den langsiktige swaprenten og renteopsjonsavtalene påvirkes i tillegg av “markedsvolatiliteten”.
- Rentederivatene planlegges overført til markedsverdi på overførselsdagen, dokumentert ved hjelp av markedsverdioversikt fra avtalepartene.
- Pr. 31.3.2015 var markedsverdiene på de angitt rentederivatene MNOK - 804, og det fremgår av vedlagte oversikt som er oppdatert pr. 31.3.15.

Skattedirektoratet tilskrev innsender i e-post av 1. september 2015, hvor det ble bedt om følgende klargjøring:

1. Hvorvidt konsernet har overført, eller planlegger å overføre, alle lån i alle datterselskap i konsernet til morselskapet, og
2. Om restruktureringen inkluderer alle inngåtte renteinstrumenter i de ulike datterselskapene.
3. Dersom restruktureringen kun gjelder deler av konsernet ber Skattedirektoratet om at dette utdypes og begrunnes nærmere.

Innsender svarte at konsernet på sikt har planer om å overføre alle lån i alle datterselskapene i konsernet til morselskapet som følge av at finansfunksjonen er sentralisert til finansavdelingen. Det planlegges følgelig restrukturering for alle inngåtte rentesikringsinstrumenter i de ulike datterselskapene.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om overføringen av rentesikringsinstrumentene fra Datter til Mor medfører en realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd, og om et eventuelt fradragberettiget tap som følge av realisasjonen etter skatteloven §§ 6-2 første ledd og 9-4 første ledd, jf. § 9-10 første ledd kan gi grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring med virkning for Datter.

2. Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som behandles. Skattedirektoratet presiserer at det ikke er tatt stilling til om overdragelsen medfører et tap, tapets størrelse eller beregning av tapet. Det er heller ikke tatt stilling til den enkelte swapavtale/swapsjon eller deres innhold, herunder spørsmålet om Datter har anledning til å overdra avtalene. Videre er det ikke vurdert potensielle spørsmål knyttet til internprisingsforhold eller rentebegrensingsregler.

Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn over er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

3. Skattedirektoratets forståelse av faktum

Konsernet består av 13 datterselskap, herunder Datter og ytterligere 65 datterselskap under dette selskapet. Morselskapet har et ønske om å samle konsernets eksterne gjeld og renteinstrumenter hos Mor. Dette er begrunnet med forretningsmessige hensyn hvor det vises til at ved å benytte morselskapet som ekstern låntager vil kreditorene kunne basere seg på konsernets betalingssevne og soliditet, noe som gir mulighet for bedret finansieringsbetingelser, herunder lavere kredittmarginer. Ekstern gjeld i Datter er allerede overført til morselskapet. Som følge av dette ble det etablert et internt låneforhold mellom Datter og Mor. Det er opplyst at deler av det konserninterne lånet mellom Mor og Datter er konvertert til egenkapital. Som en forlengelse av restruktureringen av gjelden ønsker konsernet at morselskapet skal styre konsernets renterisiko og overta allerede inngåtte rentesikringsinstrumenter. For å få etablert en sentralisert finansieringsfunksjon er det opplyst at konsernet på sikt har planer om å overføre alle lån og rentesikringsinstrumenter i alle datterselskapene i konsernet til morselskapet.

Datter har etter det opplyste inngått 8 rentebytteavtaler (renteswaper) og 2 opsjoner (swapsjon) med eksterne banker. Skattedirektoratet går ikke nærmere inn på innholdet av de enkelte avtalene, og det legges til grunn i det følgende at en reorganisering er kontraktrettslig mulig og medfører et skattemessig tap for Datter.

Normalt er prinsippene i en rentebytteavtale at partene i avtalen for en bestemt avtalt periode bytter en fast eller flytende rente til det motsatte med motparten. Betalingsstrømmene beregnes av et beregningsgrunnlag som kan sammenlignes med en hovedstol. På denne måten vil den ene betalingsstrømmen være et beløp beregnet med en fast rente på en bestemt hovedstol, mens den motsatte betalingsstrømmen beregnes med en flytende rente. I mange tilfeller foretas det en nettoavregning av betalingsstrømmene slik at den parten som har høyest rente betaler det overskytende til motparten. En swapsjon er en opsjon på en rentebytteavtale. Opsjonen gir kjøperen en rett, men ingen plikt til å inngå en renteswap på visse betingelser. Ved inngåelse av

opsjonsavtalene betales det normalt en form for vederlag fra opsjonskjøper til selger (opsjonspremie). Kjøper i dette tilfellet er banken, hvilket innebærer at banken har en rett, men ikke plikt, til å utøve den inngåtte opsjonen ovenfor selger Datter.

Som følge av reorganiseringen av konsernets finansiering der morselskapet, i tillegg til låneavtaler, skal overta rentesikringsinstrumenter, mener innsender at de inngåtte swapavtalene skal betraktes som skattemessig realisert på overføringstidspunktet til Mor. Overdragelsen vil, ifølge innsender, gi et skattemessig fradrag berettiget tap i Datter beregnet til ca. kr 635 millioner per november 2014. Som følge av at Mor overtar forpliktelsene etter swapavtalen mot banken, skal Datter betale et vederlag til Mor. Isteden for å betale Mor ved overføringen av renteinstrumentet, etableres det en fordring mellom selskapene, som Skattedirektoratet legger til grunn vil bli avdragsvis nedbetalt av Datter. Ifølge innsender vil Mor inntektsføre vederlaget i takt med gjenstående betalingsbytter/betalingsterminer av swapavtalen, og innsender konkluderer med at restruktureringen derfor gir konsernet en skattebesparelse ved at det oppnås en periodiseringsfordel der Datter får et skattemessig fradrag i overføringsåret, uten at dette får en likviditetsmessig effekt, mens Mor inntektsfører vederlaget på et senere tidspunkt.

