



Skattenytt 2/2016

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

LAGMANNRETTSDOMMER	1
SkN 16-019 Realisasjon av finansielt instrument	1
SkN 16-020 Fradrag for renteutgifter - gjennomskjæring	19
SkN 16-021 Avvisning av søksmål – tidligere rettskraftig avgjort	44
SkN 16-022 Profesjonsansvar for revisor	51
TINGRETTSDOMMER	59
SkN 16-023 Fradragsretten for bot utferdiget av ESA	59
SkN 16-024 Privat bruk av arbeidsgivers bil	74
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	86
SkN 16-025 Skatteplikt ved utleie av overnattingssted som formidles via nettbasert markedsplass	86
SkN 16-026 Skatteplikten for skogsbilveglag	89
SkN 16-027 Skattedirektoratet endrer praksis ved dispensasjoner fra plikten til å foreta forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til advokater	96
SkN 16-028 Forbud mot dobbeltbeskatning og skattemessig behandling av ulike situasjoner	97
SkN 16-029 Beregning av personinntekt ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk - behandling av restsaldo på gevinst- og tapskonto.	99
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	102
SkN 16-030 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring	102
SkN 16-031 Bolig - skattemessig behandling av utleieinntekter og gevinst	102
FORSKRIFTSENDRINGER	110
SkN 16-032 Forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende	110
SkN 16-033 Forskrift om endring i forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir	111
SkN 16-034 Endring i forskrift om endring i forskrift til skatteloven	111
SkN 16-035 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven – unntak fra reglene om at lån fra selskap til aksjonær skal anses som utbytte	112

Lagmannsrettsdommer

SKN 16-019 Realisasjon av finansielt instrument

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 annet ledd og § 9-2 første ledd.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 15. oktober 2015, **sak nr.:** LB-2014-164961

Dommere: Lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, lagdommer Halvard Leirvik, tilkalt dommer tingrettsdommer Stig Olav Sletten. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2013-165950 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-164961-2 (14-164961ASD-BORG/02). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2016-159-U.

Parter: Telenor ASA (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Den sentrale problemstillingen i saken gjaldt tolking og bruk av begrepet «realisasjon av formuesobjekt», knyttet til finansielt instrument, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd og § 9-2 første ledd. Telenor ønsket å øke sin eierandel i VimpelCom, men kunne av regulatoriske hensyn ikke uten videre kjøpe seg opp ytterligere i selskapet, og inngikk derfor en avtale med en bank. Avtalen innebar at Telenor på nærmere vilkår skulle bli stilt økonomisk som om de eide aksjene i VimpelCom. Etter avtalen skulle det hver måned skje et betalingsoppgjør mellom Telenor og banken, hovedsakelig basert på kursutviklingen i VimpelCom. Dersom kurset økte mottok Telenor betaling fra banken, og omvendt hvis kursen hadde sunket siste måned. Lagmannsretten la til grunn at de månedlige oppgjørene mellom partene innebar delrealisasjoner av avtalen, og at betalingene Telenor hadde mottatt var skattepliktige. Telenor fikk imidlertid ikke fradrag for betalingene til banken (for de månedene VimpelCom hadde sunket i verdi) fordi tapet var innenfor fritaksmetoden (Telenors nærstående selskap Telenor East Invest AS eide aksjer i VimpelCom).

Saka gjeld spørsmål om vedtak i Skatteklagenemnda er gyldig. Den sentrale problemstillinga gjeld tolking og bruk av omgrepet «realisasjon av formuesobjekt» knytt til finansielt instrument, jf. skattelova § 5-1 andre ledd og § 9-2 første ledd.

ING Bank N.V. London Branch (ING) og Telenor ASA (Telenor) inngjekk 2. juni 2006 avtale med tittelen «Master Confirmation Total Return Swap Transaction». Avtalen blir her omtalt som TRS-avtalen.

Telenor har opplyst at bakgrunnen for TRS-avtalen var at Telenor-konsernet ynskte å oppnå ein større eigarposisjon i det russiske teleselskapet VimpelCom. Då TRS-avtalen blei inngått, eigde Telenor East Invest AS 26,6 % av aksjane i VimpelCom. Telenor East Invest AS hadde på denne tida søkt russiske styresmakter om løyve til å kjøpa fleire aksjar. Det er opplyst at Telenor-konsernet såg for seg at eit positivt svar på søknaden i seg sjølv ville vera eigna til å driva opp kursen på aksjane. For å koma i forkant av kursutviklinga, ynskte Telenor-konsernet gjennom TRS-avtalen å investera i VimpelCom utan sjølv å stå som eigar av fleire aksjar.

Telenor har vidare opplyst at det naturlege hadde vore at Telenor East Invest AS var part i avtalen med ING. At morselskapet Telenor blei part, skuldast dels innsideproblematikk knytt til eit styremedlem i Telenor East Invest AS, dels at bruken av Telenor gjorde det lettare raskt å få på plass avtalen med ING. Slik lagmannsretten oppfattar dette, skuldast det sistnemnde at ING meinte at risikoen var mindre ved å ha morselskapet som avtalemotpart.

TRS-avtalen er knytt til kursutviklinga på eigardelar i VimpelCom i form av American Depositary Receipts (ADR) som er notert på børsen i New York (New York Stock Exchange). Kvar ADR svarer til 0,25 aksjar i VimpelCom. Partane er samde om at TRS-avtalen gjeld 8 114 300 ADR, noko som er det same som 2 028 575 aksjar. Partane har for lagmannsretten brukt uttrykket «aksjar» sjølv om det er tale om ADR, og lagmannsretten vil også bruka ei slik forenkling.

Ved TRS-avtalen tok Telenor på seg den økonomiske risikoen for kursutviklinga til 2 028 575 aksjar i VimpelCom. Avtalen gjaldt for 12 månader, men slik at slik begge partar kunne seia opp avtalen før dette. ING's interesse i avtalen låg i at Telenor betalte ein premie - av partane omtalt som rente - til ING. For å unngå eigen risiko knytt til kursutviklinga i VimpelCom, kjøpte ING i perioden 2. juni - 15. juni 2006 opp ein tilsvarande aksjepost i VimpelCom som det TRS-avtalen gjaldt. ING stod som eigar av desse aksjane.

I samsvar med reguleringa i TRS-avtalen skjedde det månadlege betalingar mellom ING og Telenor. Dei månadlege betalingane skulle etter avtalen gjelda rente, kursutvikling og utbytte. Sidan VimpelCom ikkje gav noko utbytte på aksjane i løpet av den perioden TRS-avtalen stod ved lag, gjaldt dei månadlege betalingane i praksis rente og kursutvikling. Når aksjane steig i verdi ein månad, fekk Telenor ei betaling frå ING tilsvarande denne stigninga. Dersom aksjane blei redusert i verdi ein månad, betalte Telenor eit beløp til ING som svarte til reduksjonen. I tillegg blei det betalt rente. Utmålinga av rente tok også omsyn til kursutviklinga. Dette innebar at dersom Telenor for ein månad hadde mottatt pengar frå ING på grunn av kursstigning, så måtte Telenor neste månad betala rente til ING for eit beløp som inkluderte det mottatte beløpet månaden før (og tidlegare månader), i tillegg til rente på det beløpet som aksjane var verd då TRS-avtalen blei inngått.

TRS-avtalen stod ved lag fram til 2. juni 2007. På dette tidspunktet overførte Telenor, med samtykke frå ING, avtaleposisjonen sin til Telenor East Invest AS. Det var på dette tidspunktet ikkje lengre formelle hindringar for at Telenor East Invest AS var avtalepart.

Saka gjeld spørsmål om skatteplikt for Telenor på grunnlag av TRS-avtalen. Inntektsåret 2006 er ikkje tema for lagmannsretten. For 2006 er Telenor endeleg skattlagt i samsvar med selskapets eigen påstand. Bakgrunnen for dette er at det gjeld ein frist på to år for skatteetaten for å ta opp spørsmål om endring av likninga dersom skattytar har gjeve korrekte og fullstendige opplysningar i sjølvmeldinga. Skatteetaten tok ikkje opp spørsmål om endring for 2006 innan fristen. Når det gjeld inntektsåret 2007, er det på det reine at skatteetaten tok opp spørsmål om endring av likninga til Telenor innan fristen.

Då Telenor overførte avtalen til Telenor East Invest AS i juni 2007, skjedde det eit opphøyr av avtalen for Telenors del. Gevinst ved TRS-avtalen på opphøyrstidspunktet er i utgangspunktet

skattepliktig, men partane er samde om at det her gjeld skattefritak for Telenor fordi det er tale om overføring av egedelar i konsern. Telenors sjølvmelding for 2007 var såleis basert på at selskapet ikkje hadde hatt noka skattepliktig gevinst ved TRS-avtalen.

I brev frå Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatt Øst, 23. november 2009 til Telenor blei det varsla endring av likninga for inntektsåret 2007. Skatteetaten varsla endring basert på eit synspunkt om at dei månadlege betalingane i løpet av 2007 måtte reknast som realisasjon, slik at det i månader med kursstigning hadde oppstått ein skattepliktig gevinst for Telenor.

Partane er samde om at betalingane mellom Telenor og ING var slik i 2007:

Dato verdsetting:	Aksjekurs:	Overføring frå ING til Telenor i NOK
04.01.07	79	- 156 247 038
05.02.07	87	372 113 494
05.03.07	81	- 290 773 201
05.04.07	99	831 761 170

For januar og mars 2007 står kolona med overføring markert med minus, noko som viser at det i desse månadene skjedd ei betaling *frå* Telenor *til* ING.

Skatteetaten varsla at overføringane frå ING til Telenor i februar og april 2007 begge måtte skatleggjast som gevinst, og at gevinsten ikkje var unntatt frå skatteplikt etter den såkalla fritaksmetoden. Når det gjaldt dei to overføringane frå Telenor til ING, varsla skatteetaten at desse ikkje kunne reknast som noko tap som skulle gå til frådrag, fordi tap under TRS-avtalen på si side var omfatta av fritaksmetoden. Bakgrunnen for denne asymmetrien i skattereglane blir nærare omtalt nedanfor.

Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatt Øst, trefte 8. september 2010 vedtak om endring av likninga for Telenor for inntektsåret 2007 basert på dei synspunkta som hadde gått fram av varselet. Inntekta for 2007 blei auka med kr 1.187.618.906. Beløpet er noko lågare enn summen av ING's overføringar til Telenor i februar og april 2007, og lagmannsretten oppfattar at dette skuldast at rentebetalinga er trekt ut, slik at inntekta gjeld gevinsten på grunn av verdiutviklinga til aksjane i VimpelCom.

Telenor klaga over vedtaket. I vedtak 15. mai 2013 kom Skatteklagenemnda til at vedtaket til Sentralskattekontoret skulle stå ved lag når det gjaldt inntektsåret 2007.

Ved stemning 8. oktober 2013 tok Telenor ut søksmål mot staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med krav om fastsettingsdom for at vedtaket i Skatteklagenemnda skulle bli oppheva.

Asker og Bærum tingrett sa 18. august 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

2. Telenor ASA betaler 327 000 - trehundreogsyvogtyvetusen - kroner i saksomkostninger for tingretten til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter innen 2 - to - uker etter forkynnelse av denne dom.

Nærare detaljar om dei faktiske tilhøva går fram av tingrettens dom og av lagmannsrettens bevisvurdering nedanfor.

Telenor har anka dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjeld bevisvurderinga og rettsbruken. Ankeforhandling blei halde 8. og 9. september 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partane var representert ved sine respektive prosessfullmektigar. Det blei gjeve forklaring frå eitt vitne. Nærare detaljar om bevisføringa går fram av rettsboka.

Ankande part, Telenor, har i korte trekk gjort gjeldande:

Telenor meiner prinsipalt at realisasjon først skjedde då TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS i juni 2007.

Partane er samde om at TRS-avtalen er eit eige formueobjekt som skal skattleggjast separat. Skatteplikt oppstår ved «realisasjon» av formueobjektet, jf. skattelova § 5-1 andre ledd og § 5-30 første ledd. Kva som er «realisasjon», er definert i skattelova § 9-2. Dei to viktigaste alternativa er «overføring av eiendomsrett mot vederlag» og «opphør av eiendomsrett». Kjernen i omgrepet realisasjon er såleis at den økonomiske interessa i formueobjektet tar slutt. Dette skjedde først då TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS.

Omgrepet «realisasjon» må tolkast på same måte for ulike formueobjekt. Rettspraksis om realisasjon av aksjar er difor av interesse. I rettspraksis er det lagt til grunn at omgrepet «realisasjon» skal oppfattast strengt. Ein gevinst ved sal av aksje blir først klarlagt og sikra når seljaren har gjeve opp si eiga økonomiske interesse i aksjen.

Juridisk teori gjev støtte for at realisasjon ikkje skjedde ved dei månadlege betalingane. Det er uttalt at daglege oppgjer ved terminkontraktar og futurekontraktar ikkje inneber realisasjon, jf. Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 5. utgåve) side 220. Det same går fram av 6. utgåve av same bok, side 229-230. Betalingane mellom ING og Telenor var avtalt for å førebyggja motpartsrisiko, det vil seia risiko for at motparten ikkje oppfylte sin del av avtalen ved avtaleslutt. Betalingar av denne typen utgjer ikkje realisasjon. Det er ikkje nokon grunn til at TRS-avtalen skal vurderast annleis enn kva som er situasjonen for terminkontraktar og futurekontraktar.

Telenor hadde heilt fram til overføringa til Telenor East Invest AS risikoen for framtidig verdiutvikling av formueobjektet. I ein slik situasjon har det ikkje skjedd realisasjon.

Det avgjerande ved bruken av uttrykket «realisasjon» er det konkrete innhaldet i kvart einskilt finansielt instrument, i dette tilfellet TRS-avtalen. Det er ikkje mogleg å dra slutningar ut frå kva namn som er brukt av partane, til dømes uttrykket «swap», som betyr byte. Ut frå innhaldet i avtalen er TRS-avtalen ein terminkontrakt med finansielt oppgjer.

Den økonomiske interessa til Telenor i TRS-avtalen var uendra heilt fram til overføringa til Telenor East Invest AS. Avtalen omfatta heile tida 2 082 575 aksjar. Dersom talet på aksjar hadde blitt redusert på noko tidspunkt, så ville det ha vore tale om ein delrealisasjon. Dei månadlege betalingane på grunn av motpartsrisikoen var derimot ikkje nokon delrealisasjon. Motpartsrisikoen kunne ha vore handtert på annan måte, til dømes gjennom pant. Val av metode kan ikkje vera avgjerande for om det har skjedd realisasjon.

Dei månadlege betalingane hadde karakter av å vera førebelse. Det måtte betalast rente på dei beløpa som blei overført. Den første overføringa som skjedde utan rente, var overføringa ved avsluttinga av avtalen. Dei beløpa som Telenor fekk overført undervegs, blei valutasikra av Telenor for å unngå valutatap dersom Telenor ein seinare månad måtte betala tilbake til ING.

TRS-avtalen kan ikkje samanliknast med ein avtale om rentebyte («renteswap»). Prinsippa for fastsetting av gevinst er annleis ved slike avtalar enn for TRS-avtalen. Ved ein avtale om rentebyte vil gevinsten vera avhengig av både storleiken på rentedifferansen og lengda på periodane med rentedifferanse. I TRS-avtalen er verdiutviklinga undervegs ikkje avgjerande for den endelege gevinsten. Verdien kan endra seg mykje undervegs, utan at dette inneber at nokon gevinst er sikra og klarlagt for Telenor. Kva som blir fasiten - gevinsten - veit Telenor først når avtalen er avslutta. Ved avtale om rentebyte vil det derimot skje eit endeleg oppgjer for kvar periode som blir tilbakelagt.

Skatteklagenemnda tar feil utgangspunkt i vedtaket når det blir uttalt at føremålet med å byta posisjonar mellom Telenor og ING blei oppfylt ved kvar månadlege betaling. Telenors føremål var å vera eksponert for verdiutviklinga heilt fram til opphøyr av avtalen. Dei månadlege betalingane var berre eit verkemiddel for å oppnå føremålet med avtalen.

Det er også feil når Skatteklagenemnda legg vekt på at TRS-avtalen var utforma slik at framtidige oppgjer mellom partane skulle skje basert på utvikling i tidsrommet frå førre betaling. Dei praktiske detaljane her kan ikkje vera avgjerande. Det er etter skattelova ikkje spørsmål om det har skjedd ein klarlagt og sikra *betaling*, men om det har skjedd ein klarlagt og sikra *gevinst*. Gevinsten er det uråd å seia noko om før på opphøyrstidspunktet.

Skatteklagenemnda tar feil når den legg vekt på at TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS utan vederlag. Vedtaket til Skatteklagenemnda er også mangelfullt når det er uttalt at TRS-avtalen ikkje kan samanliknast med ein futurekontrakt. Synspunktet manglar grunngeving, og det er ikkje haldbart.

Telenor hevdar subsidiært at det må skje ei samordning av gevinst og tap i 2007, slik at skatteplikta berre gjeld nettogevinsten. Dette beløpet er på kr 756.854.425.

At Skatteklagenemnda har sett bort frå månadene med tap, er i strid med skattelova § 2-38 tredje ledd. Ordlyden tilseier at det er tapet/gevinsten på kvart finansielt instrument som er avgjerande. Utviklinga for det finansielle instrumentet må bli vurdert samla for heile inntektsåret.

Asymmetrien mellom gevinst og tap blei vedtatt av lovgjevar ut frå andre omsyn enn dei som gjer seg gjeldande i denne saka. Føremålet med asymmetrien kan difor ikkje forsvara rettsbruken til Skatteklagenemnda.

Finansdepartementet uttalte 10. desember 2008 i sak 5755/2008 at omgrepet «inntekt» i skattelova § 2-38 sjette ledd skal tolkast slik at det siktar til netto skattefri inntekt innanfor kvart enkelt inntektsår. Uttalen blei gjeve i samband med innstramminga av fritaksmodellen i form av 3 %-regelen. Uttalen støttar at det også for TRS-avtalen må leggjast til grunn nettogevinst i 2007.

Resultatet i Skatteklagenemnda er i strid med grunnleggjande skatterettslege prinsipp. Det skjer ei dobbelt skattlegging som ikkje var tilsikta av lovgjevar. Resultatet er lite rimeleg.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 15. mai 2013 oppheves.
2. Telenor ASA tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemosparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i korte trekk gjort gjeldande:

TRS-avtalen er ein byteavtale («swapavtale»). TRS-avtalen inneber eit reint byte av finansielle posisjonar. Det som kjenneteiknar ein slik avtale, er at beløp eller betalingsstraumar blir utveksla løpande. Mellom ING og Telenor skjedde det kvar månad eit endeleg oppgjør. Dei framtidige oppgjera mellom partane var uavhengige av kva som hadde skjedd tidlegare. Dette er typisk for ein byteavtale.