Spørsmålet som stilles er om restruktureringen av rentesikringsinstrumentene vil bli rammet av reglene om ulovfestet gjennomskjæring med virkning for Datter. Skattedirektoratet vil først ta stilling til realisasjonsspørsmålet for deretter å vurdere om transaksjonen og det påfølgende tapet gir grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

4. Spørsmål om realisasjon

Spørsmålet om overføring av rentesikringsinstrumentene fra Datter til Mor er en realisasjon som gir rett til tapsfradrag, omfatter både et innvinningssspørsmål og tidfestingsspørsmål. Innvinningskriteriet omhandler hvilke begivenheter som medfører skatteplikt /fradragrett, mens tidfestingskriteriet (periodisering) er tidspunktet for når en gevinst kommer til beskatning eller tap kommer til fradrag.

Renteswapavtaler er selvstendige kontrakter som innebærer en stiftelse av rettigheter og plikter mellom partene. Slike avtaler er som hovedregel et eget formuesobjekt som beskattes separat, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2. og Lign ABC for 2014/15 Finansielle instrumenter, rentewap mv. pkt. 6.1.

Det fremkommer av skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd at det er fradragrett for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig. Det ligger således til grunn et symmetriprinsipp for hvilke begivenheter som utløser skatteplikt eller fradragrett. Swapsjoner er å betrakte som en finansiell opsjon, som også beskattes som et selvstendig formuesobjekt etter skatteloven § 9-10, se Zimmer/BAHR "Bedrift, selskap og skatt" 2014 s. 206/207. Det nevnte symmetriprinsippet for swapsjoner følger av skatteloven § 9-10 første ledd, jf. § 9-4 første ledd.

Kriteriet for at et tap anses innvunnet er at formuesobjektet er realisert, jf. skatteloven § 6-2. Det nærmere innholdet av hva som omfattes av begrepet "realisasjon" fremkommer av skatteloven § 9-2. Ordlyden i § 9-2 første ledd er som følger:

§ 9-2. Hva realisasjon omfatter

(1) Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:

a. salg og gavesalg

b. tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg

c. makeskifte og bytte

d. innfrielse eller bortfall av fordring

e. endelig avkall på rettighet

f. tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse

g. utrangering

h. innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon etter § 10-37

[...]

Når det gjelder beskatning av gevinst ved realisasjon mv. av finansielle opsjoner i skatteloven § 9-10 første ledd, bruker bestemmelsen ordlyden "*realisasjon, innløsning eller bortfall*" som innvinningsbegivenheter. Begrepene må i hovedsak tolkes i samsvar med realisasjonsbegrepet i skatteloven § 9-2, se Zimmer/BAHR "Bedrift, selskap og skatt" 2014 s. 212.

Av skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a fremkommer det altså at overføring av eiendomsrett mot vederlag, herunder salg, er en innvinningsbegivenhet. Som et utgangspunkt må det legges til grunn at konserninternt salg mot vederlag likestilles med salg til ekstern tredjemann, se bl.a. Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada). Det kan imidlertid tenkes unntak for tilfeller som ut fra transaksjonenes indre sammenheng og sammenheng i tid medfører at formuesobjektet allikevel ikke anses realisert, se f.eks. Rt. 2002 s. 798 (CBK/Nordea).

Når det gjelder det nærmere skjæringstidspunktet for realisasjon ved overdragelse av formuesobjekt, har Finansdepartementet uttalt til Skattedirektoratet følgende i brev av 30. november 1998, inntatt i Utv. 1999 s. 216:

"Departementet legger bl.a. på denne bakgrunn til grunn at realisasjon må anses å ha funnet sted når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og de vesentligste vilkår for overdragelsen, herunder prisen, er bindende fastsatt."

Når det gjelder tap, er utgangspunktet at det potensielle tapet må ha gått over fra å være et potensielt tap til å bli et faktisk tap. Ved overføring til andre er det sentrale i vurderingen om eierposisjonen til formuesobjektet opphører mot vederlag.

I dette tilfellet overfører Datter til Mor mot vederlag sine forpliktelser som følger av rentesikringsinstrumentene selskapet har inngått med tredjemann. Datter overdrar en fremtidig,

usikker forpliktelse til et annet rettssubjekt, Mor, som dermed overtar den økonomiske risiko og faktisk rådighet over sikringsinstrumentene. Som vederlag for overtagelse av forpliktelsene etableres det et fordringsforhold mellom Datter og Mor. Dette gir Datter en utsettelse med utbetaling av beregnet vederlag til Mor.

Skattedirektoratet vurderer det slik at rentesikringsinstrumentene er realisert, jf. skatteloven § 9-2, første ledd og § 9-10, på det tidspunktet Mor har overtatt risikoen for verdiendringer og det ikke er noen reell usikkerhet om avtalen blir gjennomført etter sitt innhold. Mao. vil det foreligge en realisasjon når det er inngått en endelig og bindende salgsavtale mot vederlag, og de vesentligste avtalevilkår er oppfylt mellom Datter og Mor. At det etableres en fordring mellom Datter og Mor endrer etter Skattedirektoratets syn ikke dette utgangspunktet, det avgjørende er at Mor har overtatt risikoen knyttet til instrumentene.