For gevinstar i TRS-avtalen oppstår skatteplikta ved realisasjon, men dette inkluderer også delrealisasjon. Når ein del av byteavtalen blir gjort opp, inneber dette delrealisasjon. Når eit pengekrav blir betalt, så er pengekravet realisert. Ei delvis betaling av eit pengekrav er ein realisasjon for så vidt gjeld den delen som blir betalt. Staten viser i denne samanhengen til Liknings-ABC for 2015 punkt 3.6. At utveksling av betalningar under ein byteavtale inneber delrealisasjon, er lagt til grunn i juridisk teori, jf. blant anna Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 6. utgåve) side 233. Høgsterett slutta seg til synspunktet i Rt-2009-86 avsnitt 52. Staten viser også til Liknings-ABC for 2007/2008 punkt 6.1. Det same er uttalt i Liknings-ABC for 2015 punkt 6.1.

Den rettspraksisen som Telenor har vist til, om omgrepet «realisasjon» knytt til aksjar, gjeld noko anna. Samstundes viser denne rettspraksisen at det sentrale vurderingstemaet nettopp er om det har skjedd ei bindande fastsetting av gevinsten. For TRS-avtalen skjedde det kvar månad ei slik bindande fastsetting for den delen som blei gjort opp. At Telenor framleis var part i avtalen, hadde berre konsekvensar for dei framtidige betalingsstraumane.

Skatteklagenemnda har korrekt bygd på at TRS-avtalen ikkje kan samanliknast med ein futurekontrakt. Ved ein futurekontrakt blir den endelege gevinsten/tapet ikkje fastsett mellom partane før ved utløpet av kontrakten. Dei daglege avrekningane er berre relevante for tryggleiken på depotkontoen. Staten viser elles til at det i juridisk teori ikkje er problematisert nærare kvifor dei løpande oppgjera under ein futurekontrakt ikkje skal reknast som delrealisasjon. Etter statens syn kan det ikkje utelukkast at ein futurekontrakt kan ha eit innhald som gjer at betalningar undervegs må vurderast som delrealisasjon.

I Liknings-ABC for 2015 punkt 3.43 er det uttalt at eit derivat blir rekna som skattemessig realisert når det ikkje lenger er nokon finansiell risiko knytt til posisjonen. I TRS-avtalen er det ingen risiko knytt til månader som er gjort opp. Det har såleis skjedd ein delrealisasjon.

Det er ikkje treffande når Telenor omtaler betalingsutvekslinga som «sikkerhetsstillelse». Eit slikt uttrykk er ikkje brukt i avtaleteksten. Reelt sett var det heller ikkje tale om at partane stilte tryggleik. Det var i TRS-avtalen ikkje lagt føringar knytt til korleis ein part kunne disponera over mottatte betalingar frå den andre parten. Det var ingen avtalevilkår om at betalingane var førebelse, eller om at det skulle skje ei korrigering ved sluttoppgjeret. Ved sluttoppgjeret var det berre nødvendig å sjå på utviklinga sidan det siste månadlege oppgjeret.

Omstenda då TRS-avtalen blei overført frå Telenor til Telenor East Invest AS støttar opp om at dei månadlege oppgjera innebar delrealisasjon.

Dei månadlege betalingane er «realisasjon» etter skattelova § 9-2. Det kan vera ei smakssak kva alternativ i § 9-2 dette blir knytt til. Opprekninga i § 9-2 er heller ikkje uttømmende, jf. bruken av uttrykket «blant annet» i lovteksten. Ei betaling frå ING kan reknast som «innfrielse ... av fordring» etter bokstav d. Ei delvis innfriing av byteavtalar (swapavtalar) blir utvilsamt rekna som delrealisasjon, jf. Rt-2009-32. Alternativt kan ei betaling frå ING reknast som realisasjon i form av «bytte» etter skattelova § 9-2 første ledd bokstav c. Det er også mogleg å sjå det slik at ei betaling frå ING innebar opphøyr av eigedomsrett ved at eigedomsretten fall bort til den delen av TRS-avtalen som var oppfylt.

Når det gjeld den subsidiære argumentasjonen til Telenor om at gevinst skal samordnast med tap, meiner staten at det ikkje er rettsleg grunnlag for slik samordning.

Tap på kapitalobjekt i verksemd gjev etter skattelova § 6-2 i utgangspunktet krav på frådrag. Men etter fritaksmetoden er det likevel ikkje frådragsrett. Dette går fram av skattelova § 2-38 første og andre ledd, og av at unntaket frå fritaksmetoden i skattelova § 2-38 tredje ledd bokstav c ikkje gjeld. At tapet ikkje skal gå til frådrag, skuldast at det skal trekkjast inn at Telenor hadde eit nærstående selskap, Telenor East Invest AS, som også hadde eigarinteresse i VimpelCom. Utforminga av fritaksmetoden på dette punktet utgjer eit brot med det skatterettslege symmetriprinsippet. Samstundes følgjer ordninga klart av lova, og er utslag av eit medvite val frå lovgjevar side. Utforminga av lova skuldast faren for at skattytarar med latente tap elles kan tilpassa seg for å få frådrag.

Uttrykket «tap på eierandel» i skattelova § 2-38 tredje ledd bokstav c knyt seg til tap som oppstår ved kvar einskild realisasjon. Det blir ikkje sikta til nettotapet kvart inntektsår.

Det er ingen rettsleg heimel for å samordna gevinstar og tap i inntektsåret. Korkje lovforarbeid eller juridisk teori gjev støtte for slik samordning. Det er heller ikkje reelle omsyn som tilseier at den klare utforminga av lova fråvikast. Finansdepartementets uttale 10. november 2008 i sak 5755/2008 gjeld skattelova § 2-38 sjette ledd, og uttalen gjev inga støtte til Telenors argumentasjon.

Det er lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsrettens merknader:

Innleiing

Lagmannsretten har under tvil kome til at dei månadlege betalingane under TRS-avtalen inneber delrealisasjonar, og at betalingane frå ING til Telenor i februar og april 2007 difor skal skattleggjast som gevinst frå finansielt instrument. Lagmannsretten har vidare kome til at det ikkje er rettsleg grunnlag for å samordna gevinst og tap i 2007, slik at vedtaket i Skatteklagenemnda er gyldig. Anken frå Telenor blir såleis forkasta.

Rettslege utgangspunkt

Partane er samde om at TRS-avtalen er eit eige formueobjekt som skal skattleggjast separat. Det er på det reine at skattepliktig inntekt frå eit slikt formueobjekt først oppstår ved realisasjon. Dette går blant anna fram av skattelova § 5-2 andre ledd, som hadde slik ordlyd i 2007:

Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning i skatteplikten etter forrige punktum.

At skatteplikt først blir utløyst ved «realisasjon», gjeld også for formueobjekt *innanfor* «virksomhet», jf. skattelova § 5-30 første ledd. Partane er samde om at omgrepet «realisasjon» skal tolkast og brukast likt, uavhengig av om det er tale om formueobjekt innanfor eller utanfor verksemd.

I skattelova § 9-2 er det gjeve nærare reglar for kva som blir omfatta av omgrepet «realisasjon». Skattelova § 9-2 første ledd hadde slik ordlyd i 2007:

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

- a) salg og gavesalg
- a) [b] tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg
- b) [c] makeskifte og bytte
- b) [d] innfrielse eller bortfall av fordring
- c) [e] endelig avkall på rettighet

[...]

Den nærare grensdraginga for kva som er realisasjon, har vore tema i fleire saker i Høgsterett. I Rt-1995-872 (Eide) var spørsmålet på kva tidspunkt det hadde skjedd sal av aksjar. Slik lova var utforma den gongen, blei skatteplikt utløyst når det låg føre «avhendelse». Kriteriet i lova var såleis ikkje «realisasjon», men «avhendelse». Avgjerda har likevel relevans ved tolkinga av omgrepet «realisasjon», jf. blant anna Rt-2009-1208 avsnitt 32.

Bakgrunnen for tvisten i Rt-1995-872 var at skattereglane var utforma slik at gevinst ved sal av aksjar var skattefri dersom seljaren hadde vore eigar av aksjane i meir enn tre år. Det var på det

reine at seljaren i det aktuelle tilfellet hadde inngått ein avtale før det hadde gått tre år, men spørsmålet var om denne avtalen også innebar «avhendelse».

Førstvoterande i Rt-1995-872 uttalte følgjande om vilkåra for at skatteplikt blei utløyst:

Aksjegevinstskatteloven angir ikke nærmere om hva som ligger i kravet om «avhendelse». I juridisk teori er vilkårene for at avhendelse skal foreligge, formulert noe forskjellig, men ett grunnvilkår synes det å være enighet om, nemlig at det må foreligge en bindende og endelig avtale om avståelse. Det er også enighet om at det for at avhendelse skal foreligge, må kreves noe i tillegg. Aarbakke formulerer i Skatt på inntekt, 4 utgave side 75, dette tilleggsvilkåret slik, i forhold til avhendelsesbegrepet i skatteloven § 43 annet ledd: «Det kreves også at de vesentligste av vilkårene for at erververen kan kreve formuesgjenstanden avstått til seg, er fastlagt.» Dette er nærmere utviklet slik at tilleggsvilkåret først og fremst innebærer at størrelsen av vederlaget må være fiksert. Jeg ser det slik, ut fra det som er formålet med aksjegevinstskatteloven, og i tråd med det tilleggsvilkåret Aarbakke stiller opp, at avhendelse foreligger når gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne.

Det er særleg utsegna mot slutten av sitatet som er av interesse. Eit sentralt kjenneteikn ved realisasjon, er at *gevinsten har blitt klarlagt og sikra for seljaren*.

I Rt-2009-1208 (Hurtigruten) var situasjonen at det var inngått avtale om sal av aksjar, men slik at det i avtalen likevel var tatt atterhald om det skulle bli gjennomført ein såkalla «due diligence», ein prosess som kunne avdekka tilhøve som gav kjøpar krav på heving. Det var i avtalen dessutan tatt atterhald knytt til mogleg vedtak frå konkurransestyresmaktene. Når det gjaldt omgrepet realisasjon, viste Høgsterett til Rt-1995-872. Etter å ha sitert førstvoterande i Rt-1995-872 - det same sitatet som er tatt inn ovanfor om klarlegging og sikring av gevinst - blei det uttalt i Rt-2009-1208 avsnitt 37 og 38:

Jeg legger på bakgrunn av redegjørelsen foran til grunn at dette må være det rettslige utgangspunktet også etter skatteloven § 10-31. Det blir da uten betydning på hvilket tidspunkt selgerne får et ubetinget krav på vederlag - periodiseringstidspunktet, jf. skatteloven § 14-2 - det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten var klarlagt og sikret for selger. Jeg tilføyer at dette kravet etter mitt syn er, og skal være, strengt. Riktignok må ikke alle enkeltheter i avtaleforholdet være klarlagt for at avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet, jf. for eksempel Rt-1995-872, hvor selgeren først etter avtaleinngåelsen skulle få beskjed om hvilket selskap innen den kjøpende gruppen aksjene skulle transporteres til. Men det forhold at tidfestingen av realisasjonen kan være avgjørende for om en gevinst er skattepliktig, eller eventuelt tap er fradragsberettiget, tilsier at det på avtaletidspunktet ikke kan være en reell usikkerhet om at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold hvis avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet. Man kan også si at dette følger av den primære hjemmelen for skatteplikt, skatteloven § 5-1, som definerer skattepliktig inntekt som «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet». Skatteplikt utløses altså ikke av en inntektsmulighet, inntekten skal være vunnet.

Jeg finner ikke rettskildemessig dekning for at det avgjørende ved vurderingen av om avtaletidspunktet er realisasjonstidspunktet, er om avtalen faktisk blir gjennomført etter sitt innhold, slik staten prinsipielt har anført. Dersom det er en reell usikkerhet på

avtaletidspunktet, er gevinsten ikke klarlagt og sikret da - selv om det i ettertid viser seg at avtalen blir gjennomført etter sitt innhold.

Telenor har hevda at dei omtalte avgjerdene frå Høgsterett tilseier at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig fordi Telenors eigedomsrett til TRS-avtalen ikkje tok slutt ved dei månadlege oppgjera mellom partane. Telenor meiner at gevinsten først blei klarlagt då Telenor overførte eigedomsretten til TRS-avtalen til Telenor East Invest AS sidan Telenor først på dette tidspunktet fekk det økonomiske resultatet knytt til eige eigarskap i TRS-avtalen. Telenor har vist til at det heilt fram til overføringa kunne ha skjedd endringar i kursen på aksjane, som kunne endra utfallet, knytt til gevinst eller tap.

Staten har på si side hevda at dei omtalte avgjerdene frå Høgsterett om sal av aksjar har liten overføringsverdi til TRS-avtalen fordi formueobjektet i TRS-avtalen er av ein heilt annan karakter. Staten meiner at eigedomsretten til sjølve TRS-avtalen ikkje er det sentrale, fordi avtalen ikkje har noko anna innhald enn at det skal skje eit løpande byte av finansielle posisjonar mellom partane. Staten viser vidare til at det kvar månad skjedde ei endeleg ei klarlegging og sikring av delar av bytet under TRS-avtalen.

Lagmannsretten viser til at tolking av uttrykket «realisasjon» ved avtalar om byte av finansielle posisjonar i liten grad har vore tema i rettspraksis. Rt-2009-32 (DnB Nor) gjaldt avtale om rente- og valutabyte (også omtalt som rente- og valutaswap), men tvisten for Høgsterett gjaldt kva som var *rett tidfesting (periodisering)* for gevinst og tap. Tidspunktet for realisasjon var såleis ikkje tema. Førstvoterande uttalte likevel, som eit obiter dictum, at ved finansielle byteavtalar så skjer det ein delrealisasjon ved kvar betalingstermin. Dette går fram av Rt-2009-32 avsnitt 51 og 52:

En renteswap er som nevnt en ubetinget avtale om et løpende byte av betalinger. Den faste «renten» som byttes mot flytende, er avtalt (låst) for hele avtale-perioden, mens den flytende renten fastsettes ved starten av hver renteperiode. Rentebetalingene er basert på en nominell hovedstol, som er angitt i avtalen.

Overligningsnemnda har lagt til grunn at «swapavtalene i utgangspunktet delrealiseres ved de enkelte betalingsterminer». Banken har sagt seg enig i det, og jeg anser det som en riktig betraktningmåte, jf. Zimmer/BAHR: Bedrift, selskap og skatt, fjerde utgave, side 234.

På bakgrunn av det som går fram ovanfor, meiner lagmannsretten at det ved vurderinga av TRS-avtalen står heilt sentralt kva som var dei økonomiske realitetane i TRS-avtalen for partane. Desse realitetane vil igjen vera avgjerande for om gevinst og tap etter avtalen kan reknast som endeleg sikra og klarlagt ved dei månadlege oppgjera - slik som ved avtalar om rente- og valutabyte - eller om ei endeleg sikring og klarlegging først skjedde på eit seinare tidspunkt. At uttrykket «swap» er brukt i tittelen til TRS-avtalen, gjev i seg sjølv inga rettleiing. Spørsmålet om skatteplikt må bli avgjort ut frå det reelle innhaldet i avtalen, ikkje ut frå meir overflatiske refleksjonar knytt til ord og uttrykk brukt mellom partane.

Innhaldet i TRS-avtalen - lagmannsrettens bevisvurdering:

Partane er samde om at TRS-avtalen gjaldt for 12 månader, men at begge partar hadde rett til å seia opp avtalen tidlegare.

Partane er også samde om at TRS-avtalen innebar at Telenor økonomisk blei stilt tilnærma som om Telenor eigde aksjane i VimpelCom, men at avtalen ikkje gav Telenor nokon rett til å bli aksjonær eller til å utøva aksjonærrettar. Ut frå TRS-avtalen var ING ikkje forplikta til sjølv å kjøpa aksjane. Når ING likevel valte å kjøpa aksjane, var dette aleine ut frå ei vurdering som ING gjorde om at dette var fornuftig for å unngå at ING sjølv tok nokon økonomisk risiko knytt til verdiutviklinga til aksjane.

Slik lagmannsretten ser det, var rettार og plikter etter TRS-avtalen såleis knytt til utveksling av betalningar. Det eksisterte ikkje rettार eller plikter av annan karakter. Telenors potensiale for gevinst etter TRS-avtalen låg aleine i at utvekslinga av betalningar samla sett i løpet av avtaleperioden kunne gå i Telenors favør.

Telenor har opplyst at TRS-avtalen blei inngått blant anna fordi Telenor rekna med at kursen til aksjane i VimpelCom ville bli påverka av at Telenor East Invest AS hadde søkt om løyve frå russiske styresmakter til å bli eigar av ein større aksjepost i VimpelCom. Lagmannsretten legg til grunn at denne opplysninga er korrekt. Etter lagmannsrettens syn innebar dette at utviklinga i Russland knytt til den omtalte søknaden var eit omstende som var eigna til å påverka Telenors løpande vurderingar av TRS-avtalen. Det er nærliggjande å tenkja seg at dersom søknaden på eit tidspunkt blei avslått av russiske styresmakter, så var det mindre grunn for Telenor til å la TRS-avtalen stå ved lag - med mindre Telenor forventa framtidig kursstigning for aksjane i VimpelCom på *anna* grunnlag enn spekulasjon i marknaden om oppkjøp av aksjepostar frå Telenor-konsernet. Lagmannsretten meiner at dette illustrerer at Telenors disposisjonar under TRS-avtalen, i praksis spørsmålet om når og på kva måte Telenor ville avvikla TRS-avtalen, også hang saman med andre omstende enn den konkrete kursutviklinga til VimpelCom. Den måten som TRS-avtalen i praksis blei avvikla av Telenor, ved overføring til Telenor East Invest AS fordi dette no var praktisk og rettsleg mogleg å få til, illustrerer også at andre faktorar enn den konkrete kursutviklinga verka inn på Telenors disposisjonar under TRS-avtalen. Eit anna spørsmål er om dette har nokon relevans knytt til tolking og bruk av uttrykket «realisasjon». Som det går fram av drøftinga nedanfor, meiner lagmannsretten at dei nemnde omstenda ikkje kan bli avgjerande for resultatet i saka.