Spørsmålet er etter dette på hvilket tidspunkt tapet skal tidfestes (periodiseres). Hovedregelen når det gjelder tidfesting/periodisering av inntekter og kostnader fremkommer av skatteloven § 14-2:

§ 14-2 Hovedregel om tidfesting

(1) Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.

(2) Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.

(3) Uttak eller overføring av verdier til endret bruk etter § 5-2 inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet.

Avgjørende for tidfestingen av inntekt etter realisasjonsprinsippet er når det oppstår en "ubetinget rett" til det aktuelle vederlag eller ytelse. Dette innebærer at forfalls- og betalingstidspunkt ikke er avgjørende for tidfestingen. En kostnad skal fradras i det året det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Kostnadssiden er symmetrisk i forhold til når en inntekt skal tas til beskatning. På hvilket tidspunkt det kan anses å foreligge en "ubetinget rett" eller "forpliktelse" vil blant annet avhenge av om man står overfor et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold eller en ensidig ytelse.

I dette tilfellet står vi ovenfor et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold, og av forarbeidene følger det at tidfestingen skal skje på det tidspunkt skattyteren har oppfylt sine forpliktelser etter avtalen. Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 29.2.3.2, jf. Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. november 1998, inntatt i Utv. 1999 s. 216.

I dette tilfellet skal Datter betale Mor et vederlag for overtagelse av en forpliktelse. Det avgjørende for vurderingen vil være tidspunktet det oppstår "en ubetinget forpliktelse" for Datter til å betale Mor vederlaget.

Den ubetingede forpliktelsen vil oppstå på det tidspunktet overlevering av formuesgodet finner sted. I dette tilfellet må dette bli når bindende avtale er inngått mellom Datter og Mor, og Mor overtar risikoen for rentesikringsinstrumentene. På dette tidspunktet vil Mor ha et ubetinget krav på vederlaget og Datter ha en ubetinget forpliktelse til å betale. Som følge av at forfalls- og betalingstidspunkter ikke utsetter periodiseringen, vil hele det beregnede tapet for Datter komme til fradrag i realisasjonsåret, dette til tross for at betaling til Mor vil skje på senere tidspunkt.

5. Ulovfestet gjennomskjæring

5.1. Rettskilder

Ulovfestede gjennomskjæringsregler kan etter omstendighetene medføre at en overdragelse ikke anses som realisasjon skatterettslig. I denne sammenheng er spørsmålet om rettsvirkningene i form av fradragsberettiget tap skal avskjæres etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

Den ulovfestete gjennomskjæringsregel er utviklet i samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Slik den er utformet av rettspraksis de senere år består den av et grunnvilkår og en totalvurdering. Det vises bl.a. til Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime), Rt. 2006 s. 1232 (Telenor), Rt. 2007 s. 209 (Hex), Rt. 2008 s. 1537 (Conoco Phillips), Rt. 2012 s. 1864 (Dyvi) og Rt. 2014 s. 227 (Tangen 7).

Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål for disposisjonen er å spare skatt, med andre ord må skattebesparelsen fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for gjennomføring av disposisjonen. For å benytte reglene om ulovfestet gjennomskjæring kreves det i tillegg at det utfra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

5.2. Den konkrete vurderingen

Skattedirektoratet vil først drøfte om grunnvilkåret er oppfylt. Det sentrale spørsmålet er hvorvidt den klart viktigste motivasjonsfaktor ved den skisserte transaksjonen er å spare skatt. Vurderingen er subjektiv i den forstand at det avgjørende er hva skattyter må antas å ha lagt vekt på ved transaksjonen. Dette innebærer imidlertid ikke at begrunnelsen som skattyter har gitt uten videre skal legges til grunn, men må ses i sammenheng med transaksjonens virkning og skattebesparelsens størrelse, dette følger av bl.a. Rt. 2006 s 1232 (Telenor).

Grunnvilkåret (hovedsakelig skattemessig motivert)

Innsender har i sin anmodning vist til at restruktureringen av gjeld og sikringsinstrumenter er begrunnet i andre motiv enn de skattemessige virkninger. Innsender opplyser at konsernet er i en restruktureringsfase hvor det er ønskelig å sentralisere finansieringsvirksomheten i konsernet. Mor har etter det opplyste overtatt alle eksterne lån i Datter, hvor deler av den interne gjelden er konvertert til egenkapital. De eksterne lånene opplyses å være refinansiert og Mor er ansvarlig for gjelden mot de eksterne långiverne. I forlengelsen av å rendyrke morselskapet som konsernets finansieringsselskap, er det også ønsket å overføre gjeldsikringsinstrumentene, dvs. inngåtte renteswaper og swapsjoner. Innsender har opplyst at reorganiseringen av gjelden på sikt skal omfatte alle datterselskapers eksterne gjeld og rentesikringsinstrumenter.

Dersom det legges til grunn, som opplyst av innsender, at transaksjonen medfører en skattemessig realisasjon av de inngåtte rentesikringsinstrumenter, er transaksjonenes skattemessige virkning og skattebesparelse betydelig.