I skatteklagenemndas vedtak side 45 er det gjort greie for innhaldet i TRS-avtalen knytt til reguleringa av betalingspliktene. Ingen av partane har hatt motsegner til framstillinga, og lagmannsretten viser til denne. Lagmannsretten ser det ikkje som naudsynt å gje att alle detaljane, men nøyer seg med å gje ei kort oppsummering av hovudtrekka: Telenor skulle betala ein månadleg premie til ING, eit beløp som begge partane har omtalt som rente. Rentebeløpet blei kalkulert med utgangspunkt i den kostnaden ING hadde hatt for å kjøpa aksjane i VimpelCom. Kvar månad blei denne kostnaden justert for kursutviklinga til aksjane. Høgare verdi på aksjane førte til at Telenor betalte eit større beløp i rente til ING. Lågare verdi på aksjane førte til eit mindre beløp i rente enn månaden før. Samstundes som partane gjorde opp rentene kvar månad, skulle partane også gjera opp for verdiutviklinga til aksjane den siste månaden. Dersom aksjane steig i verdi, betalte ING eit beløp til Telenor som svarte til stigninga. Motsett betalte Telenor eit beløp til ING dersom aksjane blei redusert i verdi. Beløpet knytt til verdiutviklinga på aksjane er i tingrettens dom omtalt som «avkastningen på de underliggende aksjene». Etter lagmannsrettens syn er dette ein noko uheldig bruk av omgrep frå tingrettens side. Ei avkastning på aksjane ville vera utbetaling av utbyte frå VimpelCom, men noko slikt utbyte blei aldri utbetalt. Dei aktuelle betalningane mellom partane på grunn av kursutviklinga var avtalebaserte betalingsplikter, og

ikkje eit utslag av avkasting på aksjane. Lagmannsretten meiner at omgrepet «avkasting» ikkje passar på desse betalingane. Staten har heller ikkje argumentert med at betalingane er avkasting, men at betalingane tvert imot innebar delrealisasjon av gevinst/tap under TRS-avtalen. Telenor har på si side hevda at betalingane var gjensidig tryggleik knytt til motpartsrisikoen i avtalen, og lagmannsretten forstår dette slik at Telenor meiner at betalingane korkje kan kallast avkasting eller delrealisasjon av gevinst/tap.

Partane er samde om at TRS-avtalen ikkje la nokon restriksjonar på korleis ein part kunne disponera over mottatte betalingar. Det var såleis inga plikt til å setja betalingane inn på sperra konto eller liknande i tidsrommet fram til TRS-avtalen blei avslutta. På denne bakgrunnen er det etter lagmannsrettens syn naturleg å sjå det slik at betalingar som Telenor fekk frå ING, på betalingstidspunktet også blei midlar som høyrde til Telenor. Dette gjeld sjølv om det samstundes var slik at Telenor framover tid måtte betala rente med utgangspunkt i det beløpet som var mottatt. Lagmannsretten vurderer det slik at plikta til å betala rente for slike beløp må vurderast som ei plikt til å betala vederlag for den fordel som låg i å disponera over midlane allereie før TRS-avtalen var avvikla. Motsett: Dersom betalingsstraumane gjekk i ING's favør, var ein mindre pengesum for bankens del låst til aksjane, noko som tilsa eit lågare utgangspunkt for Telenors plikt til å betala rente.

Telenor har hevda at betalingar frå ING ved dei månadlege oppgjera ikkje innebar nokon gevinst fordi Telenor ville ha plikt til å tilbakebetala eit tilsvarande beløp dersom aksjane neste månad blei like mykje redusert i verdi. Lagmannsretten meiner at slik argumentasjon basert på ei fingertilbakebetalingsplikt er eigna til å tilsløra det reelle innhaldet i TRS-avtalen. All den tid Telenor disponerte fritt over mottatte beløp, meiner lagmannsretten at det ikkje gjev meining å snakka om noka plikt til tilbakebetaling. Poenget er derimot at begge partane til ei kvar tid hadde risiko knytt til framtidig kursutvikling på aksjane. Det var opp til partane å sørgja for dei sjølv kunne handtera denne risikoen. Det var inga plikt knytt til dei konkrete betalingane som var mottatt frå den andre parten.

Partane er samde om at TRS-avtalen var utforma slik at det kvar månad skjedde eit oppgjær basert på utviklinga den siste månaden. Det skulle ikkje skje noka ny vurdering av dei oppgjera som var gjennomført tidlegare. Dette gjaldt også sluttoppgjæret ved avvikling av avtalen. Ved sluttoppgjæret var det såleis berre relevant kva som hadde skjedd sidan det siste, månadlege oppgjæret. Lagmannsretten meiner at dette innebar at dei månadlege oppgjera etter sin art var av endeleg karakter. Noko anna er at dei månadlege oppgjera ikkje innebar noka avklaring knytt til det endelege økonomiske utfallet for partane under avtalen. Sidan aksjekursen potensielt kunne endra seg sterkt i løpet av kort tid - i løpet av timar eller dagar - låg det i korta at dei månadlege oppgjera ikkje var eigna til å seia noko om total gevinst eller tap under TRS-avtalen.

Den konkrete rettsbruken (subsumsjonen):

Lagmannsretten har under tvil kome til at dei månadlege betalingane skatterettsleg må reknast som delrealisasjonar under TRS-avtalen.

Lagmannsretten legg vekt på at TRS-avtalen etter sitt innhald var ein rein avtale om finansielle posisjonar. Mot å betala vederlag form av rente, fekk Telenor andsynes ING rett til å bli stilt økonomisk som om Telenor eigde aksjane i VimpelCom. Det var som nemnt ovanfor, ingen avtalevilkår om at Telenor kunne gjera krav på å bli eigar av aksjar eller påverka korleis ING

disponerte over aksjane. At TRS-avtalen var utforma slik, inneber at det er lite naturleg å seia at Telenors eigedomsrett til formueobjektet først tok slutt då TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS. Lagmannsretten meiner at Telenors rettar og plikter etter TRS-avtalen tok slutt fortløpande, etter kvart som avtalen blei gjennomført ved at dei månadlege betalingane blei utveksla. Det er eit poeng at TRS-avtalen kunne seiast opp av begge partar, slik at korkje Telenor eller ING kunne rekna med at eigedomsretten framover tid nødvendigvis var særleg mykje verd. Eigedomsretten til TRS-avtalen var difor ikkje noko meir enn ein rett til å krevja at motparten gjennomførte sin del av avtalen så lenge TRS-avtalen faktisk stod ved lag.

Lagmannsretten legg dessutan vekt på at dei månadlege oppgjera i TRS-avtalen var av endeleg karakter. Som nemnt ovanfor, var det ikkje rom for justeringar av oppgjær som var utført, og kvar av partane stod heilt fritt til å disponera beløp som var mottatt. I denne situasjonen meiner lagmannsretten at eit månadleg oppgjær også innebar ei klarlegging og sikring av gevinst/tap for ein del av TRS-avtalen. At Telenor måtte betala rente av beløp som var mottatt, endrar ikkje at gevinsten var klarlagt og sikra. Telenor betalte rente for fordelene ved å disponera over kursstigninga, samstundes som ING i praksis var finansielt låst til å stå i posisjonen som eigar av aksjane - slik at ING ikkje fekk det same utbytet av kursstigninga. Lagmannsretten meiner at plikta til rentebetaling ikkje endra at gevinsten var endeleg klarlagt. Renteplikta var eit naturleg utslag av at det å disponera midlar i seg i sjølv har ein verdi for ein part.

Etter lagmannsrettens syn kan det ikkje vera avgjerande at begge partar framover i tid hadde risiko knytt til verdiutviklinga til aksjane. Slik framtidig risiko kunne ha vore relevant dersom dei månadlege oppgjera var avtaleregulert til å vera av førebels karakter, til dømes slik at betalingane skulle stå på sperra konto - eller dersom dei månadlege oppgjera var sjablongmessige og skulle korrigerast mellom partane i etterkant.

Ved alle avtalar om byte av finansielle posisjonar vil partane ha risiko knytt til framtidig verdiutvikling. Slik risiko har i juridisk teori ikkje blitt vurdert til å vera til hinder for at tilbakelagte tidsrom under avtalen kan vera delrealisert. Lagmannsretten viser til Fredrik Zimmer (red.): *Bedrift, selskap og skatt* (Universitetsforlaget, 6. utgåve) side 233:

En swapavtale kan oppfattes som én enkelt avtale der partene forplikter seg til å utveksle et antall betalingsstrømmer i løpet av en forhåndsbestemt periode. Alternativt kan swapavtalen oppfattes som en rammeavtale for et antall individuelle avtaler om å utveksle betalingsstrømmer. I begge tilfeller synes det riktig å vurdere forholdet slik at det finner sted realisasjon. I det førstnevnte tilfellet kan hver enkelt betalingsstrøm anses som delvis innfrielse av swapavtalen. I det andre tilfellet kan hver enkelt betalingsstrøm anses som full innfrielse av den enkelte, individuelle avtale. Både delvis og full innfrielse faller inn under realisasjonsbegrepet. Riktig tilnærming må derfor være at realisasjon finner sted ved de enkelte betalingsterminer under swapavtalen, dvs. at det skal foretas et skatteoppgjør for hver betalingstermin.

I liknings-ABC for 2015 er omgrepet «realisasjon» omtalt på denne måten under omtalen av «finansielle instrumenter» i punkt 3.43:

Skattemessig vil et derivat anses realisert når det ikke lenger er noen finansiell risiko knyttet til posisjonen. Dette kan f.eks. skje ved utøvelse av retten knyttet til derivatet, salg i

annenhåndsmarkedet, stengninghandel eller ved at retten knyttet til derivatet opphører på bortfallsdagen som følge av at den ikke blir utøvet.

Slik lagmannsretten ser saka, hadde Telenor etter at eit månadleg oppgjær var gjennomført ikkje lenger nokon finansiell risiko knytt til posisjonen i TRS-avtalen *for så vidt gjaldt den månaden som var gjort opp*. Risikoen var aleine knytt til posisjonen som part i den løpande TRS-avtalen *framover i tid*. I eit slikt tilfelle er det naturleg å seia at det skjedde ein delrealisasjon. At det eksisterer ein framtidig risiko, kan ikkje aleine utelukka delrealisasjon - ein framtidig risiko vil alltid vera til stades ved ein løpande finansiell avtale.

Det som etter lagmannsrettens vurdering kompliserer biletet, er at det i juridisk teori samstundes er lagt til grunn at oppgjær undervegs i ein avtaleperiode *ikkje* inneber delrealisasjon for såkalla *terminkontraktar*. Kva som kjenneteiknar ein terminkontrakt, er forklart slik hos Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 6. utgåve) side 227:

En *terminkontrakt* er en kontrakt hvor begge parter skal oppfylle sin del av avtalen en gang i fremtiden. Til forskjell fra en opsjon inneholder en terminkontrakt en forpliktelse for begge parter til å oppfylle kontrakten. Terminkontrakten påfører altså begge parter bindende forpliktelser til fremtidig levering av den avtalte ytelsen og oppgjør for denne. Som regel betaler ingen av partene premie e.l. til den andre parten ved kontraktsinngåelsen. Kontraktsprisen (terminprisen) tilsvarer vanligvis prisen på det underliggende objektet på tidspunktet for kontraktsinngåelser, men justert for renteeffekten som ligger i at selgeren må vente på oppgjør til leveringstidspunktet.[...]

Terminkontrakter for fremtidige kjøp eller salg har lenge vært benyttet i for eksempel varehandelen. Produsenter og oppkjøpere har i mange tilfeller funnet det fordelaktig å inngå kontrakt om salg av produkter før de er ferdig produsert.

Ut frå dette sitatet, synest ikkje TRS-avtalen å ha så sterke likskapstrekk med ein terminkontrakt. Etter TRS-avtalen hadde Telenor korkje rett eller plikt til å kjøpa aksjane i VimpelCom. Slik lagmannsretten ser det, blir ein slik analyse likevel for enkel. I den vidare omtalen i den omtalte boka til Zimmer (red.) går det fram at standardiserte terminkontraktar gjerne blir omtalt som «futurekontraktar», og at det for slike kontraktar i praksis i langt mindre grad gjeld nokon føresetnad om at avtalen skal innebera overføring av eigeomsretten til ein gjenstand i framtida. Det heiter på side 228 hos Zimmer (red.):

I en futurekontrakt er pris, mengde og leveringstidspunkt forhåndsdefinert. Betingelsene er forhåndsdefinert i kontrakten av vedkommende børs eller markedsplass. Det eneste partene trenger å avtale individuelt, er antall kontrakter de går inn på og pris per kontrakt. Standardiseringen medfører at futurekontraktene i stor grad lever sitt eget liv. I realiteten er det som oftest kontrakten som sådan som er gjenstand for kjøp eller salg, ikke kontraktens underliggende objekt. Formelt forplikter imidlertid kjøperen av kontrakten seg til å kjøpe den avtalte mengden av det underliggende objektet på leveringstidspunktet til en fastsatt pris, mens selgeren forplikter seg til å selge på samme vilkår.

Når det gjeld kva som utgjer realisasjon av ein termin- eller futurekontrakt, heiter det hos Zimmer (red.) på side 229:

For termin- og futurekontrakter som underlegges separat beskatning, vil realisasjon utvilsomt foreligge når kontrakten utløper ved forfall. Det samme gjelder ved salg i annenhåndsmarkedet (men bare for den parten som har foretatt salget). For en futurekontrakt må inngåelsen av en lukkingshandel før forfall også anses som realisasjon av den kontrakt som lukkes.

Den daglige avregningen av verdiendringer som foretas ved at oppgjørssentralen justerer marginer, innebærer imidlertid ikke realisasjon. Økonomisk sett skjer det riktignok et oppgjør av gevinst og tap på slutten av hver handelsdag. Sktl. §§ 5-1, 2. ledd og 6-2 krever imidlertid at «formuesobjektet» som sådant skal være realisert for at skatteplikt og fradragrett skal oppstå. Selve futurekontrakten anses ikke realisert hver eneste dag, selv om avregningen finner sted. Verdiavregninger på futurekontrakter er derfor uten skattemessige konsekvenser.

Lagmannsretten oppfatter det sistnemnde slik at det i juridisk teori er lagt til grunn at det ved bruk av futurekontrakter ikkje er rom for synspunkt om delrealisasjon, sjølv om det skjer eit endeleg økonomisk oppgjør mellom partane for gjennomførte delar av avtaleperioden. Det rettslege grunnlaget for at futurekontrakter på dette punktet blir vurdert grunnleggjande annleis enn finansielle byteavtalar (swapavtalar), synest ikkje å vera drøfta nærare i den siterte boka til Zimmer (red.).

Slik lagmannsretten ser det, er det ein prinsipiell skilnad mellom futurekontrakter og finansielle byteavtalar, ved at det i førstnemnde type avtalar i alle fall i prinsippet eksisterer avtaleplikter knytt til sjølve det underliggjande objektet (t.d. ei råvare) - ikkje berre plikter av reint finansiell karakter. Inntrykket er likevel at dette skiljet i praksis ikkje er særleg tydeleg fordi futurekontrakter i stor grad blir omsett basert på at aktørane spekulerer i sjølve verdiutviklinga til kontrakten - uavhengig av eige behov for å få levert det underliggjande objektet. Det kan difor reisast spørsmål ved kor god grunn det er til å ha ulik praksis for kva som utgjer «realisasjon» ved futurekontrakter og ved finansielle byteavtalar. Lagmannsretten har under tvil likevel kome til at praksis for futurekontrakter ikkje føra til ei anna vurdering av TRS-avtalen. Dei andre momenta som tilseier at TRS-avtalen inneber delrealisasjon, har etter lagmannsrettens syn større vekt.

Lagmannsretten finn grunn til å nemna at den ikkje utan vidare kan slutta seg til skatteklagenemndas vedtak når det gjeld omtalen av TRS-avtalen samanlikna med futurekontrakter. I skatteklagenemndas vedtak er det på side 48 andre avsnitt trekt fram at daglege oppgjør ved futurekontrakter etter sin art ikkje er endelege mellom partane. Dette synspunktet er ikkje nærare grunngeve av skatteklagenemnda, og lagmannsretten stiller spørsmålsteikn ved om det er haldbart. Sjølv om det ved futurekontrakter er slik at oppgjør skjer via ein clearingssentral, oppfatter lagmannsretten at det i praksis er partane i avtalen - ikkje clearingssentralen - som må stilla midlar til rådvelde for gjennomføringa av oppgjera. Clearingssentralen er ein arena for gjennomføring av daglege oppgjør, men lagmannsretten kan ikkje sjå at det er godtgjort i saka at bruk av clearingssentral i seg sjølv endrar karakteren av oppgjeret samanlikna med situasjonen der oppgjør skjer direkte mellom partane. Lagmannsretten går ikkje nærare inn på dette, fordi lagmannsretten som nemnt meiner at praksis knytt til futurekontrakter uansett ikkje kan bli avgjerande for den skatterettslege behandlinga av TRS-avtalen.

Frå Telenors side er det argumentert med at dei månadlege oppgjera skjedde for å redusera motpartsrisikoen - det var tale om tryggleik som blei utveksla mellom partane, og at slik tryggleik alternativt kunne ha blitt oppnådd ved bruk av pant. Lagmannsretten meiner at subjektive vurderingar hos partane knytt til føremålet med betalingane ikkje er eigna som kriterium ved vurderinga opp mot vilkåret «realisasjon». Dersom partanes motivasjon skulle vera avgjerande, så ville det by på store retts tekniske problem. Det reelle økonomiske innhaldet må difor vera avgjerande. Med eit slikt utgangspunkt er det vesentlege at begge partar disponerte fritt over betalingar som blei mottatt. Den frie disponeringa innebar at betalingane hadde ein funksjon utover det å stilla tryggleik. Betalingane innebar at partane fekk nullstilt eiga eksponering i TRS-avtalen ved kvart månadsskifte. Dette er innhaldsmessig noko anna enn det å stilla trygd for framtidige ytingar i form av pant.

Lagmannsretten meiner at det heller ikkje kan spela noka rolle om det eventuelt var slik at Telenor i utgangspunktet såg for seg at avtalen skulle løpa heile den avtalte perioden på 12 månader, eller i det minste til det var avklart om russiske styresmakter ville godta at Telenor East Invest AS kjøpte seg opp endå meir i VimpelCom. Sjølv om Telenor ved dei strategiske vurderingane knytt til TRS-avtalen eventuelt la vekt på slike moment, endra det ikkje at gevinstar/tap blei avklart ved kvart månadlege oppgjær. Kvar månad innebar eit avslutta kapittel - uavhengig av kva som var Telenors motiv for å la avtalen løpa vidare. Dette må gjelda så lenge avtalen var av reint finansiell karakter. Det kunne etter lagmannsrettens meining ha stilt seg annleis dersom TRS-avtalen også hadde gjeve Telenor ein opning for å bli eigar av det underliggjande objektet - aksjane i VimpelCom. Med ei slik utforming ville det vera større rom for å hevda at avtaleobjektet ikkje var realisert før det var avklart på kva måte avtalen blei avslutta - om Telenor faktisk blei eigar av aksjane eller ikkje.