Ifølge innsender er det beregnede skattemessige fradraget (tapet) kr 635 millioner per november 2014. Det bemerkes at tapets størrelse vil variere alt etter når realisasjonstidspunktet fastsettes, da endringer i den flytende renten får innvirkning på gevinst og tapsberegningen. Innsender opplyser at det vil oppstå en skattefordel fordi Datter får fradrag for tap i realisasjonsåret, mens Mor oppnår en skattefordel fordi fordringen inntektsføres i takt med at rentesikringsinstrumentene realiseres. Skattedirektoratet går ikke nærmere inn på periodiseringsspørsmålet i Mor, men legger til grunn at det oppstår en periodiseringsfordel som gir utsatt beskatning. I tillegg etableres det en fordring mellom Mor og Datter som vederlag for overtagelsen av rentesikringsinstrumentene. Som beskrevet er således den skattemessige effekten for konsernet fremtredende, hvor konsernet fremskynder et skattemessig tap uten at dette gir en likviditetsmessig effekt.

Innsender viser til at den viktigste begrunnelsen for å samle alle eksterne lån i morselskapet er at hvert konsernselskap er et eget rettssubjekt, slik at hverken morselskapet eller de andre konsernselskapene, svarer for det enkelte konsernselskaps låneforhold. Ifølge innsender er det derfor et ønske at morselskapet skal være låntaker og garantist ved eksterne låneopptak. På denne måten vil eksterne långivere til enhver tid kunne basere seg på konsernets gjeldsbetjeningsevne og soliditet, noe som vil kunne gi bedre betingelser og være et vesentlig element for å oppnå lavest mulig kredittmarginer. Det er opplyst at lånene som er overført er reforhandlet. Når det gjelder overføring av rentesikringsinstrumentene er det vist til at det anses hensiktsmessig å ha også disse samlet i samme konsernselskap som inngår lånene.

Når det gjelder swapavtalene og swapsjonene ligger det i instrumentenes natur at de ikke kan reforhandles uten at avtalens innhold faller bort og instrumentet vil anses som realisert. Morselskapet vil således ikke kunne reforhandle de overtatte rentesikringsinstrumentene, men vil måtte overta de eksisterende avtaleforholdene. Slik Skattedirektoratet ser det vil derfor det forretningsmessige motiv, som er fremhevet av innsender, i disse tilfellene ikke være helt treffende. Rentesikringsinstrumentene som overføres fra Datter til Mor vil måtte videreføres i sin helhet hos Mor. En slik overføring er heller ingen forutsetning for å restrukturere og samle konsernets gjeld, da gjeld- og rentesikringsinstrumenter skatterettslig behandles som separate formuesobjekter.

Ved vurderingen av innsenders hovedsakelige motiv (motivasjonsfaktor) er det ifølge rettspraksis relevant å trekke inn disposisjonens virkninger, jf. bl.a. Telenor (Rt. 2006 s. 1232), og Hex (Rt. 2007 s. 209). I dette tilfellet er det opplyst at transaksjonen vil medføre et stort tap for Datter, som vil gi, slik innsender planlegger å foreta reorganiseringen, en stor skattemessig besparelse i form av periodiseringsfordel for konsernet. Transaksjonen gir imidlertid også andre virkninger slik som at Mor overtar Datter sine forpliktelser ovenfor bankene, uten at Datter må betale et stort tap direkte til bankene ved en terminering, som er en alternativ mulighet. Skattedirektoratet antar at de skattemessige virkninger er en betydelig motivasjonsfaktor for å gjennomføre transaksjonen av rentesikringsinstrumentene slik som skissert. Vi antar også at det fra et forretningsmessig perspektiv kan være hensiktsmessig å samle forvaltning av konsernets gjeld og rentesikringsinstrumenter i samme selskap.

De to vilkårene i gjennomskjæringsnormen er kumulative, og vi finner det ikke nødvendig å ta endelig stilling til om grunnvilkåret (hovedsakelig skattemessig motivert) er oppfylt før vi har vurdert tilleggsvilkåret (totalvurderingen).

Tilleggsvilkåret (Totalvurdering)

Spørsmålet er om det etter en totalvurdering av disposisjonenes virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene forøvrig fremstår som stridende mot formålet med skattereglene å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. I denne sammenheng er spørsmålet om Datter, ved å realisere renteinstrumentene ved å overdra disse til Mor, får et skattemessig fradrag som det ut fra formålet med skattereglene ikke er reelt grunnlag for.

Dersom Datter skulle ønske å terminere swapavtalene og swapsjonene, vil det foreligge en fradragsrett for et eventuelt tap etter § 6-2 første ledd for realisasjon av swapavtalene. Det samme fremkommer for swapsjoner, jf. skatteloven § 9-10, jf. § 9-4 første ledd. Ved realisasjon av finansielle instrumenter er ikke fradragsretten begrenset til tap som oppstår ved realisasjon til ekstern tredjemann, i motsetning til reglene om tap på fordring, jf. § 6-2 tredje ledd.

Formålet med tapfradragsregelen er å begrense skattyters skattepliktige inntekt med å gi rett til fradrag for tap lidt i næringsvirksomhet. Det kan derfor ikke være i strid med tapsfradragsregelen at konsernet selger/overfører swapavtalene konserninternt. Det at innsender i dette tilfelle får en likviditetsmessig fordel ved å etablere et fordringsforhold til morselskapet isteden for å måtte utbetale tapet direkte til banken ved terminering, er ikke avgjørende for den skattemessige vurdering. Realiteten er at Datter ikke lengere blir ansvarlig for avtalens forpliktelser overfor avtalemotparten, denne forpliktelsen overtas av Mor. Fradragsretten blir heller ikke større som følge av realisasjonen.

De formål som er oppgitt av innsender, når det gjelder begrunnelsen for å samle finansieringen i morselskapet synes å være forretningsmessig fundert. I denne sammenheng legger vi til grunn som opplyst at alle lån og sikringsinstrumenter i konsernet skal overføres til Mor.