På bakgrunn av drøftinga ovanfor kan lagmannsretten slutta seg til den sentrale grunngevinga i Skatteklagenemndas vedtak, slik det går fram på side 46 av vedtaket:

Skatteklagenemnda slutter seg til skattekontorets vedtak, om at TRS-avtalen må anses å utgjøre et finansielt instrument, nærmere bestemt en swapavtale, med ADReNe som underliggende objekt, jf. vphl. § 2-2.

Hensikten med å bytte økonomisk posisjon oppfylles ved hvert månedlige oppgjør gjennom avtaleperioden, og ikke bare på tidspunktet for avslutning av avtalen. [...] Skatteklagenemnda tolker avtalen slik at månedlige oppgjør bestemmes til forskjellen mellom siste og forrige verdifastsettelse, jf. 5.10 (b). Selv om selskapet fremstiller eventuelle betalinger motsatt vei for en senere periode, som «tilbakebetaling» innebærer ikke det at ikke verderlaget for forrige periode var endelig klarlagt og sikret. Selskapet har ikke vist til noe sted i avtalen hvor det skulle fremgå at det i et senere oppgjør eller i et sluttoppgjør skulle kompenseres for tidligere oppgjør mellom partene. Skatteklagenemnda tolker avtalen slik at senere oppgjør kun vil innebære en betaling til eller fra selskapet med utgangspunkt i utviklingen fra forrige fastsettelse. En etterfølgende fastsettelse av nettobetaling «motsatt vei» innebærer altså ikke en justering for forhold som er inntrådt før forrige fastsettelse, men kun en nettobetaling på grunn av etterfølgende utvikling. Etter skatteklagenemndas oppfatning innebærer dermed de månedlige oppgjørene endelige oppgjør for den økonomiske utviklingen på aksjene den aktuelle perioden.

At selskapet har vurdert de månedlige betalingene som en form for sikringsordning, er heller ikke til hinder for at betalingene også fungerer som delrealisasjon mellom de to partene ved oppgjør for hver månedlige termin.

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfta den subsidiære argumentasjonen til Telenor.

Telenor hevdar at det uansett ikkje er meir enn nettogevinsten for TRS-avtalen for inntektsåret 2007 som er skattepliktig. Dette er basert på et synspunkt om at realisert tap i januar 2007 på kr 156.247.038 og i mars 2007 på kr 290.773.201 skal gå i frådrag ved utmålinga av skattegrunnlaget.

Skatteklagenemnda kom til at utforminga av den såkalla fritaksmetoden, jf. skattelova § 2-38, her førte til at realisert tap ikkje gav rett til frådrag for Telenor. Av vedtaket går det fram at fritaksmetoden inneber at aksjeselskap er fritakne for skatt på gevinst frå aksjar i selskap innanfor EØS, og i nokre tilfelle også frå aksjar i selskap utanfor EØS. Tap på aksjar som fell inn under fritaksmetoden, gjev på same måte ikkje frådragsrett. Reglane gjeld tilsvarande for finansielle instrument der slike aksjar er det underliggjande objektet.

Partane er samde om at TRS-avtalen, der det underliggjande objektet er aksjar i eit russisk selskap, ikkje gjev fritak for Telenors gevinst under TRS-avtalen. Dette skulle i utgangspunktet tilseia at tap gav Telenor frådragsrett, men Skatteklagenemnda la til grunn at fritaksmetoden på dette punktet var utforma med ein medviten asymmetri i tilhøvet mellom gevinst og frådragsrett. I vedtaket til Skatteklagenemnda heiter det på side 49:

Reglene om fritak for gevinst og frådragsrett for tap på aksjer utenfor EØS, er ikke fullt symmetriske. I henhold til lovens ordlyd er selskapets gevinster ikke fritatt for skatt, fordi selskapet ikke oppfyller kravene til eierandel, eiertid eller stemmer i VimpelCom, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav b. Det foreligger dermed skatteplikt for selskapets gevinster.

Ved vurderingen av tilsvarende frådragsrett for tap, skal det også tas hensyn til om selskapet sammen med selskapets nærstående, oppfyller kravene til eierandel og stemmer i VimpelCom, jf. § 2-38 bokstav c. Selskapet har sammen med det heleide datterselskapet Telenor East Invest AS eid mer enn 10 % av aksjene i VimpelCom i aktuelle eierperiode, og tapene selskapet realiserer på bakgrunn av TRS-avtalen i både 2006 og 2007 omfattes dermed av fritaksmetoden.

I henhold til lovens ordlyd er dermed gevinstene skattepliktige, mens tap ikke er frådragsberettigede.

Telenors tap fell såleis inn under fritaksmetoden fordi det relatert til tap blir tatt omsyn til at Telenor har eit nærstående selskap, Telenor East Invest AS, med engasjement i VimpelCom. Dette engasjementet er derimot ikkje relevant knytt til skattlegging av gevinst, slik at Telenors gevinst fell utanom fritaksmetoden.

Av Skatteklagenemndas vedtak går det fram at lovgjevar medvite vedtok ein slik asymmetri i fritaksmetoden for å unngå risiko for at skattytarar omgjekk regelverket for å oppnå frådrag. Det heiter i Skatteklagenemndas vedtak på side 49:

Denne asymmetrien er bevisst valgt fra lovgivers side for å unngå omgåelser. Det er i forarbeidene (Ot.prp.nr.1 (20014-2005) punkt 6.5.4.5. s. 70) pekt på at det uten identifikasjonsregelen vil være mulig for et selskap å beholde fradragsrett for tap ved å fordele aksjeposter mellom flere selskaper slik at de ikke oppfyller kravene til eierandel etter fritaksmetoden.

Telenor har hevda at TRS-avtalen ikkje var motivert ut frå oppnå slik frådragsrett, slik at omsyna bak den vedtekne asymmetrien såleis ikkje slår til. Sjølv om det er slik at Telenors tilfelle ikkje fell saman med dei omsyn som ligg bak utforminga av regelen, meiner lagmannsretten at dette ikkje gjev grunnlag for å tolka skattelova § 2-38 tredje ledd bokstav b i strid med den klare ordlyden. Etter ordlyden skal engasjementet til nærstående selskap trekkjast inn. Det er i lovteksten ikkje gjort noko unntak frå dette. Det er etter ordlyden ikkje relevant om det har skjedd noka skattetilpassing eller forsøk på omgåing. I ein situasjon der ordlyden er klar, og det i forarbeida heller ikkje er opna opp for innskrenkande tolking ut frå føremålet med regelen, meiner lagmannsretten at Telenor ikkje kan få medhald i den nemnde argumentasjonen.

Telenor har også gjort gjeldande at ordlyden i skattelova § 2-38 tredje ledd, jf. uttrykket «tap på eierandel», i seg sjølv tilseier at det er nettogevinsten på eit finansielt instrument i løpet av inntektsåret som er det avgjerande. Lagmannsretten meiner at det klart ikkje er grunnlag for å oppfatta ordlyden på denne måten. Uttrykket «eierandel» blir brukt for å identifisera formueobjektet. Kva tid skatteplikt og frådragsrett oppstår, blir styrt av reglane for kva som er «realisasjon», jf. skattelova § 9-2. Det er ikkje noko til hinder for at det kan vera fleire delrealisasjonar det same inntektsåret, slik som i denne saka.

Lagmannsretten meiner at det heller ikkje ligg føre andre tolkingsmoment som tilseier at skattelova § 2-38 tredje ledd kan tolkast slik som Telenor tar til orde for. Telenor har vist til uttale frå Finansdepartementet 10. desember 2008 i sak 5755/2008. Denne gjeld skattelova § 2-38 sjette ledd, og uttalen kan difor ikkje bli tillagt særleg vekt for tolkinga av tredje ledd. Telenor har også vist til at resultatet i Skatteklagenemnda er lite rimeleg og inneber dobbelt skattlegging. Lagmannsretten meiner at det ikkje er tale om noka dobbelt skattlegging. Det er gevinstar frå ulike realisasjonar som Telenor blir skattlagd for i 2007. At tap ikkje gjev frådragsrett, inneber ikkje at det blir tale om dobbel skattlegging. Lagmannsretten er derimot samd i at det konkrete utfallet i denne saka synest mindre rimeleg, men meiner at dette i seg sjølv ikkje gjev grunnlag for å fråvika det resultatet som følgjer av lova. Lagmannsretten ser det slik at det er ei lovgjevaroppgåve å ta stilling til om det bør skje ei regleending som sikrar større grad av symmetri mellom reglar for skatt på gevinst og reglar om frådrag for tap for denne typen finansielle instrument.

Lagmannsretten har etter dette kome til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig og at anken frå Telenor skal forkastast.

Sakskostnader:

Lagmannsretten legg til grunn sitt resultat ved vurderinga av sakskostnader for begge instansar, jf. tvistelova § 20-9 andre ledd.

Ut frå resultatet i lagmannsretten har staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter vunne saka fullt ut, og har etter tvistelova § 20-2 første ledd krav på å bli tilkjent sakskostnader både for tingretten og lagmannsretten. Lagmannsretten har kome til at det ligg føre tungtvegande grunnar som gjer det rimeleg å gjera unntak etter tvistelova § 20-2 tredje ledd. Lagmannsretten viser til at den har vore i tvil om resultatet, og til at saka har reist rettslege spørsmål som til dels er uavklart i rettspraksis. Sakskostnader blir etter dette ikkje tilkjent, korkje for tingretten eller lagmannsretten.

Dommen er samrøystes.

Dommen er ikkje avsagt innan lovas frist. Årsaka til dette er ferieavvikling blant rettens medlemmer i veke 40.

Domsslutning

- 1. Anken over tingrettens dom, domsslutninga punkt 1, blir forkasta.*
- 2. Sakskostnader blir ikkje tilkjent, korkje for tingretten eller lagmannsretten.*

SKN 16-020 Fradrag for renteutgifter - gjennomskjæring

Lovstoff: Skatteloven § 13-1 første, jf. tredje ledd.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 19. februar 2016, **sak nr.:** LB-2015-17431

Dommere: Lagdommer Kristel Heyerdahl, Lagdommer Agnar A. Nilsen jr., Ekstraordinær lagdommer Ruth Anker Høyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-76330 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-17431 (15-017431ASD-BORG/03).

Parter: Ikea Handel og Eiendom AS (advokat Bettina Banoun) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Jon Vinje).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for IKEA Handel og Eiendom AS for årene 2008 til 2012. Spørsmålet i saken var om selskapet hadde krav på fradrag for renteutgifter på til sammen 439 millioner kroner på et lån som ble tatt opp i forbindelse med restrukturering av konsernets eiendomsvirksomhet i Norge. Eiendommene ble utfisjonert uten vederlag fra IKEA Handel og Eiendom AS til egne aksjeselskaper, som ble lagt under et nystiftet holdingsselskap under et utenlandsk morselskap. IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte deretter aksjene i holdingsselskapet mot et vederlag som tilsvarte eiendommenes virkelige verdi, og finansierte kjøpesummen med et lån på 2, 1 milliarder kroner i det utenlandske konsernbankselskapet. Lagmannsretten kom til at renteutgiftene kunne nektes fradragsført med hjemmel i skatteloven §

13-1. Etter rettens syn hadde måten restruktureringen ble gjennomført på ikke noen forretningsmessig begrunnelse, men var kun skattemessig motivert og skyldtes interessefellesskapet. Det var ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om det også var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

1 Hva saken gjelder

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 6. november 2013 om endring av skatteligningen for IKEA Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 til 2012.

Hovedspørsmålet i saken er om IKEA Handel og Eiendom AS har krav på fradrag i den årlige inntekten for renter på et konserninternt lån som ble tatt opp i forbindelse med omorganisering av IKEA-konsernets eiendomsvirksomhet i Norge. Skattekontoret nektet gjeldsrentefradrag og økte inntekten for de aktuelle årene med til sammen 439 210 000 kroner. Beløpet tilsvarte renteutgiftene. Skattekontoret la til grunn at både skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ga grunnlag for å nekte gjeldsrentefradraget.

2 Sakens bakgrunn

IKEA Handel og Eiendom AS er morselskapet i den norske delen av IKEA-konsernet. Selskapet er direkte eid av et nederlandsk selskap i IKEA-konsernet, Ingka Pro Holding BV (i det følgende også «morselskapet»), som igjen er eid av Ingka Holding BV.

Fram til 2007 eide IKEA Handel og Eiendom AS fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge. Eiendommene og kontraktene omfattet IKEAs varehus med tomter. Bokført verdi var cirka 1 milliard kroner og virkelig verdi cirka 2,1 milliarder kroner. IKEA Handel og Eiendom AS hadde også ansvar for importvirksomheten, og hadde inntekter fra salg av importerte varer i tillegg til leieinntekter fra eiendommene. Selskapet eide - og eier - IKEA AS, som er ansvarlig for detaljhandelen, driften og utviklingen av varehusene, kjøp og salg av eiendommer og eventuell annen forretningsutvikling. IKEA Handel og Eiendom AS hadde ingen ansatte.

I 2006 begynte konsernet planleggingen av en omorganisering av eiendomsvirksomheten i Norge. Omorganiseringen ble gjennomført i 2007. Fremgangsmåten ved omorganiseringen kan i hovedtrekk beskrives slik:

Ingka Pro Holding BV stiftet i 2006 sju norske aksjeselskaper, som foreløpig var tomme. I august 2007 gjennomførte IKEA Handel og Eiendom AS en kapitalnedsettelse med utfisjonering av eiendommene og kontraktene til de sju aksjeselskapene. Ingka Pro Holding BV satt etter dette som eneeier av de sju eiendomsselskapene som inneholdt eiendomsmassen i Norge. Fisjonen skjedde med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet og utløste ingen gevinstbeskatning av IKEA Handel og Eiendom AS.

I 2006 stiftet Ingka Pro Holding BV også IKEA Eiendom Holding AS (i det følgende også holdingselskapet eller eiendomsholdingselskapet). I mai 2007 benyttet Ingka Pro Holding BV sine aksjer i de sju eiendomsselskapene som tingsinnskudd i holdingselskapet. Tingsinnskuddet var betinget av at fisjonen av IKEA Handel og Eiendom AS ble gjennomført. Tingsinnskuddet ble verdsatt til «virkelig verdi», 2 132 429 138 kroner. Av dette var 900 000 aksjekapital og 2

132 529 138 overkurs. Verdsettelsen var basert på oppdaterte takster og verdivurderinger. Transaksjonen utløste ingen beskatning verken i Norge eller Nederland.

Som siste ledd i prosessen kjøpte IKEA Handel og Eiendom AS aksjene i IKEA Eiendom Holding AS fra Ingka Pro Holding BV for 2 132 530 000 kroner (heretter 2,1 milliarder kroner), som skulle gjøres opp kontant. Kjøpet ble finansiert ved at IKEA Handel og Eiendom AS lånte hele kjøpesummen i IKEA-konsernets internbankselskap i Belgia, IKEA Service Centre NV. Aksjekjøpsavtalen ble inngått 22. november 2007, og lånet ble utbetalt og overført til Ingka Pro Holding BV 28. november 2007. Fire ansatte som arbeidet med eiendomsvirksomheten, ble overført fra IKEA AS til IKEA Eiendom Holding AS.

Omorganiseringen innebar at IKEA Handel og Eiendom AS gikk fra å være direkte til indirekte eier av den norske eiendomsmassen. Selskapets egenkapital ble redusert, og selskapet pådro seg utgifter til kjøpesummen på 2,1 milliarder kroner samt renteutgiftene på lånet til konsernbankselskapet. Gjennom årlige konsernbidrag fra IKEA AS utnyttet IKEA Handel og Eiendom AS retten til fradrag i inntekten for gjeldsrenter. Det er uomtvistet at de renteutgiftene som IKEA Handel og Eiendom AS krever fradrag for, utgjør:

År	Renter
2008	107 501 000
2009	127 113 000
2010	65 318 000
2011	76 934 000
2012	62 344 000
Sum	439 210 000

Hovedstolen på lånet ble delvis nedbetalt i 2011 og 2012. Saldo per 31. august 2011 var 1 632 530 kroner og per 31. august 2012 1 532 530 kroner.

Det er ingen uenighet mellom partene om at omorganiseringen av eiendomsvirksomheten i Norge skjedde etter en samlet plan. Modellen for gjennomføringen var basert på flere notater fra Deloitte Advokatfirma DA (Deloitte) og Advokatfirmaet PriceWaterhouseCoopers AS (PWC).

I det første notatet som er framlagt i saken, notat («memo») av 25. januar 2006 fra Deloitte, er det gitt følgende redegjørelse for hvorfor IKEA-konsernet ønsket å omorganisere eiendomsvirksomheten:

We understand that a possible future structure with individual property companies can be favorable from a business perspective. We understand that this is because of the fact that IKEA is expanding rapidly in Norway and might purchase new land and build department stores at certain locations in Norway. In this relation IKEA also may sell currently held land and department stores. In order to simplify the future purchase and sale of land and department stores a new structure might be favorable compared to the current structure.

I protokoll fra styremøte 13. oktober 2006 i IKEA Handel & Eiendom AS framgår det:

Martin Bonekamp, assisted by Per F. Hetty, gave the Board a thorough presentation of current status in the intended restructuring with the purpose of creating a separate Property Group of Companies which would eventually employ the co-workers of the Property Department and have an undivided focus on Property Administration and Development; business wise separated from the wholesaler operations of the Company. The intended separation will also be beneficial risk management wise; protecting the properties and future property development from any adverse development in the wholesaler and retail areas and vice versa.

IKEA Eiendom og Handel AS har i stevningen til tingretten oppgitt følgende hovedformål med omorganiseringen:

- Organisasjonsmessige hensyn: Eiendomsmassen var svært verdifull og et viktig virksomhetsområde. Ved å skille ut eiendomsvirksomheten i et eget holdingselskap ville man få en rendyrket satsning på og styring av eiendomsvirksomheten, mens IKEA AS kunne fokusere fullt ut på IKEAs kjernevirksomhet, nemlig detaljhandelen og driften av IKEA-varehusene.
- Man ønsket å skille risikoen ved eiendomsvirksomheten fra det verdifulle detaljhandelselskapet. Ved å legge eiendomsselskapene i såkalte single purpose -selskaper i stedet for i ett selskap bidro man til ytterligere risikospredning. En slik organisering er alminnelig for denne type virksomhet.
- En struktur hvor eiendommene var lagt i single purpose-selskaper, la til rette for framtidig salg av eiendommene uten gevinstbeskatning og dokumentavgift gjennom salg av aksjene i selskapene.
- Et skille mellom eiendomsvirksomheten og detaljhandelsvirksomheten var konsistent med IKEA-konsernets juridiske struktur i resten av Skandinavia.