Skattedirektoratet finner å kunne legge til grunn at det i forlengelsen av restruktureringen av konsernets gjeld er hensiktsmessig å overføre rentesikringsinstrumenter som allerede er inngått av konsernselskapene. Transaksjonen medfører, som nevnt ovenfor, også andre virkninger enn de skattemessige ved at Datter ikke lengere er ansvarlig etter swapavtalenes innhold og at fremtidige forpliktelser knyttet til disse overtas av morselskapet.

De skattemessige virkningene av transaksjonen anses etter dette ikke å være i strid med formålet med tapsfradragsregelene i skatteloven § 6-2 første ledd og §§ 9-4 første ledd, jf. § 9-10.

Skattedirektoratet finner etter en totalvurdering av disposisjonenes virkninger, innsenders formål med disposisjonen og omstendighetene forøvrig at det på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kan nektes fradrag for tap ved overføring av rentesikringsinstrumenter fra Datter til Mor.

5. Konklusjon

Basert på det presenterte faktum og de forutsetningene som er tatt, legger Skattedirektoratet til grunn at overføringen av rentesikringsinstrumentene fra Datter til Mor medfører en realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen etter

skatteloven §§ 6-2 første ledd og 9-4 første ledd, jf. § 9-10 første ledd gir ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring med virkning for Datter.

Uttalelser Sivilombudsmannen

SkN 16-011 Dekning av saksomkostninger ved klage på eiendomsskatt

Lovstoff: Skatteloven §§ 9-2 første ledd, 6-2 første ledd, 9-4 første ledd, 9-10 første ledd og ulovfestet gjennomskjæring

Kort referat: Saken gjaldt avslag på krav om dekning av saksomkostnader påløpt ved klage på eiendomsskattetaksten for en næringsseksjon eid av et eiendomsselskap. Det ble også klaget over avslag på krav om tilbakebetaling av innbetalt eiendomsskatt for årene 2011- 2013.

I 2014 påklaget et eiendomsselskap eiendomsskattetaksten fra 2005 for en eiendom. Som følge av dette ble taksten endret fra og med 2014. Eiendomsselskapet krevde deretter å få dekket saksomkostnadene, men fikk avslag. Vurderingen var om det var «urimelig om skattyteren måtte dekke [kostnadene] selv», jf. ligningsloven § 9-11 nr. 4.

Ombudsmannen mente at det skal foreligge spesielle forhold før kommunen blir ansvarlig for saksomkostnader i eiendomsskattesaker der det ikke blir funnet feil ved det opprinnelige eiendomsskattevedtaket, men eiendomsskattetaksten likevel blir endret. Slik saken var opplyst tydet det på at det var endringer i faktiske omstendigheter som førte til en endring av taksten fra og med 2014, og ikke at det forelå en feil ved takseringen i 2005. Ombudsmannen kom til at det ikke var grunnlag for rettslige innvendinger mot klagenemndas avslag på kravet om saksomkostnader og tilbakebetaling.

Uttalelse fra Sivilombudsmannen av 28. august 2015, publisert 12. januar 2016 (sak 2015/1681).

I det avsluttende brevet skrev ombudsmannen blant annet:

I mange år har ordningen i eiendomsskattesaker som kjent vært at det ikke ble gitt saksomkostnadsdekning selv om et eiendomsskattetakstvedtak ble endret til gunst for klageren eller parten. Dette var en konsekvens av at forvaltningsloven etter eieendomsskattelova § 31 ikke gjaldt for behandlingen av saker etter loven. Etter en lovendring 22. juni 2012 nr. 44 ble dette endret slik at utgangspunktet nå er at forvaltningsloven, med unntak for enkelte særregler, kommer til anvendelse, jf. eieendomsskattelova § 29 første ledd. Hva gjelder krav på saksomkostnadsdekning følger det nå av særregelen i eieendomsskattelova § 29 sjette ledd jf. ligningsloven § 9-11 nr. 1, at skattyter kan tilkjennes helt eller delvis dekning av saksomkostnader når et eiendomsskattevedtak endres til gunst for skattyteren. Det er oppstilt ytterligere vilkår i § 9-11 nr. 4 som lyder: «Saksomkostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv».

Klagenemnda uttalte at det «ikke [var] naturlig å dekke sakskostnadene». Det antas at klagenemnda med dette siktet til at vilkåret om det ville være urimelig at eiendomsselskapet måtte dekke sakskostnadene selv, ikke var oppfylt.

Begrunnelsen for dette var at klagenemnda mente at den opprinnelige eiendomsskattetaksten fra 2005 ikke var feil, men at det var opplysninger i klagen om utløp av leiekontrakt i juni 2013, at lokalene nå sto tomme og omlegging av hovedveien, som var grunnen til at taksten ble satt ned og da med virkning fra skatteåret 2014. Overfor kommunen ble det imidlertid fra eiendomsselskapets advokat anført at da klagenemnda satte ned eiendomsskattetaksten til kr 7 690 320 som tilsvarte den kapitaliserte verdien i taksten fra 2005, så lå det en innrømmelse i dette om at taksten i 2005 skulle ha vært satt til kapitalisert verdi og ikke en verdi som lå nærmere teknisk verdi. I taksten fra 2005 var kapitalisert verdi, som nevnt, satt til kr 7 690 320, teknisk verdi til kr 11 295 000, mens eiendomsskattetaksten ble satt til kr 10 500 000.