Det er ikke bestridt av staten at de ovennevnte formålene var en del av motivasjonen for restrukturering. Det som er omtvistet mellom partene, er den relative betydningen av skattemessige og forretningsmessige motiver for transaksjonene, og særlig for valget av et lånefinansiert tilbakekjøp i siste ledd.

I Deloitte's notat av 25. januar 2006 er det skissert en mulig modell for omorganiseringen som i hovedtrekk svarer til den modellen som ble valgt, men med den forskjell at eiendomsselskapene etter tilbakekjøpet var lagt direkte under IKEA Handel og Eiendom AS uten et mellomliggende holdingselskap. Modellen ble videreutviklet og utdypet i flere senere betenkninger, som i stor grad bygger på og gjengir de tidligere betenkningene. Det er særlig selskapsrettslige og skatterettslige spørsmål som behandles.

I Deloitte's notat av 25. januar 2006 framgår følgende under overskriften «Norwegian tax issues by selling shares in property companies»:

In Norway, IKEA Handel (og Eiendom) AS' purchase of shares in the property companies [fra Ingka Pro Holding BV] will not trigger any tax. (It might be possible to inject some more debt into Norway this way - we will consider this approach in light of the Norwegian thin capitalization rules.) In addition no Norwegian transfer tax (stamp duty) will be levied by selling the shares in the property companies.

When the above structure is in place the legal structure reflects the desire to have each land and department store in single purpose companies.

In the future, purchase of land and department stores can be done directly into a newly established subsidiary of IKEA Handel (og Eiendom) AS. Alternatively shares in the property companies - holding land - can be bought. Then the purchased company can build department ... stores. If IKEA purchase shares in a ... company holding both land and a department store the tax value of the department store have to be evaluated in light of future tax depreciations.

If land and department stores are to be sold, the shares in the property company can be sold in stead of the land and department store as such. This alternatively sale structure will normally not trigger gain tax as the Norwegian participation rules will apply on such a sale of shares (from IKEA Handel (og Eiendom) AS). In addition transfer tax (stamp duty) will not be triggered by selling shares in stead of land and department stores.

One issue which has to be considered is that the transaction might not be accepted by the Norwegian tax authorities. If the main object for reorganising the Norwegian IKEA group is to save taxes the Norwegian tax authorities might not accept that the sale of shares in the property companies is exempt from gain tax (when sold to third party). However, on the other hand, if the reorganisation is mainly motivated by business reasons the tax authorities have to accept the tax exemption on sale of shares. We understand that IKEA desire to establish single purpose property companies in order to simplify future expansion and sale of land and department stores. However the tax authorities will have to be convinced that the main reason is business reasons. Tax authorities will normally evaluate e.g. the reason for reorganising, the time from the reorganising to sale of share, and further.

I senere notater ble et norsk eiendomsholdingselskap introdusert i modellen. PWC skisserte 27. juni 2006 en struktur hvor eiendomsselskapene ble lagt i et norsk holdingselskap som var eid direkte av Ingka Pro Holding BV. Modellen med et holdingselskap ble videreført i Deloitte's notater av 1. september, 27. september og 8. oktober 2006, men slik at man i notatet av 27. september 2006 foreslo at Ingka Pro Holding BV skulle selge aksjene i holdingselskapet til IKEA Handel og Eiendom AS.

Etter utfisjoneringsen av eiendomsmassen fra IKEA Handel og Eiendom AS kunne Ingka Pro Holding BV overføre aksjene i eiendomsselskapene til holdingselskapet ved salg eller tingsinnskudd. I Deloitte's notat av 27. september 2006 ble begge alternativer beskrevet. Om regnskapsføring ved salgsalternativet framgår det:

For accounting purposes the sale of shares in the property companies will normally be carried out at fair market value. If the purchase of shares is financed by debt, the balance of the IKEA Holding AS will mainly have shares and debt in addition to equity in the balance sheet. Under this alternative the debt will be placed in IKEA Eiendom Holding AS. Such debt can be obtained from a third party finance institution or from IKEA Group.

Om regnskapsføringen ved salget av aksjene i holdingselskapet til IKEA Handel og Eiendom AS heter det:

Accounting purposes

For Norwegian accounting purposes such a sale of shares will normally be carried out at fair market value.

If step 6 [etablering av holdingstruktur] is carried out by sale of shares (placing a debt in IKEA Eiendom Holding AS) and financed by debt the price of the shares in IKEA Eiendom Holding AS will normally be low (as the debt has to be withdrawn from the fair market value of assets).

However, if step 6 is carried out using a contribution in kind a need of financing the purchase of shares in IKEA Eiendom Holding AS will be triggered. Under this alternative any debt connected to the reorganization will be placed in IKEA Handel og Eiendom AS. Such financing can be organized from a third party finance institution or alternatively internally in the IKEA group. Under this alternative (...) we will advice to wait some months before such a sale is carried out - ref earlier discussions related to any distribution issues for accounting purposes.

Videre framgår det i notatet:

... Tax issues

(...)

No Norwegian capital gain tax will be triggered by the sale of shares in IKEA Eiendom Holding AS to IKEA Handel og Eiendom AS nor any capital duties/stamp duties are triggered by the sale of shares.

(...)

... Exit

If for some reason the above structure will show to be less beneficial from a business perspective than assumed, a merger of the companies may be carried out, ending in the current legal structure. Such a merger can normally be carried out free of tax. One issue would however be any interest deduction on the debt pushed into Norway through the sale of shares from Ingka Pro Holding BV to IKEA NO.

I Deloitte's siste notat av 8. oktober 2006 framgår det at IKEA-konsernet har valgt alternativet med tingsinnskudd fra Ingka Pro Holding BV til IKEA Eiendom Holding AS etterfulgt av salg av aksjene i holdingselskapet til IKEA Handel og Eiendom AS. Det som er sitert fra notatet av 27. november 2006 om bokføring, skatt og «exit», er gjentatt.

Etter korrespondanse mellom skattekontoret, IKEA Handel og Eiendom AS og Deloitte traff skattekontoret etter forhåndsvarsel vedtak 6. november 2013 om endring av ligningen av IKEA handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 til 2012. I vedtaket innrømmes det ikke fradrag for

gjeldsrenter på lånet i IKEA Service Centre NV, og inntekten oppjusteres tilsvarende det foretatte gjeldsfradraget. Skattekontoret mente at både skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen ga hjemmel for å avskjære rentefradraget. Lagmannsretten kommer tilbake til skattekontorets begrunnelse nedenfor under rettens vurdering av saken. Et tidligere varsel om mulig skattlegging av eiendomsuttakene ved fisjonen ble ikke fulgt opp.

3 Prosesshistorie

IKEA Handel og Eiendom AS tok ut søksmål mot staten ved Skatt øst ved stevning av 5. mai 2014.

Oslo tingrett avsa 19. november 2014 dom med slik domsslutning:

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes*
- 2. Ikea Handel og Eiendom AS dømmes til å erstatte Staten v/Skatt østs sakskostnader med 439 500 - firehundreogtrettinitusenfemhundre - kroner. Beløpet forfaller til betaling 2 - to - uker etter forkynnelse av dommen.*

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

IKEA Handel og Eiendom AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt over tre dager fra 19. til 21. januar 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. For IKEA Handel og Eiendom AS møtte advokat Bettina Banoun. Hun var bistått av advokat Alexander Beck som rettslig medhjelper. For staten v/ Skatt øst møtte advokat Jon Vinje. Han var bistått av advokat Morten Søvik som rettslig medhjelper. Seniorjuristene Marianne Langeland og Stein Buxrud fra Skatt øst var til stede under ankeforhandlingen. Det ble ikke gitt parts- eller vitneforklaringer, men foretatt slik dokumentasjon som framgår av rettsboka.

4 Partenes påstander og påstandsgrunnlag.

4.1 IKEA Handel & Eiendom AS har i hovedtrekk anført:

Av betydning for begge grunnlag er det anført:

Det privatrettslige forholdet er avgjørende for om forholdet skatterettslig skal behandles som lån eller egenkapital. Det foreligger et reelt lån mellom IKEA Handel og Eiendom AS og IKEA Service Center NV. IKEA Handel og Eiendom har da krav på fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven § 6-40.

Lovgiver har vurdert mulige begrensninger i den generelle rentefradragsregelen for konserninterne lån tidligere, men forkastet dette. Slike begrensninger ble først innført i 2014 med den nye bestemmelsen i skatteloven § 6-41. Når lovgiver har vært klar over problemstillingen, viser høyesterettspraksis at det er lite rom for gjennomskjæring. Skattekontoret søker i realiteten å foregripe rentefradragsbegrensningsregelen, noe det ikke har hjemmel til.

Det er ikke i strid med de aktuelle skattereglenes formål å tilpasse seg skattereglene. Konsernets valg om å overføre selskapet ved salg i stedet for tingsinnskudd er ikke et valg skattemyndighetene kan tilsidesette.

Prinsipalt anføres det at IKEA Handel og Eiendom AS har rett til rentefradrag for alle årene saken gjelder. Hvert år må imidlertid vurderes for seg både med hensyn til vilkårene for å nekte fradrag etter skatteloven § 13-1 og etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Det dreier seg om kortsiktige lån som realiseres løpende ved forfall med opptak av nytt lån. Det norske IKEA-konsernet foretok en rekke nyinvesteringer i årene 2009 til 2012, og i realiteten fungerte lånet som et rammelån til anskaffelse av driftsmidler i den underliggende inntektsskapende virksomheten. Subsidiært anføres det derfor at IKEA Handel og Eiendom AS i hvert fall har krav på fradrag for gjeldsrentene i inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012.

Til § 13-1 er det anført:

Det er ikke grunnlag for å nekte gjeldsrentefradrag etter armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Vilårene om inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap er ikke oppfylt.

Rentesatsen og belåningsgraden er markedsmessig. IKEA Handel og Eiendom AS kunne fått lån på tilsvarende betingelser i en uavhengig bank.

Det er lånevilkårene, som er relevant, særlig ratesatsen. Det har ingen betydning hvordan og hvorfor lånet ble tatt opp.

Det er opp til selskapets aksjonærer å bestemme om selskapet skal finansieres med lån eller egenkapital. Når selskapet har tilstrekkelig egenkapital - det er ikke tynt kapitalisert - kan ikke skattemyndighetene sensurere selskapets valg av finansieringsform.

Armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 forutsetter sammenligning mellom den foretatte transaksjonen og en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige. Et konsernlån skal sammenlignes med et lån mellom uavhengige parter.

Skatteloven § 13-1 kan ikke anvendes på egenkapitaltransaksjoner som fisjon mv. Dette er transaksjoner som per definisjon ikke kan finne sted mellom uavhengige parter. Det gir ingen mening å sammenligne med «tilsvarende» transaksjonsrekker mellom uavhengige. Tilsidesettelse av låneforholdet må behandles etter den ulovfestede gjennomskjærings-regelen.

Vedtaket må uansett oppheves fordi det bygger på feil faktum. Skattekontoret har feilaktig lagt til grunn at IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte aksjene fra Ingka Pro Holding BV med selgerkreditt. Det er det belgiske konsernselskapet IKEA Service Centre NV som faktisk har lånt ut kapitalen. Etter skatteavtalen mellom Norge og Belgia er beskatningsretten lagt til Belgia.

Faktumfeilen påvirker vurderingen av om vilårene i § 13-1 er oppfylt. Skattekontoret har gjort flere feil som må lede til opphevelse. IKEA Handel og Eiendom AS ble tilført verdier fra den faktiske långiveren. Skattekontorets standpunkt om at Ingka Pro Holding BV skulle skutt inn aksjene i holdingselskapet som tingsinnskudd i stedet for lån gir ikke mening når selskapet ikke er långiver, og kan ikke føre til at renteutgiftene på et lån til et annet konsernselskap avskjæres.

Lagmannsretten kan uansett ikke prøve et annet faktum og en annen privatrettslig transaksjon enn den som lå til grunn for vedtaket.

Det foreligger i alle fall ikke inntektsreduksjon forårsaket av interessefellesskap. Metoden for å fastsette inntektsreduksjon innebærer at det må foretas en sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og en tilsvarende ukontrollert transaksjon. I dette tilfellet vil det si en sammenligning mot banklån. En slik sammenligning, som ville vist at rentebetaling og tilbakebetaling av lån i seg selv ikke utgjør noen inntektsreduksjon, har skattekontoret ikke foretatt.

Uansett er den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekten etter § 13-1 tredje ledd ikke forsvarlig. Det er ikke foretatt noen sammenligning med tilsvarende transaksjon mellom uavhengige, og hvert år er ikke vurdert for seg. Det er ikke grunnlag for å se bort fra alle låneavtaler og alle rentebetalinger.

IKEA-konsernet kunne uansett oppnådd det samme skattemessige resultatet ved å følge alternative omorganiseringsmodeller, blant annet den som staten anfører at man skulle fulgt, se nedenfor under anførselene vedrørende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Også dette viser at det ikke foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap.

Til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er det anført:

Det er ikke grunnlag for å se bort fra lånene for skattemessige formål etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring. Terskelen for gjennomskjæring slik Høyesterett har fastslått den i senere år, er svært høy.

Grunnvilkåret om hovedsakelig skattemotiv er ikke oppfylt. Grunnvilkåret forutsetter at transaksjonene vurderes samlet. En samlet vurdering av omorganiseringen viser at det lå reelle og saklige forretningsmessige behov til grunn for den strukturen som ble valgt. Dette ble også lagt til grunn i ligningsvedtaket. Gjeldsfinansiering var bare et tilleggsmotiv.

Heller ikke tilleggsvilkåret er oppfylt. Det vil ikke ut fra en totalvurdering stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det foreligger ikke motstrid mot reglene om fradrag for gjeldsrenter.

Ved totalvurderingen må det tas i betraktning at investeringene i nye varehus og ombygginger alternativt kunne blitt benyttet til nedbetaling eller blitt separat lånefinansiert med skattemessig fradrag. Det må også tas i betraktning at IKEA-konsernet vurderte en annen struktur som ville gitt tilsvarende skattemessig resultat, ved at IKEA Eiendom Holding AS kjøpte eiendomsselskapene og tok opp lånet og fikk rentefradrag. Statens foretrukne handlingsalternativ med tingsinnskudd i siste ledd ville gitt tilsvarende skattemessige resultat. Et kapitalinnskudd på 2,1 milliarder kroner i IKEA Handel og Eiendom AS kunne nedsettes og ved det etablert en rentebærende fordring. Statens anførsler om at tingsinnskudd regnskapsmessig skulle vært ført til kontinuitet, bestrides.

Disposisjonene er utfra en totalvurdering heller ikke i strid med fisjonsreglene Skattekontorets vedtak strider mot flere høyesterettsavgjørelser, jf. Rt-1995-638 (Skau og Gundersen), Rt-2006-

1236 [skal vel være Rt-2006-1232, Lovdatas anm.] (Telenor Eiendom Holding) og Rt-2014-22 [skal vel være Rt-2014-227, Lovdatas anm.] (ConocoPhillips 2).

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skattekontorets vedtak datert 6. november 2013 for IKEA Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 - 2012 oppheves.
2. IKEA Handel og Eiendom AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

4.2 Staten v/Skatt øst har i hovedtrekk anført:

Tingretten har korrekt lagt til grunn at vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter skatteloven § 13-1 er oppfylt. Det foreligger interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

I skattekontorets vedtak er det feilaktig lagt til grunn at långiver var Ingka Pro Holding BV, mens riktig långiver var IKEA Service Centre NV. Denne feilen har ikke virket inn på vedtakets innhold. Domstolen har full prøvelsesrett med hensyn til om vilkårene for å anvende § 13-1 var oppfylt, og dersom retten kommer til at vilkårene var oppfylt basert på at IKEA Service Centre NV var långiver, viser det at feilen ikke har hatt noen betydning for vedtakets innhold. I forhold til skjønnet etter § 13-1 tredje ledd har retten begrenset prøvelse, men feilen med hensyn til hvem som var långiver kan ikke ha påvirket skjønnsutøvelsen.

Vilkåret om inntektsreduksjon gjelder spørsmålet om inntekten er lavere enn hva et uavhengig selskap ville hatt. Måten inntektsreduksjonen har skjedd på, er uten betydning. Skatteloven § 13-1 gjelder mer enn feil prising og tynn kapitalisering.

Når det, som her, foreligger flere transaksjoner som er gjennomført som ledd i en samlet og planlagt prosess, må hele transaksjonsrekken ses i sammenheng ved vurderingen etter § 13-1.

Skatteloven § 13-1 gjelder også selv om tilsvarende transaksjoner ikke kan forekomme mellom uavhengige parter. I slike tilfeller må man sammenligne med en tenkt tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter dersom det kunne forekomme. I vår sak vil det si en tenkt omorganisering som ender opp i samme eierstruktur, uten at morselskapet og internbanken var involvert.

Vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt i vår sak ved at IKEA Handel og Eiendom AS fikk økte rentekostnader på 439 210 000 kroner og dermed redusert inntekt med samme beløp for inntektsårene 2009 til 2012. Selskapets formuesstilling ble kraftig forverret ved endringen fra direkte til indirekte eierskap som følge av den betydelige økningen i selskapets gjeld og rentekostnader. Et uavhengig selskap ville ikke gjennomført omorganiseringen på en slik måte dersom det ville ført til en slik forverring av formuesstillingen.

Alternativt kan man se det slik at IKEA Handel og Eiendom AS betalte over 2,5 milliarder kroner for å endre eierskapet for sju eiendommer fra direkte til indirekte eierskap. Et uavhengig selskap ville ikke betalt dette for en slik omorganisering.

Det er flere måter endringen fra direkte til indirekte eierskap kunne vært gjort på, uten at IKEA Handel og Eiendom forverret sin formuesstilling, og uten at selskapet måtte betale for det utover kostnader til nødvendig dokumentarbeid. Dette understreker at et uavhengig selskap aldri ville valgt den framgangsmåten som IKEA-konsernet valgte her.

Vilkåret om årsakssammenheng er også oppfylt. Måten restruktureringen ble gjennomført på, kan ikke skyldes annet enn interessefellesskapet. Fradragsretten var begrunnelsen for måten omorganiseringen ble gjort på.

Det har ingen betydning i saken at Belgia har beskatningsretten for rentene etter skatteavtalen mellom Norge og Belgia.

Lånet kan ikke anses som et rammelån som er benyttet for å finansiere investeringer. Det er tatt opp for å betale vederlaget på 2,1 milliarder kroner. Det var ingen nedbetalinger før i 2011 og 2012, og disse er hensyntatt i vedtaket.

Saken handler ikke om selskapets valg av finansieringsform, lånevilkår eller belåningsgrad. Omorganiseringen ble gjort slik at den innebar at IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte tilbake eiendeler som selskapet allerede eide, for 2,5 milliarder kroner i vederlag og renteutgifter.

Lovgivers vurdering av lovendringer, særskilte rentebegrensningsregler og skatteloven § 16-41 har ingen betydning for om § 13-1 kan anvendes i denne saken.

Det er ikke grunnlag for innvendingene mot skjønnet. Hvert år er vurdert for seg. Rentefradrag er ikke nektet fordi egenkapitalprosenten er for lav. Lånet kan ikke anses for innfridd og tatt opp på nytt årlig, og nedbetalingene i 2011 og 2012 er hensyntatt. Det har ingen betydning om lånet kunne vært nedbetalt mer. Skattekontoret har ikke ignorert alle låneavtaler og nektet fradrag for alle renter. Det er nektet fradrag for rentene på lånet på 2,1 milliarder kroner som ble tatt opp for å finansiere aksjekjøpet.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gir på selvstendig grunnlag hjemmel for å avskjære rentefradraget.

Alle ledd i omstruktureringen inngår i en samlet og planlagt transaksjonsrekke som hovedsakelig var skattemessig motivert, og hvor gjennomføringsmåten utelukkende var skattemessig begrunnet. Det bestrides ikke at omorganiseringen også var forretningsmessig motivert, men disse grunnene var svake. Det må legges vekt på den økonomiske realitet. Selskapet ble tappet for 2,1 milliarder kroner med et tilsvarende gjeldsopptak og rentekostnader på 437 millioner kroner. Skattemotivet framstår som det helt dominerende.

Kombinasjonen av utfisjoning av eiendommene uten vederlag og lånefinansiert tilbakekjøp for å etablere gjeld og et betydelig rentefradrag i IKEA Handel og Eiendom AS, strider utfra en totalvurdering mot skattereglenes formål. Disposisjonene overskrider grensen for legitim skatteplanlegging og gir grunnlag for gjennomskjæring ved at den økonomiske realitet slår gjennom.

Gjennomskjæring innebærer ikke at skattemyndighetene foregriper skatteloven § 6-41

Staten bestrider at IKEA Handel og Eiendom kunne oppnådd det samme økonomiske resultatet ved å strukturere transaksjonen som tingsinnskudd i siste ledd og deretter foreta en senere kapitalnedsettelse med utdeling til aksjonærene. Alle leddene i transaksjonsrekken skulle vært ført med regnskapsmessig kontinuitet. Da ville man ikke fått noen oppskrivning av verdiene som ga grunnlag for en slik utdeling fra selskapet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

5 Lagmannsrettens vurdering

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

5.1 Skatteloven § 13-1

Problemstilling og rettslig utgangspunkt

Det er ikke omtvistet at det er etablert et reelt låneforhold mellom IKEA Handel og Eiendom AS og IKEA Service Centre NV, og at renter på lånet i utgangspunktet ville være fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40. Det er ikke grunnlag for en omklassifisering av gjeld til egenkapital basert på en fortolkning av partenes avtale.

IKEA Handel og Eiendom AS har anført at det er et prinsipp i skatteretten at beskatningen skal baseres på de privatrettslige transaksjoner som faktisk har funnet sted. Det er vist Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57 med videre henvisning til Rt-2009-813 (Gard). Slik lagmannsretten ser det, er disse anførselene lite relevante for hva saken gjelder. Høyesteretts uttalelser i Telecomputing-dommen avsnitt 57 inngår i en drøftelse av hva som kan utledes av rettsforholdet mellom partene, og som derfor i utgangspunkt skal legges til grunn for ligningen. Dette er ingen aktuell problemstilling i saken her.

Spørsmålet i vår sak er om skatteloven § 13-1 gir grunnlag for å se bort fra gjelden og gjeldsrentene ved ligningen, det vil si at man ser bort fra det som følger av det privatrettslige forholdet mellom partene.

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

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

[...]

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

Bestemmelsens første ledd oppstiller vilkårene for å fastsette ligningen ved skjønn, mens tredje ledd fastsetter hvordan skjønn skal utøves. Skjønn etter første ledd er et rettsanvendelsesskjønn, som domstolen kan prøve fullt ut, jf. Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57, mens det gjelder et fritt forvaltningskjønn ved fastsettelsen etter tredje ledd, hvor domstolens prøving er begrenset, jf. Rt-2012-1025 (Nordland).

Det er et første vilkår for å fastsette et inntektstillegg at skattyter har direkte eller indirekte interessefellesskap med andre selskap. Dette vilkåret er utvilsomt oppfylt. Det er interessefellesskap mellom IKEA Handel og Eiendom AS og alle de involverte selskapene i transaksjonsrekken, herunder morselskapet Ingka Pro Holding BV og dets datterselskap IKEA Service Centre NV.

Dernest må det foreligge en reduksjon i skattyters inntekt eller formue, og denne reduksjonen må skyldes interessefellesskapet. Det er nær sammenheng mellom vilkåret om inntektsreduksjon, som er det aktuelle i saken her, og vilkåret om årsakssammenheng. Slik denne saken ligger an, finner lagmannsretten det mest hensiktsmessig å drøfte disse to vilkårene under ett. Problemstillingen blir da om IKEA Handel og Eiendom AS' inntekter er redusert for inntektsårene 2008 til 2012 som følge av interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV og IKEA Service Centre NV.

Hvert inntektsår må vurderes for seg. Det er imidlertid flere spørsmål som er felles for alle inntektsårene. Lagmannsretten drøfter disse først, og kommer tilbake til IKEAs subsidiære anførsler om at rentefradrag i alle fall må godtas for de fire siste inntektsårene.

Skatteloven § 13-1 bygger på det prinsipp at transaksjoner mellom konsernselskaper må være basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper for at transaksjonene skal legges til grunn for beskatningen, jf. Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avsnitt 36. Ved anvendelsen av det armlengdeprinsipp som bestemmelsen bygger på, tar lagmannsretten utgangspunkt i Høyesteretts uttalelser i avsnitt 37 og 38:

(37) I skatteloven av 1911 fantes en tilsvarende regel i § 54 første ledd. Skatteloven av 1999 § 13-1 bygger på og viderefører bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 54 første ledd, se Ot.prp.nr.86 (1997-1998)Ny skattelov, side 75. Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i Rt-1940-598 at det «ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse)», men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene». Denne forståelse av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis, se for eksempel Rt-2003-536 avsnitt 48 Rt-2006-1573 avsnitt 39.

(38) Som hjelpemiddel for å vurdere om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er det blitt utviklet et armlengdeprinsipp. Dette går utpå at disposisjoner som er foretatt mellom parter i et interessefellesskap, blir sammenlignet med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter.

Utover disse generelle utgangspunktene er partene uenige om rettsanvendelsen på flere punkter.

Lovanvendelsesspørsmål

Hvilken transaksjon skal vurderes etter § 13-1?

Et første spørsmål er hvilken transaksjon som skal vurderes etter vilkårene om inntektsreduksjon og årsakssammenheng i § 13-1. Slik lagmannsretten forstår flere av IKEA Handel og Eiendoms AS' anførsler er de basert på den forutsetning at det er bare er låneopptaket som er den relevante transaksjonen. Staten på sin side anfører at alle transaksjonene i omorganiseringsprosessen må vurderes i sammenheng.

Når det gjelder den generelle lovforståelsen, viser lagmannsretten til Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avsnitt 46. Høyesterett la her til grunn at flere disposisjoner skulle vurderes under ett når de inngår i et sammenhengende hele:

Begge parter har for Høyesterett anført at spørsmålet om det er grunnlag for inntektstillegg etter skatteloven § 13-1, må vurderes isolert for hver enkelt transaksjon. Dette kan imidlertid etter min oppfatning ikke gjelde dersom flere disposisjoner inngår i et sammenhengende hele. I vår sak mener jeg at det er en så nær sammenheng mellom de lån som har vært ytet fra SCC og Statoil ASA, at de må vurderes under ett.

Også i forarbeidene til § 54 i den tidligere skatteloven av 1911 er det lagt til grunn at spørsmålet vil bero på en vurdering av «en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid», se de spesielle merknadene til § 54 i Ot.prp.nr.26 (1980-1981). Det samme standpunktet framgår hos Brudvik m.fl. i Skattelovkommentaren 2003/2004 på side 1063:

Ved sammensatte transaksjoner, for eksempel kombinasjoner av varesalg, utlån av penger, utleie av lokaler, utlisensiering av immaterielle eiendeler, må det foretas en vurdering av hele den sammensatte transaksjonen (...). Selv om det ved det enkelte element i transaksjonen ikke kan sies å foreligge en inntektsreduksjon, kan det være at det foreligger en inntektsreduksjon på alle elementene sett samlet.

Det tilføyes - uten at det er avgjørende for lagmannsrettens standpunkt - at det ved den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er sikker rett at gjennomskjæringsvurderingen må avgjøres ved en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, jf. Rt-2012-1888 (Dyvi) med videre henvisninger til Rt-2006-1232 (Telenor) og Rt-2008-1537 (ConocoPhillips). Det er vanskelig å se at det er grunn til en annen løsning ved anvendelsen av skatteloven § 13-1.

På bakgrunn av dette finner lagmannsretten at i tilfeller hvor det er nær sammenheng mellom flere disposisjoner - de «inngår i et sammenhengende hele» - skal alle disposisjonene vurderes samlet ved bedømmelsen av om det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskapet.

Saken her gjelder flere transaksjoner mellom selskaper i samme konsern, og transaksjonene utgjør ledd i en samlet og planlagt omorganiseringsprosess. Eiendommene ble utfisjonert uten vederlag fra IKEA Handel og Eiendom AS til egne aksjeselskaper, som ble lagt under et nystiftet holdingsselskap under det belgiske* morselskapet. IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte deretter

aksjene i holdingsselskapet mot et vederlag som tilsvarte eiendommenes virkelige verdi, og finansierte kjøpesummen med et lån på 2, 1 milliarder kroner i det utenlandske konsernbankselskapet. Gjennom omorganiseringen ble eierskapet endret fra direkte til indirekte, men planen var hele tiden at de norske eiendommene skulle eies av IKEA Handel og Eiendom AS. Lagmannsretten finner at det er en så nær sammenheng mellom alle elementene i omorganiseringen - utfisjneringen av eiendommene, aksjekjøpet og låneopptaket - at disse transaksjonene må vurderes under ett.

* nederlandske

Rettet 22. februar 2016 i medhold av tvisteloven § 19-8 første, jf. andre ledd.

Kristel Heyerdahl, lagdommer

Kan § 13-6 avskjære rentefradrag når rentesats og belåningsgrad er markedsmessig?

Et neste lovanvendelsesspørsmål er knyttet til IKEA Handel og Eiendom AS' anførsel om at § 13-1 ikke kan komme til anvendelse ved konserninterne låneopptak hvor rentesats og andre lånevilkår er markedsmessige, og hvor det heller ikke foreligger høyere belåningsgrad enn selskapet kunne oppnådd hos en uavhengig kredittgiver, såkalt tynn kapitalisering.

Den underliggende argumentasjonen, slik lagmannsretten forstår denne anførselen, er at låneopptaket utenfor disse tilfellene er gitt på forretningsmessige vilkår, og at det derfor ikke foreligger noen inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskapet.

Ordlyden i § 13-1 oppstiller ingen begrensninger for hvilke typer inntektsreduksjon som er relevant, eller for hvilke måter inntektsreduksjonen må ha skjedd på utover at den må skyldes interessefellesskapet.

I forarbeidene til § 54 i skatteloven av 1911 er det framholdt i de spesielle merknadene til bestemmelsen at «måten [inntekts- eller formuesreduksjonen] er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjeneste eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.»

Den vurderingsnormen Høyesterett ga anvisning på i Rt-1940-598 (Fornebo), er generelt utformet, jf. ovenfor. Den avgjørende testen er om interessefellesskapet «har resultert i en ordning [...] som ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene».

Under henvisning til denne uttalelsen i Fornebo-dommen uttalte Høyesterett i Rt-2006-1573 (Dillerud) at «spørsmålet om å nytte skattelova § 13-1 kan oppstå i situasjonar av svært ulik karakter og der dei berande omsyna står i forskjellig stilling».

Også i juridisk litteratur er det lagt til grunn at måten inntektsreduksjonen har skjedd på, er uten betydning for anvendelsen av § 13-1. I Naas m.fl., Norsk internasjonal skatterett på side 969 uttales det at «[d]et er uten betydning i hvilken form eller med hvilken årsak formuen er redusert». Det samme standpunktet er inntatt hos Brudvik m.fl., Skattelovkommentaren 2003/2004 på side 1044.

IKEA Handel og Eiendom AS har vist til redegjørelser for innholdet i § 13-1 i forarbeider og juridisk litteratur, hvor det er prising og tynn kapitalisering som er nevnt som tilfeller som rammes av bestemmelsen. Blant annet er det vist til Finansdepartementets høringsnotat av 11. april 2013 «Begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap», punkt 3.4, forarbeidene til ny skattelov, Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.3.4 og Naas m.fl., Norsk Internasjonal skatterett, punkt 23.3. Som et illustrerende eksempel siterer lagmannsretten fra forarbeidene til ny skattelov pkt. 4.3.4:

I medhold av skatteloven § 13-1 kan ligningsmyndighetene omklassifisere intern gjeld til egenkapital for skatteformål dersom gjelden overstiger det som kunne vært oppnådd i markedet. Tilsvarende kan rentesatsen på avtalt internlån fastsettes til markedsrente når vilkårene etter bestemmelsen er oppfylt.

IKEA Handel og Eiendom AS har også under henvisning til dommer hvor problemstillingen var om skattyter var underkapitalisert, anført at den relevante problemstillingen der var selskapets lånekapasitet, og ikke om egenkapital var et alternativ.

Lagmannsretten er ikke enig i at de nevnte rettskildene gir grunnlag for det tolkningsresultatet som IKEA Handel og Eiendom AS argumenterer for.

Hovedanvendelsesområdet for § 13-1 er prising av varer og tjenester mellom konsernselskaper. Tynn kapitalisering er et eksempel på at bestemmelsen ikke bare gjelder prising. Det at disse typetilfellene trekkes fram i redegjørelser for bestemmelsen i forarbeider og juridisk litteratur, innebærer imidlertid ikke at bestemmelsen er begrenset til dette. Lagmannsretten kan heller ikke se at dommer hvor problemstillingen nettopp var om selskapet var tynt kapitalisert, kan være bestemmende for anvendelsesområdet for § 13-1 utenfor disse tilfellene. Av samme grunn finner lagmannsretten at retningslinjer for forsvarlig egenkapitalandel, ofte omtalt som «safe harbour» - regler, ikke kan få noen betydning i saken her.

Rt-1940-598 (Fornebo) og de andre rettskildene lagmannsretten har redegjort for innledningsvis under dette spørsmålet, viser at det er vilkårene i § 13-1 som er avgjørende for om bestemmelsen kommer til anvendelse. Vurderingstemaet etter disse vilkårene er ikke begrenset til bestemte typer inntektsreduksjon eller måter denne kan skje på. Dette er også kommet til uttrykk i Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57:

Skatteloven § 13-1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsettelse av ytelser mellom skattyteren og en fysisk eller juridisk person som skattyteren har et interessefellesskap med [...] Bestemmelsen er imidlertid ikke begrenset til dette. På de vilkår som er angitt i bestemmelsen, vil den også kunne benyttes til å foreta en omklassifikasjon.

Lagmannsretten er for øvrig enig med staten i at Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) er et eksempel på at Høyesterett anvender skatteloven § 13-1 på en ny problemstilling utenfor «typetilfellene». Saksforholdet er imidlertid ganske annerledes enn i vår sak, og lagmannsretten går ikke nærmere inn på avgjørelsen.

IKEA Handel og Eiendom AS har anført at dersom det ikke foreligger tynn kapitalisering, kan ikke skattemyndighetene sensurere skattyters valg av finansiering og omklassifisere gjeld til

egenkapital. Skatteplanlegging er i utgangspunktet akseptabelt. Til støtte for anførselen er det vist til Naas, m.fl. Norsk internasjonal skatterett punkt 25.1 og særlig til LB-2008-63472 (Lyse Energi). Lagmannsretten vil derfor gå noe nærmere inn på denne dommen.

I Lyse Energi-dommen var saksforholdet at flere kommuner etablerte et aksjeselskap og dernest en konsernstruktur med aksjeselskapet som deltaker. I henhold til aksjonæravtalen for aksjeselskapet innbetalte kommunene aksjekapital med til sammen 3,4 milliarder kroner. I aksjonæravtalen ble det avtalt at kommunene skulle yte selskapet et ansvarlig lån i forhold til sine eierandeler med til sammen 3 milliarder kroner. Dette lånet ble etablert ved at selskapets overskuddsfond ble nedskrevet tilsvarende lånebeløpet.

Saksforholdet er ulikt vår sak på flere punkter, uten at det er nødvendig å redegjøre detaljert for dette. Det var spørsmål om rentesatsen var armlengdes, noe lagmannsretten kom til at den var. Det som er av betydning for vår sak, er at det også var spørsmål om Lyse Energi ville tatt opp et langsiktig ansvarlig lån uavhengig av sine eiere. I den forbindelse ga lagmannsretten sin tilslutning til Overligningsnemnda, som hadde uttalt at skatte-myndighetene ikke kunne overprøve selskapets valg av finansieringsform:

Nemnda antar at det forhold at lånet er kommet til ved nedsettelse av aksjekapital og innbetaling av samme beløp som lån, ikke kan tas i betraktning ved armlengdevurderingen, selv om det skulle være skattemessig motivert. Innenfor de skranker som prinsippene om tynn kapitalisering setter, står aksjonæren fritt til å finansiere selskaper ved lån eller egenkapital. Det har ikke reist vært spørsmål om det skulle foreligge tynn kapitalisering i saken.

Lyse Energi-dommen gjaldt nettopp spørsmålet om hvordan eierne skulle finansiere et nystiftet selskap og fordelingen av egenkapital og gjeld. Lagmannsrettens drøftelse, som også inneholder uttalelser om bruken av egenkapital og lån som virkemidler i eiers styring av selskapene, er knyttet til denne situasjonen. Avgjørelsen gir derfor liten veiledning for vår sak, hvor spørsmålet etter § 13-1 ikke gjelder finansieringen av selskapet, men en restrukturering fra direkte til indirekte eierskap, hvor siktemålet hele tiden var at selskapet skulle kjøpe tilbake til oppskrevet verdi eiendeler som selskapet allerede eide før omorganiseringen ble satt i gang. Etter denne lagmannsretts syn gir ikke lagmannsrettens uttalelser i Lyse Energi-dommen grunnlag for en generell regel om at gjeldsrentefradrag bare kan nektes etter § 13-1 dersom lånevilkårene og belåningsgraden ikke er markedsmessig.