Det står ikke eksplisitt i ligningsloven § 9-11 nr. 4 at sakskostnader kun tilkjennes i de sakene der staten, eller her kommunen, har gjort en feil i det opprinnelige vedtaket. I Skattedirektoratets veileder til bestemmelsen (F20.05.2009 nr. 556) er det imidlertid uttrykt at «[d]et er særlig når ligningsmyndighetene har begått feil, at det kan virke urimelig at skattyteren selv skal dekke kostnadene ved endringsaken.»

Adgangen til å kreve kommunen for sakskostnader i eiendomsskattesaker ble som nevnt innført ved lovendring i 2012 til eidegdomsskattelova og trådte i kraft fra og med skatteåret 2013. I forarbeidene til endringsloven til eidegdomsskattelova uttrykte Finansdepartementet at «eidegdomsskatten kan vere i ei særstilling på same måte som likningsforvaltninga, av di utskrivninga av eidegdomsskatt er massevedtak» og at det derfor var behov for «å kunne endre vurderingar og skjønnet undervegs utan at det er knytta opp til at kommunen har gjort feil». Departementet mente at det vil være «uheldig dersom kommunane må dekkje sakskostnader utan omsyn til om endringa kjem som følgje av at kommunen har gjort feil eller ikkje», se Prop.112 L (2011-2012) punkt 3.5.8. På denne bakgrunn og etter innspillene som var innkommet i høringsrunden foreslo Finansdepartementet derfor at ligningslovens sakskostnadsregel i § 9-11 skulle gjelde og ikke forvaltningsloven § 36 som opprinnelig var foreslått.

En eiendomsskattetakst skal i utgangspunktet gjelde i 10 år, jf. eidegdomsskattelova § 8 A-3 andre ledd. I tiden mellom de alminnelige takseringene kan det oppstå forhold som gjør at omsetningsverdien på eiendommen blir vesentlig endret, og som gjør at kommunen endrer eiendomsskattegrunnlaget enten etter klage i medhold av eidegdomsskattelova § 19 eller etter omtaksering i medhold av § 8 A-3 femte eller sjette ledd (tidligere byskatteloven 18. august 1911 nr. 9 § 4 fjerde ledd). Sakskostnadsreglene vil, så langt ombudsmannen kan se, ikke gjelde ved omtaksering. Fra skatteåret 2013 ble det innført en årlig klageadgang på eiendomsskatteverdien (§ 19 første ledd siste punktum). Dersom det ikke skulle foretas en vurdering av om kommunen hadde gjort en feil i den opprinnelige eiendomsskattetakseringen, ville det da kunne bli avgjørende for om en fikk dekket sakskostnader etter endret takst hvorvidt innsigelsene var fremsatt i en klage eller en begjæring om omtaksering.

Mye kan tale for at det skal foreligge spesielle forhold før kommunen blir ansvarlig for sakskostnader i eiendomsskattesaker der det ikke blir funnet feil ved det opprinnelige eiendomsskattevedtaket, men eiendomsskattetaksten likevel blir endret. I alle fall vil nok endrede

faktiske omstendigheter eller andre forhold utenfor kommunens kontroll – på samme måte som etter forvaltningsloven § 36 – i alminnelighet tilsi at det ikke foreligger ansvar for sakskostnadsdekning selv om eiendomsskattetakstgrunnet reduseres.

Gjennomgangen av saken her tyder på at det var endringer i kontraktsforhold og omlegging av hovedveien som var grunnen til at eiendomsskattetaksten ble satt ned av klagenemnda i 2014.

Generelt vil kapitalisert verdi (eiendommens antatte evne til økonomisk avkastning) av en næringseiendom gi en god veiledning for å finne eiendomsskattetaksten, jf. eieendomsskattelova § 8 A-2 første ledd jf. § 8 A-3 første ledd. Imidlertid kan det være konkrete forhold ved eiendommens beliggenhet eller beskaffenhet eller leiekontrakter på eiendommen som tilsier en annen markedsverdi. I taksten for 2009, da det gjensto ca. 4 år av leiekontrakten med en matvarekjede, ble nåverdien av leiekontrakten vurdert til kr x. Nåverdien av leiekontrakten ble lagt til den kapitaliserte verdien for å komme frem til eiendommens markedsverdi. Ombudsmannen har ikke informasjon om hvordan leiemarkedet for næringseiendommer var i 2005, men det er ikke usannsynlig at nåverdien av den samme leiekontrakten og som da skulle løpe i ytterligere 8 år, var rundt det dobbelte i 2005 av hva den var i 2009. Med den rettslige kontrollen som foretas her, ligger det ikke til rette for en nærmere overprøving av den sakkyndige takstnemndas faglige vurdering av eiendommens verdi i 2005.

Det foreligger ikke informasjon om at taksten ble påklaget i 2005, og heller ikke informasjon om at den snevrere adgangen til å kreve omtaksering ble benyttet i årene mellom 2005 og 2014.

...

Etter dette er det ikke grunnlag for rettslige innvendinger mot klagenemndas avslag på kravet om sakskostnader og tilbakebetaling.

Skattevedtak

SKN 16-012 Stortingets skattevedtak for 2016

Storingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2016 (Stortingets skattevedtak)

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 14. desember 2015 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a.