Kan § 13-1 anvendes på transaksjoner som ikke forekommer mellom uavhengige parter?

IKEA Handel og Eiendom AS har videre anført at § 13-1 ikke kan anvendes på egenkapitaltransaksjoner som fisjon og tingsinnskudd i konserninterne omorganiseringer. Armlengdeprinsippet i § 13-1 forutsetter en sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. En slik sammenligning er umulig ved egenkapitaltransaksjoner som ikke kan finne sted mellom uavhengige parter. Staten bestrider at det er grunnlag for å begrense anvendelsen av § 13-1 slik.

Høyesterett har i Rt-2007-1035 [antakelig Rt-2007-1025] (Statoil Angola) og Rt-2010-790 (Telecomputing) lagt til grunn at § 13-1 kommer til anvendelse også er hvor den kontrollerte transaksjonen ikke forekommer mellom uavhengige parter. I Telecomputing-dommen avsnitt 57 er det uttalt:

[...] I tilfeller hvor det er tale om omklassifikasjon, og den transaksjon det er tale om å omklassifisere til, ikke forekommer mellom uavhengige avtaleparter, vil imidlertid armlengdeprinsippet gi begrenset veiledning. I slike tilfeller må transaksjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier, jf. Rt-2007-1025 avsnitt 43

OECDs rapport «Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter» er av betydning for fortolkningen av § 13-1, jf. Ot.prp.nr.62 (2006-2007) side 21 og 22 og Rt-2001-1265. Her er det gitt nærmere retningslinjer for anvendelsen av armlengdeprinsippet i OECDs mønsteravtale og internasjonale skatteavtaler. Retningslinjene kom i revidert utgave i 1995 og er senere revidert flere ganger. I den reviderte utgaven fra 1995 er det uttalt følgende i punkt 2.5:

Det vil imidlertid ikke alltid finnes sammenlignbare transaksjoner som gjør det mulig å basere seg på en slik direkte metode, og det kan derfor være nødvendig å sammenligne andre mindre direkte indikatorer, såsom bruttomarginer, ved kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner for å fastslå hvorvidt betingelsene mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet.

I retningslinjene for 2010 er bruken av armlengdeprinsippet problematisert:

A practical difficulty in applying the arm's length principle is that associated enterprises may engage in transactions that independent enterprises would not undertake. Such transactions may not necessarily be motivated by tax avoidance but may occur because in transaction business with each other, members of an MNE group face different commercial circumstances than would independent enterprises. Where independent enterprises seldom undertake transactions of the type entered into by associated enterprises the arm's length principle is difficult to apply because there is little or no direct evidence of what conditions would have been established by independent enterprises. The mere fact that a transaction may not be found between independent parties does not of itself mean that it is not arm's length.

Mangelen på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter er altså en praktisk vanskelighet og ikke et prinsipielt hinder for bruk av armlengdeprinsippet.

Lagmannsrettens konklusjon på dette punktet er at armlengdeprinsippet i § 13-1 ikke er til hinder for at bestemmelsen anvendes på transaksjoner mellom konsernselskaper selv om tilvarende transaksjoner ikke forekommer mellom uavhengige parter. Slike transaksjoner som er gjennomført mellom partene i saken her, kan derfor gi grunnlag for inntektstillegg dersom vilkårene i § 13-1 er oppfylt. Lagmannsretten kommer tilbake til den konkrete anvendelsen av armlengdeprinsippet nedenfor.

Foregriper skattemyndighetene rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41?

Før lagmannsretten oppsummerer sitt syn på lovanvendelsen, skal den knytte noen bemerkninger til IKEA Handel og Eiendom AS' anførsler om at skattemyndighetene ved sitt vedtak foregriper rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41. Denne bestemmelsen ble vedtatt og trådte i kraft i 2014.

Det er framholdt at lovgiver tidligere har vurdert og forkastet lovendringer som begrenser den generelle fradragsretten for renter. Det er også vist til at forholdet faller utenfor de rentebegrensningsreglene som er gitt for spesifikke områder, for eksempel i petroleumsskattelovgivningen. Disse anførselene er særlig fremmet som en innvending mot gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Lagmannsretten oppfatter det likevel slik at det også gjøres gjeldende at lovgivningshistorikken viser at § 13-1 ikke gir hjemmel for inntektstillegg i et tilfelle som det foreliggende.

IKEA Handel og Eiendom AS har vist til NOU 1997:7 punkt 11.3.2.5, Innst.S.nr.232 (2003-2004) punkt 8.1.2.4 og Ot.prp.nr.1 (2004-2005). Lagmannsretten bemerker at den problemstillingen som lovgiver drøfter og forkaster i disse dokumentene, er begrensninger i gjeldsrentefradrag knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Lagmannsretten kan vanskelig se at dette gir noen føringer for fortolkningen av skatteloven § 13-1 av betydning for vår sak. Det at det gjelder spesifikke, sjablongmessige rentebegrensningsregler på andre områder, er heller ikke noe argument for å nekte gjeldsrenter etter skatteloven § 13-1 dersom vilkårene for det er oppfylt.

Det er videre vist til at lovgiver var klar over problematikken knyttet til skatteplanlegging ved hjelp av rentefradrag, og fant behovet for tiltak så presserende at det var ønskelig å innføre regler før skattelovutvalgets anbefalinger forelå, jf. Finansdepartementets høringsbrev av 11. april 2013 «Begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap». Det samme framgår i Scheel-utvalgets innstilling, NOU 2014:13.

Det er riktig at lovgiver har vært klar over problemstillingene knyttet til bruk av lån framfor egenkapital, bruk av konsernbank og overskuddsflytting i flernasjonale konsern, jf. blant annet høringsnotatet side 7 og NOU 2004:13 punkt 4.5. Forholdet til § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er også kommentert av departementet i høringsnotatet på side 5 nederst flg.:

Etter § 13-1 i skatteloven kan ligningsmyndighetene fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn hvis det er grunn til å anta at inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap med annet selskap, innretning eller person, jf. punkt 3.4 nedenfor. Inntekten skal i stedet settes til det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet). Erfaringen har vist at det er svært krevende for ligningsmyndighetene å anvende skatteloven § 13-1 på låneforhold i flernasjonale virksomheter. Det samme gjelder for den ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring, jf. punkt 3.5.

Under punkt 5 «Departementets vurderinger og forslag» side 13 heter det:

Gjeldende regler i skatteloven § 13-1 om internprising og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er krevende for ligningsmyndighetene å anvende på låneforhold i flernasjonale foretak, og anses ikke å være tilstrekkelige for å hindre en uthuling av selskapsskattegrunnlaget.

Tilsvarende uttalelser finnes i NOU 2014:13 under punkt 4.5:

Skattemyndighetenes erfaring viser at det kan være svært krevende å bruke armlengdeprinsippet på grenseoverskridende låneforhold. Praktiseringen av armlengdeprinsippet på låneforhold gir også konsern et betydelig rom for overskuddsflytting fordi det i stor grad tillates at et selskap kan finansieres ved intern gjeld så lenge lånevolumet er innenfor selskapets låneevne.

Det framgår at skattemyndighetene har vurdert det slik at § 13-1 har vært utilstrekkelig for å hindre uthuling av skattegrunnlaget ved låneforhold i flernasjonale foretak, men lagmannsretten kan ikke se at vurderingene gjelder bestemmelsens prinsipielle anvendelsesområde. Uttalelsene gir ikke grunnlag for å oppstille begrensninger i bestemmelsens rekkevidde utover hva som følger av en fortolkning av vilkårene på grunnlag av andre rettskilder. Vurderingene er heller ikke knyttet til et saksforhold som det vi står overfor i saken her. Lagmannsrettens syn er etter dette er at uttalelsene ikke gir føringer for løsningen av saken her.

Oppsummering av lagmannsrettens syn på lovanvendelsen

Lagmannsretten har ovenfor kommet til at det er så nær sammenheng mellom alle leddene i omorganiseringsprosessen at hele transaksjonsrekken må bedømmes samlet ved vurderingen etter § 13-1. Spørsmålet blir da om transaksjonene - bedømt under ett - innebærer en inntektsreduksjon som skyldes interessefelleskapet mellom IKEA Handel og Eiendom AS og Ingka Pro Holding BV og IKEA Service Centre NV. Når alle leddene i transaksjonsrekken skal vurderes under ett, blir det relevante sammenligningsgrunnlaget ved armlengdevurderingen ikke et tilsvarende lån hos en uavhengig långiver. Fordi det ikke forekommer tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter, må transaksjonenes forretningsmessighet vurderes «ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier», jf. Rt-2010-790 (Telecomputing). Den overordnede normen er om interessefelleskapet har «resultert i en ordning [...] som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefelleskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene,» jf. Rt-1940-598 (Fornebo).

Subsumsjonen

Skattekontoret fant at renteutgiftene utgjorde en inntektsreduksjon. I vedtaket heter det om dette:

Opptaket av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Ing[k]a Pro Holding BV, men har motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. Ser man transaksjonsrekken i sammenheng har opptak av lånet ikke tilført Ikea Handel og Eiendom AS noen verdier. Normalt sett vil et datterselskaps opptak av gjeld motsvares av at datterselskapet tilføres verdier tilsvarende låneopptaket. I vårt tilfelle tappes selskapet for store verdier gjennom de betydelige årlige renteutgiftene.

Lagmannsretten er enig i at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt når transaksjonsrekken ses i sammenheng.

IKEA Handel og Eiendom AS' innvendinger er basert på at hvert ledd i transaksjonsrekken skal bedømmes for seg. Det er anført at en fisjon nødvendigvis innebærer at det fisjonerende selskapet reduserer sine verdier, mens det overtakende selskapet mottar verdier, uten at det foreligger en reduksjon i selskapets formuesstilling etter § 13-1. Videre anføres det at betaling av gjeldsrenter

for å finansiere et oppkjøp av eiendom ikke kan anses som en inntektsreduksjon, når rentesatsen er den samme som selskapet kunne fått hos en uavhengig kredittgiver.

Lagmannsretten har som redegjort for ovenfor kommet til at alle ledd i restruktureringen må bedømmes under ett. Ved en slik samlet vurdering kan ikke disposisjonene bedømmes som et lånefinansiert oppkjøp av eiendom, hvor IKEA Handel og Eiendom AS tilføres verdier tilsvarende gjelden. Det dreier seg heller ikke om å finansiere selskapet, jf. anførselene om at selskapet står fritt til å velge finansieringsform. Den økonomiske realiteten i omorganiseringen - transaksjonens innhold - er at selskapet gjennom fisjonen vederlagsfritt gir fra seg sine verdier, for deretter å kjøpe dem tilbake til virkelig verdi ved å ta opp et lån i konsernbankselskapet. Ved dette pådrar selskapet seg betydelige årlige renteutgifter, som reduserer selskapets inntekter og svekker selskapets formuesstilling. IKEA Handel og Eiendom AS er i realiteten ikke tilført noen verdier gjennom aksjekjøpet og låneopptaket. I en slik situasjon foreligger det etter lagmannsrettens syn en inntektsreduksjon etter § 13-1.

Skattekontoret har også kommet til at vilkåret om årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet er oppfylt, og skriver om dette:

Et uavhengig foretak ville ikke valgt den ufordelaktige løsningen dersom det forelå alternativer som var økonomisk mer attraktivt ift de formål som var grunnlaget for restruktureringen. Uavhengige foretak ville ved vurdering av vilkårene ved en potensiell transaksjon sammenlignet transaksjonen med øvrige alternativer som realistisk sett var åpne. Normalsituasjonen ved utskilling av eiendommer ved fisjon er ikke at siste ledd i transaksjonen avsluttes med opptak av konserngjeld. Her har man valgt en løsning som er særdeles ufordelaktig for Ikea Handel og Eiendom AS og i tillegg gir store skattemessige fordeler.

Det var interessefellesskapet mellom Ikea Handel og Eiendom AS og Ingka Pro Holding BV som muliggjorde restruktureringen og opptak av konserngjelden. Opptak av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Ingka Pro Holding BV som ikke er skattepliktig til Norge, og har en motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. De økonomiske realiteter er at formuesstillingen til Ikea Handel og Eiendom AS er kraftig svekket. For Ikea Handel og Eiendom AS ville verdioverføringen i denne form ikke ha inntruffet dersom interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV tenkes bort.

Restruktureringen som er gjennomført har resultert i en ordning med hensyn til Ikea Handel og Eiendom AS midler og avkastning som forretningsmessig både er urimelig og unaturlig. Gjeldsbelastningen er for Ikea Handel og Eiendom AS svært ugunstig både på kort og på lang sikt og har forverret selskapets økonomiske stilling. Gjeldsopptaket er også styrt av Ingka Pro Holding BV's behov, og det er kun eier Ingka Pro Holding BV som har en økonomisk oppside ved at man valgte oppkjøp fremfor tingsinnskudd.

Skattekontoret er av den oppfatning at det er interessefellesskapet mellom Ikea Handel og Eiendom AS og morselskapet Ingka Pro Holding BV som har foranlediget den valgte konstruksjonen med låneopptak hos Ikea Handel og Eiendom AS. Vilkåret om årsakssammenheng, jf. sktl § 13-1 er dermed oppfylt.

Lagmannsretten er i likhet med tingretten enig i skattekontorets konklusjon, og deler også dets vurderinger.

IKEA Handel og Eiendom AS har anført at skattekontoret ikke har foretatt en armlengdevurdering slik skatteloven § 13-1 krever. Igjen bygger denne anførselen på at det relevante sammenligningsgrunnlaget er et lån hos uavhengig kredittgiver, og lagmannsretten viser sin redegjørelse for lovanvendelsen i tilfeller hvor man står overfor transaksjoner som ikke forekommer mellom uavhengige parter.

Etter lagmannsrettens syn har skattekontoret foretatt en korrekt sammenligning under armlengdevurderingen. Det framgår av det som er sitert fra vedtaket ovenfor, at skattekontoret har vurdert transaksjonenes forretningsmessighet ut fra transaksjonenes innhold og de involverte selskapenes interesser. Dette er den vurderingsnormen Høyesterett ga anvisning på i Rt-2010-790 avsnitt 57 (Telecomputing). Ut fra en slik vurdering har skattekontoret funnet at restruktureringen har resultert i «en ordning med hensyn til IKEA Handel og Eiendom AS midler og avkastning som forretningsmessig både er urimelig og unaturlig». Det framgår av dette at skattekontoret har anvendt den overordnede normen fra Rt-1940-598 (Fornebo).

Lagmannsretten er enig i skattekontorets konkrete vurdering. Det tilføyes at selv om det ikke er et vilkår etter § 13-1 at disposisjonen er skattemotivert, er en vurdering av formålet med disposisjonene egnet til å belyse deres forretningsmessighet. Selv om det også lå forretningsmessige motiver til grunn for restruktureringen av eiendomsvirksomheten, er lagmannsretten enig med staten i at måten restruktureringen ble gjennomført på, bare var skattemessig motivert. Formålet var å øke gjelden i IKEA Handel og Eiendom AS. Ved det ønsket man å redusere inntektene i den norske delen av konsernet ved å betale renter til konsernbankselskapet i Nederland* og utnytte de norske reglene om gjeldsrentefradrag. Låneopptaket var bare i konsernbankselskapets og morselskapets interesse. Lagmannsretten kan slutte seg til tingretten, som uttalte om dette:

* Belgia

Rettet 22. februar 2016 i medhold av tvisteloven § 19-8 første, jf. andre ledd.
Kristel Heyerdahl, lagdommer

Basert på partenes fremstilling i retten, herunder dokumentasjonen av betenkningene fra Deloitte Advokatfirma DA og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, kan retten ikke se det annerledes enn at meningen med den valgte omorganiseringsmodellen var at eiendomsmassen skulle ende der den begynte, nemlig under IKEA Handel og Eiendom AS, samtidig som modellen gjorde det mulig å redusere inntekten i IKEA Handel og Eiendom AS ved «inject some more debt into Norway this way», (jfr. «Memo» av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA). I en slik situasjon er det vanskelig for retten å se for seg at parter utenfor et interessefelleskap ville finne det forretningsmessig fornuftig og økonomisk forsvarlig å gå inn på en transaksjonsrekke som endte med at man måtte kjøpe tilbake sine egne eiendommer for NOK 2,1 milliarder. Formålet med det lånefinansierte hjemkjøpet av eiendomsmassen synes ensidig skattemessig motivert, og lånefinansiert hjemkjøp har ikke reell betydning for å realisere formålet med singel purpose-selskaper under IKEA Handel og Eiendom AS

Staten har anført at man ved armlengdevurderingen må forestille seg hvordan en tenkt uavhengig part ville gjennomføre en restrukturering med et tilsvarende resultat. Lagmannsretten er enig i at dette er en hensiktsmessig metode når det ikke foreligger tilsvarende ukontrollerte transaksjoner mellom uavhengige parter. Det er et slikt utgangspunkt skattekontoret og tingretten har tatt, når det legges til grunn at en uavhengig part ikke ville foretatt en tilsvarende omorganisering fra direkte til indirekte eierskap ved å betale 2,1 milliarder for noe som selskapet allerede eide, og i tillegg ta opp lån for å finansiere kjøpesummen og ved det pådra seg betydelige rentekostnader. Etter lagmannsrettens syn er en slik betraktning tilstrekkelig til å konstatere at det er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

Staten har imidlertid under ankeforhandlingen påvist at det - rent konkret - ville vært mulig for IKEA Handel og Eiendom AS å gjennomføre en restrukturering hvor eiendommene ble lagt i egen holdingstruktur uten å pådra seg store kostnader.

Hvis interessefellesskapet tenkes bort, altså at IKEA Eiendom og Handel AS skulle gjennomført endringen fra direkte til indirekte eierskap uten å trekke inn nærstående, måtte eiendommene vært overført til datterselskapene gjennom et direkte nedsalg. Dette ville utløst gevinstbeskatning av differansen mellom virkelig og bokført verdi, det vil si en skattekostnad på om lag 300 millioner kroner. Dette er likevel bare en mindre andel av de utgiftene IKEA Handel og Eiendom AS faktisk pådro seg ved restruktureringen, og framstår derfor som et forretningsmessig langt mer gunstig alternativ gitt at selskapet var en uavhengig part.