Kapittel 1 - Generelt

§ 1-1. Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskrivning av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2016. Vedtaket legges også til grunn for utskrivning av forskudd på skatt for inntektsåret 2016, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2. Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 - Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1. Formuesskatt til staten - personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 400 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som ligned under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 800 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

§ 2-2. Formuesskatt til staten - upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,15 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3. Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 400 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 800 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 - Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1. Trinnskatt

Personlig skattyter i klasse 0, 1 og 2 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 0,44 pst. for den delen av inntekten som overstiger 159 800 kroner,
- 1,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 224 900 kroner,
- 10,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 565 400 kroner, og
- 13,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 909 500 kroner.

For personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 8,7 pst.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 3-2. Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 7,05 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 10,55 pst.

§ 3-3. Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

§ 3-4. Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 33 pst.

§ 3-5. Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av § 3-1, § 3-2 og § 3-8.

§ 3-6. Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7. Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8. Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,80 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

Kapittel 4 - Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1. Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 25 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2. Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 53 pst.

§ 4-3. Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2016 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4. Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 - Tonnasjeskatt

§ 5-1. Tonnasjeskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasje, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 - Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1. Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 91 450 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 73 600 kroner.

§ 6-2. Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3. Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 51 750 kroner i klasse 1 og 76 250 kroner i klasse 2.

§ 6-4. Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 139 400 kroner for enslige og 128 150 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 256 300 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5. Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 29 880 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 184 800 kroner i trinn 1 og 278 950 kroner i trinn 2.

§ 6-6. Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 317 kroner pr. påbegynt måned.

Kapittel 7 - Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1. Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2. Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

SKN 16-013 Folketrygdvedtaket 2016

Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 14. desember 2015 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kap. 23.

For inntektsåret 2016 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1. Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone med høyere sats enn der virksomheten drives, jf. annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i innværende termin.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

(6) Kongen kan gi forskrift om avgiftssatser for ambulerende virksomhet som avviker fra bestemmelsene i fjerde ledd.

§ 2. Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Rissa, Midtre Gauldal og Selbu i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,

- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Ørland og Agdenes i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy og Leka i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvæningen i Troms fylke.

§ 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2016 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren	
	Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014-2020
Syntetfibersektoren	
	Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014-2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)	
Energisektoren	
Næringshovedområde 35	Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning
Transportsektoren	
49.1	Passasjertransport med jernbane
49.2	Godstransport med jernbane
49.31	Transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder
49.39	Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted
49.41	Godstransport på vei
50	Sjøfart
51.1	Luftransport med passasjerer
51.21	Luftransport med gods
Lufthavner	
52.23	Andre tjenester tilknyttet luftransport
Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.	
64	Finansieringsvirksomhet
65	Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
66	Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet
70.10	Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern
70.22	Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnet som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2016. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei, jf. næringskode 49.41 Godstransport på vei, må differansen ikke overstige 250 000 kroner i 2016.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2016, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte ikke overstige 250 000 kroner i 2016. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i terminen.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

<i>Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)</i>	
01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfeverer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6. Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7. Trygdeavgift av lønnsinntekt mv

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8. Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser

§ 9. Forskriftsfullmakt mv.

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 til § 5.

Forskriftsendringer

SKN 16-014 Forskrift om Skatteklagenemnda

Forskrift om Skatteklagenemnda

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 22. januar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 2-4b nr. 5, lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 12-2 og lov 19. desember 2014 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) del VI siste ledd annet punktum.

§ 1. Krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkeserfaring

(1) Skatteklagenemndas medlemmer og varamedlemmer skal ha utdanning og yrkeserfaring som

- a) jurist (cand.jur. eller master i rettsvitenskap),
- b) økonom (mastergrad), eller
- c) revisor (statsautorisert eller registrert).

(2) Lederen og nestlederen skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer i domstoloven § 54.

§ 2. Fritak fra oppnevning som nemndsmedlem

Departementet kan fritak oppnevnt medlem av eller varamedlem til Skatteklagenemnda fra vervet. Fritaket kan gjelde for resten av funksjonstiden eller for en viss tid.

§ 3. Sekretariatets saksbehandling

Saksbehandlingsreglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven gjelder så langt de passer for sekretariatet.

§ 4. Ledelse av stor avdeling

(1) Stor avdeling ledes av Skatteklagenemndas leder eller nestleder.

(2) Skatteklagenemndas leder eller nestleder avgjør om den skatte- eller avgiftspliktige skal ha adgang til å møte i stor avdeling. Avgjørelsen kan ikke påklages.

§ 5. Skriftlig eller muntlig behandlingsform

Alminnelig avdeling avgjør saker etter skriftlig behandling. Stor avdeling avgjør saker i møte.

§ 6. Skriftlig behandling

Når Skatteklagenemnda behandler saker skriftlig skal nemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. Medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen.

§ 7. Muntlig behandling

(1) Når Skatteklagenemnda behandler saker i møte, skal det føres møteprotokoll. Protokollen skal vise voteringen. De medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen i protokollen.

(2) Sekretariatet skal møte når Skatteklagenemnda avgjør saker i møte.

§ 8. Beslutninger i Skatteklagenemnda

(1) Alminnelig avdeling er beslutningsdyktig når alle tre medlemmer deltar i voteringen. Alminnelig avdeling treffer avgjørelser ved enighet.

(2) Stor avdeling er beslutningsdyktig når minst tre medlemmer inkludert nemndas leder eller nestleder er til stede. Beslutninger i stor avdeling treffes ved alminnelig flertall. Ved stemmelikhet har leder eller nestleder dobbeltstemme.

§ 9. Ikraftsetting. Oppheving av andre forskrifter

Forskriften trer i kraft 1. juli 2016. Fra samme tidspunkt oppheves forskrift 7. november 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene, forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) kapittel 12.

§ 10. Overgangsbestemmelse om Skatteklagenemndas myndighet

Skatteklagenemnda overtar alle saker fra klagenemndene den erstatter som ikke er ferdigbehandlet innen 30. juni 2016.

Endringssaker etter ligningsloven § 9-5 nr. 5, jf. § 9-8 nr. 1 og krav om dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 nr. 2 som ikke er behandlet av Riksskattenemnda før ikrafttredelsen av ny klagenemndsordning, behandles av Skatteklagenemnda etter ligningsloven § 9-5. nr. 3, jf. § 9-8 nr. 1 og § 9-11 nr. 1.

§ 11. Overgangsbestemmelse om Skattedirektoratets myndighet

Skattedirektoratet kan kreve at vedtak truffet av skatteklagenemndene før 1. juli 2016 overprøves av Skatteklagenemnda etter § 9-5 nr. 3, jf. forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda.

SkN 16-015 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 12. januar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endring:

§ 5-2-1 andre, tredje og fjerde ledd skal lyde:

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 10 000. Overskrides beløpsgrensen, skal det gis opplysninger om hele beløpet.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd eller lønn som overstiger kr 10 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra opplysningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra opplysningsplikten uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd, lønn som overstiger kr 10 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

SkN 16-016 Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 22. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13 annet ledd, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-13-1 femte ledd.

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

I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

Ny § 5-13-2 skal lyde:

§ 5-13-2. Bunnfradrag og kilometersats for varebil

Bunnfradraget i listepriis for bil som omfattes av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd er 50 prosent av beregningsgrunnlaget etter skatteloven § 5-13. Bunnfradraget kan ikke overstige 150 000 kroner.

Når vilkårene for individuell fastsetting av fordel ved privat bruk er oppfylt, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd fjerde punktum, fastsettes fordelene til kr 3,40 per kilometer.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

SKN 16-017 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 22. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 tredje ledd og § 5-8 tredje ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 5-6-12 fjerde ledd skal lyde:

Andre utgiftsgodtgjørelser enn de som omfattes av første ledd, er i sin helhet fritatt for forskuddstrekk dersom godtgjørelsen utbetales i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ, og godtgjørelsen ikke for noen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til utgiftsdekningen. Fritak for forskuddstrekk gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelser til dekning av ulegitimerte småutgifter (administrativ forpleining). Bare ulegitimerte nattillegg på innenlandsreiser på inntil 430 kroner pr. døgn kan holdes trekkfritt. Utbetaling av ulegitimert nattillegg skal oppfylle legitimasjonskravene i tredje ledd, unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. Utbetaling av kostgodtgjørelse på tjenestereise uten overnatting må ikke overstige Skattedirektoratets forskuddssatser og skal oppfylle legitimasjonskravene i tredje ledd, unntatt opplysninger om overnatting og losji.

§ 5-8-11 nytt sjette ledd skal lyde:

Ved privat bruk av arbeidsgivers varebil eller lastebil som omfattes av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd, beregnes trekkgrunnlaget for privat kjøring i henhold til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd første til tredje punktum (sjablongmetoden). Dersom vilkårene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd fjerde til syvende punktum (individuell verdsettelse) er oppfylt, kan trekkgrunnlaget alternativt fastsettes etter denne metoden.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

SKN 16-018 Endring 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 21. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 11-21 første ledd bokstav c.

I

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

§ 11-21-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved overføring av eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav c gjelder § 11-21-11.

§ 11-21-2 annet ledd oppheves.

Nåværende § 11-21-2 tredje ledd blir annet ledd.

§ 11-21-2 annet ledd skal lyde:

(2) Skattefritaket etter første ledd er betinget av at det mottakende selskapet forblir en del av konsernet slik dette er definert i § 11-21-1, også etter at overføringen av eiendeler er gjennomført. Ved brudd på vilkåret i år etter overføringsåret gjelder § 11-21-10.

Overskriften til § 11-21-11 skal lyde:

§ 11-21-11. Overføring etter § 11-21-1 fjerde ledd

§ 11-21-11 første ledd skal lyde:

(1) Overføring som nevnt i § 11-21-1 fjerde ledd skattlegges som om det var foretatt et uttak fra norsk beskatningsområde skattepliktig etter skatteloven § 9-14. Ved overføring etter denne paragraf gjelder vilkårene i skatteloven § 9-14 så langt de passer. Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatt etter første punktum, og begge selskap er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av skatteloven § 9-14. Det mottakende selskap skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til det skattekontor hvor det overførende selskap lignedes om at det vedtar skattebetalingsplikt og øvrige plikter som nevnt i denne paragraf. Bestemmelsene i denne paragraf gjelder tilsvarende så langt de passer ved overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav b til tilsvarende utenlandsk selskap.

§ 11-21-11 annet ledd skal lyde:

(2) Retten til utsettelse med innbetaling av den utlignede skatten etter første ledd opphører når ett av selskapene ikke lenger er en del av konsernet, slik dette er definert i § 11-21-1.

§ 11-21-11 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Retten til utsettelse med innbetaling av den utlignede skatten etter første ledd opphører ikke når et selskap hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, blir begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 og denne plikten ikke opphører som følge av skatteavtale med annen stat. Ved overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e opphører retten til utsettelse med innbetaling av den utlignede skatten etter første ledd, når skatteplikt for dette selskapet opphører etter skatteloven § 2-3 eller etter skatteavtale med fremmed stat. Det gjelder likevel ikke hvis skattyter blir hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat.

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