Staten har også vist at det innenfor konsernstrukturen forelå flere alternative måter å etablere den samme holdingstrukturen på, uten at det ville påløpt andre utgifter enn utgiftene til papirarbeidet ved transaksjonen. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å redegjøre nærmere for disse ulike metodene. Det er for så vidt ikke bestridt av IKEA Handel og Eiendom AS at restruktureringen kunne vært gjennomført slik. Poenget i denne sammenhengen er at lagmannsretten finner det relevant også å sammenligne med de alternative restrukturingsmåtene som forelå innenfor konsernstrukturen, fordi det er egnet til å belyse «hva de aktuelle partenes interesser» tilsier. Sammenligningen med andre tilnærmet kostnadsfrie metoder underbygger at den valgte metoden bare kan forklares som et resultat av interessefellesskapet.

Etter lagmannsrettens syn kan anførselene om at omorganiseringen kunne vært gjennomført på alternative måter med samme skattemessige resultat, ikke få betydning for om vilkårene i § 13-1 er oppfylt. Det er de transaksjonene som faktisk har funnet sted, som skal prøves etter § 13-1. Det vises i denne sammenheng til dommer Utgårds votum i Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avsnitt 62. Her uttaler han:

Det er samtidig slik at det er dei faktiske transaksjonane hos skattytar som skal vurderast og ikkje andre moglege transaksjonar for å oppnå det same resultatet. Dette går fram av dei vanlege formuleringane for vilkåra, som knyter prøvinga opp mot korleis den same faktiske transaksjonen ville vore vurdert på armlengds avstand. Som illustrasjon viser eg til Skattelovkommentaren 2003/2004 av Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke der dette på side 1044 er uttrykt slik:

«Hvorledes ... sammenligningsgrunnlaget skal fastsettes, er ikke angitt i lovteksten, ut over det som følger av den allmenne bestemmelsen i tredje ledd. På grunnlag av lovforarbeider og

rettspraksis må fastsettelsen antas å skulle skje ut fra hvorledes en tenkt skattepliktig i en tenkt situasjon tilsvarende den aktuelle, ville ha handlet når vedkommende forutsettes å handle markedsmessig og etter markedsmessige verdier - på armlengdes avstand til medkontrahenten, dvs. uten å ha vært påvirket av noe interessefellesskap.»

Det er for øvrig ikke gitt for lagmannsretten hvordan et alternativ hvor gjelden ble plassert i eiendomsholdingselskapet ville blitt vurdert etter skatteloven § 13-1, når utgangspunktet er at alle elementer i en transaksjonsrekke skal bedømmes under ett når de inngår i et sammenhengende hele. Dette er det imidlertid ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til. Det er heller ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til de regnskapsmessige spørsmålene knyttet til et eventuelt tingsinnskudd i siste ledd.

Feil faktum

Skattekontoret har uriktig lagt til grunn at det er morselskapet, Ingka Pro Holding BV, som er långiver.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at dette ikke har virket inn på vedtaket, og kan slutte seg til tingrettens begrunnelse. Lagmannsretten kan ikke se at IKEA Handel og Eiendom AS har anført noe for lagmannsretten som gir grunn for en annen vurdering.

Skattekontoret har lagt riktig faktum til grunn med hensyn til omorganiseringen og måten denne ble gjennomført på. Det har ingen betydning for vedtakets innhold om långiver var Ingka Pro Holding BV eller et annet selskap i samme konsern. Vurderingen blir den samme etter § 13-1. Uansett foreligger det interessefellesskap og inntektsreduksjon som følge av dette interessefellesskapet. Det er restruktureringens betydning for det norske selskapet skattekontoret har vurdert. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det retten prøver, er en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligger til grunn for vedtaket.

Lagmannsretten har uansett full prøvelsesrett, og har kommet til at vilkårene er oppfylt med IKEA Service Centre NV som långiver. Faktumfeilen har derfor ikke hatt innvirkning.

Lagmannsretten har begrenset prøvelsesrett i forhold til skjønnet, men faktumfeilen kan ikke ha hatt innvirkning på den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekten.

Det tilføyes at utkastet til vedtak ble sendt til Deloitte, som ikke reagerte på at skattekontoret hadde angitt morselskapet som långiver. Det har ikke direkte rettslig betydning, men viser at det også for IKEA Handel og Eiendom AS framsto som uten betydning hvilket beslektet selskap som var långiver.

Rammelån som er eller kunne vært benyttet til å finansiere investeringer i konsernet?

IKEA Handel og Eiendom AS har endelig anført at lånet har fungert som et rammelån, som i realiteten har finansiert investeringer i de inntektsgenererende norske selskapene i konsernet. Vilårene i § 13-1 er derfor i alle fall ikke oppfylt for årene 2009 til 2012.

Lagmannsretten bemerker at lånet ble tatt opp for å finansiere kjøpet av aksjene i IKEA Holding Eiendom AS. Det er ikke naturlig å se på lånet som innfridd og lånt opp igjen hvert år, men som forlenget. Men uansett hvordan man ser på det formelt - som nye lån eller forlengelser - er

låneformålet det samme. Det er ingen holdepunkter for at lånet ble benyttet til investeringer. Disse investeringene er for øvrig ikke foretatt i IKEA Handel og Eiendom AS, men i andre konsernselskaper. Som påpekt fra statens side, er det aksjekjøpet som skapte lånebehovet. Tenkes aksjekjøpet bort, ville man også kunne finansiert andre investeringer med egenkapital uten rentekostnader. Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at det er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen (rentekostnadene) og interessellesskapet for alle de aktuelle årene. Det kan ikke ha noen betydning om selskapet kunne nedbetalt lånet fortere, eller om andre investeringer i konsernet kunne vært lånefinansiert. Lånet ble først delvis nedbetalt i 2011 og 2012, og disse nedbetalingene er hensyntatt i vedtaket ved at det er de faktiske reduserte renteinntektene som er lagt til inntekten.

Vilkårene for skjønnsfastsettelse av inntekten er derfor oppfylt for alle de aktuelle inntektsårene med den begrunnelsen som er gitt ovenfor.

Annet

Lagmannsretten kan ikke se at eventuell skattlegging av renteinntektene i Belgia etter skatteavtaler og belgisk lovgivning får noen betydning for vurderingen etter av § 13-1.

Skjønnsutøvelsen

I medhold av skatteloven § 13-1 tredje ledd har skattekontoret fastsatt inntekten i IKEA Handel og Eiendom AS som om omstruktureringen ikke hadde endt med et konserninternt lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen. Lånet er satt til side, og inntektstillegget fastsatt lik de årlige renteutgiftene.

Lagmannsretten finner i likhet med tingretten at skattekontoret har foretatt en forsvarlig ligning, og slutter seg til tingrettens begrunnelse, som er dekkende også for lagmannsrettens syn. IKEA Handel og Eiendom AS' innvendinger mot skjønnsutøvelsen er behandlet under drøftelsen av vilkårene for skjønnsfastsettelse ovenfor. Skattekontoret har foretatt en vurdering av hvert år for seg, og det er ikke grunn til å se annerledes på låneformålet for noen av årene. Det er derfor heller ikke et spørsmål om å påtvinge selskapet en bestemt egenkapitalprosent eller ignorere alle låneavtaler.

Konklusjon

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at skattekontorets vedtak er gyldig.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om det også er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken fullt ut og har krav på erstatning for sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten har ikke funnet grunn til å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Advokatene Vinje og Søvik har innlevert spesifisert omkostningsoppgave på 881 687,75 kroner inkludert merverdiavgift. Oppgaven omfatter utlegg på 56 000 kroner til en sakkyndig betenkning fra professor Kvaal i tillegg til salær. Lagmannsretten finner at det på bakgrunn av skattyters anførsler var nødvendig for staten å utrede de regnskapsmessige spørsmålene knyttet til kapitalinnskudd, og antar at det ville vært dyrere om advokatene skulle gjort dette selv. På denne bakgrunn legges kostnadene i sin helhet til grunn som rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Med det resultat lagmannsretten er kommet til, er det ikke grunn til å endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.

Etter dette forkastes anken, og staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler IKEA Handel og Eiendom AS 881 687,75 - åttehundreogåtténtusensekshundreogåttisju 75/100 - kroner til staten v/ Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*

SkN 16-021 Avvisning av søksmål – tidligere rettskraftig avgjort

Lovstoff: Tvisteloven § 19-15 tredje ledd.

Borgarting lagmannsrett: Kjennelse av 17. februar 2016, **sak nr.:** LB-2016-21416

Dommere: Lagdommer Per Racin Fosmark, lagmann Anders Bøhn, lagdommer Mary-Ann Hedlund. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-120247 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-21416 (16-021416ASK-BORG/04).

Parter: Elektrisk Kompagni AS (advokat Jørgen Bernhard Grønlie) mot Staten v/Skatt øst (advokat Anders Flaatin Wilhelmsen).

Sammendrag: Saken gjelder krav om avvisning av søksmål fra et aksjeselskap, som krevde erstatning for at selskapets ligning ikke ble endret som følge av endringer i aksjonærs ligning. Lagmannsretten kom til at søksmålet skulle avvises, fordi spørsmålet i realiteten var det samme som allerede var rettskraftig avgjort av domstolene i tidligere skattesak hvor selskapet var part.

Saken gjelder:

Saken gjelder krav om avvisning av erstatningssøksmål fra Elektrisk Kompagni AS. Spørsmålet er om erstatningskravet er det samme som allerede er prøvd i domstolene ved den rettslige overprøvingen av selskapets ligning, og som er rettskraftig avgjort.

Sakens bakgrunn:

Søksmålet er reist ved prosesskriv av 24. september 2015, hvor ny part og nytt krav ble trukket inn i en verserende sak mellom Jonny Blomvik, eneaksjonær i Elektrisk Kompagni AS, og staten v/ Skatt øst om gyldigheten av Blomviks ligning for inntektsårene 2006, 2007 og 2008.

Tingretten har nærmere beskrevet sakens bakgrunn slik:

«Jonny Blomvik reiste den 9. juli 2013 søksmål mot staten ved Skatt øst om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 25. januar 2013 om ligningen til Jonny Blomvik for inntektsårene 2006 til og med 2008. Saken gjelder fordelsbeskatning av Blomvik som aksjonær i Elektrisk Kompagni AS i forbindelse med at selskapet i 2006 kjøpte en seilbåt. Skatteklagenemndas vedtak legger til grunn at «aksjonærs private formål med båten og ikke alminnelige bedriftsmessige vurderinger var styrende ved selskapets anskaffelse» og at aksjonær (Blomvik) dermed har «veltet private kostnader over på selskapet». Blomviks vederlagsfrie disponering av seilbåten var i følge vedtaket skattepliktig utbytte, som ble verdsatt til ca 400 000 til 500 000 kroner for hvert av de tre årene. Det ble også ilagt tilleggsskatt på 30 % av skatten på det beregnede utbyttet.

Saken om overprøving av dette vedtaket ble stanset etter avtale mellom partene den 28. oktober 2013. Bakgrunnen for stansingen var en sak mellom Elektrisk Kompagni AS og staten ved Skatt øst om selskapets ligning, som skulle behandles i Borgarting lagmannsrett i 2014. Det er opplyst i prosesskriv fra Blomviks prosessfullmektig 16. oktober 2013 at saken mellom selskapet og Skatt øst «har direkte betydning for herværende sak».

Selskapets sak gjaldt gyldigheten av vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda og reiste «spørsmål om den ankende part har fradragsrett for inngående merverdiavgift og fradragsrett ved inntektstiligningen for anskaffelse og drift av en seilbåt» (LB-2013-144135, innledningen). Lagmannsretten avsa dom i saken 5. november 2014. Lagmannsretten kom til at vedtakene var gyldige, og bygget på at selskapets utleie av seilbåten ikke kunne anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteligningen. Heller ikke selskapets bruk av båten i tilknytning til selskapets kjernevirksomhet - elektrovirksomheten - kunne etter lagmannsrettens syn begrunne fradragsrett. Dommen ble anket til Høyesterett, men anken slapp ikke inn.

Ved prosesskriv 22. mai 2015 ga Jonny Blomvik uttrykk for at lagmannsrettens dom vedrørende selskapets ligning innebærer at det ikke er grunnlag for å fordelsbeskatte Blomvik som aksjonær, med slik begrunnelse:

« ... da reglene for beskatning på aksjonærens hånd bygger på at aksjeselskapet får skattemessig fradrag for investeringen. Når aksjeselskapet ikke har fått noen skattemessig fordel av investeringen, sviker også grunnlaget for beskatning på aksjonærens hånd.»

Staten besvarte dette ved prosesskriv 29. mai 2015, hvor det gis uttrykk for at den skattemessige behandlingen av selskapet ikke har betydning for fordelsbeskatning hos aksjonæren.

Ved prosesskriv av 1. september 2015 krevde Blomvik at den stansede saken skulle bringes i gang igjen, og retten traff beslutning om dette 8. september 2015.

Ved prosesskriv fra advokat Grønlie av 24. september 2015 ble Elektrisk Kompagni AS trukket inn som ny part i saken her, og det ble reist et nytt krav på vegne av både Blomvik og selskapet. Påstanden for det nye kravet er:

«Staten ved Skatt øst er erstatningsansvarlig overfor Elektrisk Kompagni AS og Jonny Blomvik for mangelfull og villedende veiledning».

{ ... }.

I prosesskriv fra advokat Wilhelmsen på vegne av staten 28. oktober 2015 er det nedlagt påstand om at søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS avvises.»

Tingretten anså at spørsmålet burde avgjøres under saksforberedelsen, jf. tvisteloven § 9-6 tredje ledd, og tingretten avsa 21. desember 2015 kjennelse med slik slutning:

Søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS avvises.

Om saksomkostningsspørsmålet knyttet til avvisningskravet skrev tingretten at dette behandles sammen med saksomkostningsavgjørelsen for saken for øvrig, etter hovedforhandling.

Elektrisk Kompagni AS har i rett tid anket kjennelsen til Borgarting lagmannsrett, og staten v/ Skatt øst har inngitt tilsvaer. Hovedforhandlingen i tingretten er utsatt i påvente av at avvisningsspørsmålet blir avklart.

Ankende part, Elektrisk Kompagni AS, har i korte trekk anført:

Tingrettens slutning er et resultat av feil lovtolkning når det legges til grunn at erstatningskravet fra Elektrisk Kompagni AS gjelder samme krav som i sin tid ble fremsatt for domstolen med påstand om at selskapsligningene for årene 2006-2008 skulle oppheves. Erstatningskravet har bakgrunn i forhold som ligger utenfor skattesaken mot Elektrisk Kompagni AS.

I skattesaken mot Elektrisk Kompagni AS var spørsmålet om det var fradragsrett og rett til avskrivninger for anskaffelse og drift av en seilbåt i perioden 2006-2008. Det fremgår av vedtaket fra Skatteklagenemnda av 16. oktober 2012 at skattemyndighetene anså hovedformålet med båtkjøpet for utleie. Selskapet ble nektet fradrag tilknyttet båtholdet, da man fant at båtholdet

ikke hadde tilknytning til inntekts ervervelse. Både tingretten og lagmannsretten frifant staten etter at Elektrisk Kompagni AS bragte saken inn for domstolene.

Erstatningskravet fra Elektrisk Kompagni AS er begrunnet i at Skatteklagenemnda i etterfølgende vedtak av 21. januar 2013 mot eneaksjonæren Jonny Blomvik har endret formålsbetraktningen med båtkjøpet, og lagt til grunn at seilbåten ble anskaffet i aksjonærens interesse. Den endrede forutsetningen for båtkjøpet gjør at seilbåten skal behandles etter særskilte regler i skatteloven, hvor aksjeselskapet skal ha fradragsrett og rett til avskrivninger.

Det bestrides ikke at skattemyndighetene har adgang til å endre formålsbetraktning med hensyn til båtkjøpet. Skattemyndigheten skulle imidlertid på tidspunktet da man endret formålet med båtkjøpet, også endret vedtakene til både Elektrisk Kompagni AS og Jonny Blomvik slik skatteloven krever, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2.

Det følger både av rettspraksis og forvaltningspraksis at aksjeselskapet skal tilkjennes fradragsrett når formuesobjekter anskaffes i aksjonærens interesse, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012 vedrørende uttaks- og utbytteskatt ved private formuesgoder i selskaper.

Blomvik har gjentatt ganger anmodet om endring, men skattekontoret har nektet å endre ligningen. Nektelse av å ta opp spørsmålet om endring er en erstatningsbetinget unnlattelse, og domstolen kan ta opp spørsmålet om det er grunnlag for erstatning ved ikke å endre selskapets ligning. I den forbindelse kan det ikke ha betydning at domstolene har tatt stilling til om seilbåten har tilknytning til skattepliktig virksomhet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Oslo tingretts kjennelse av 21. desember 2015 oppheves, og saken hjemvises til ny behandling i Oslo tingrett.
2. Staten ved Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger.

Ankemosparten, staten v/ Skatt øst har i korte trekk anført:

Det var korrekt av tingretten å avvise søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS, og staten slutter seg fullt ut til tingrettens vurdering. Søksmålet Elektrisk Kompagni AS nå fremmer er det samme som allerede er prøvd i domstolene ved den rettslige overprøvingen av selskapets ligning. Det er ikke påberopt forhold som «ligger utenfor ligningsvedtaket». De forhold som nå påberopes som grunnlag for skattemyndighetenes angivelige plikt til å endre ligningen, ble også påberopt av Elektrisk Kompagni AS i saken om selskapets ligning.

Heller ikke i anken er det gjort forsøk på å begrunne at erstatningskravet har sitt utspring i noe annet enn at skattemyndighetene «skulle ha endret vedtaket til både Elektrisk Kompagni AS og Jonny Blomvik slik skatteloven krever». Dette er et krav om at ligningen er ugyldig, og det er det samme spørsmålet som allerede er avgjort av domstolene.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader med kr 1.450,-.

Lagmannsrettens syn på avvinningsspørsmålet:

Konklusjon

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten, og anken forkastes.

Anke over kjennelser avgjøres normalt etter skriftlig behandling, jf. tvisteloven § 29-15 første ledd. Hensynet til forsvarlig og rettferdig rettergang tilsier ikke at det avholdes muntlig forhandling, da saken fullt ut kan avgjøres ut fra sakens dokumenter. Ingen av partene har for øvrig begjært muntlig forhandling.

Spørsmålet om avvinnings

Tvisteloven § 19-15 tredje ledd lyder:

«Retten skal avvise en ny sak mellom samme parter om et krav som er rettskraftig avgjort, om ikke saksøkeren på grunn av tvist om avgjørelsens bindende virkning eller andre særlige forhold likevel har søksmålsinteresse etter § 1-3.»

Det følger av denne bestemmelsen at en ny sak hvor «samme krav» er selvstendig avgjørelsesstema, skal avvises ex officio, jf. Inge Lorange Backer, Norsk sivilprosess, (2015) side 333. Dette innebærer at i den grad erstatningskravet fra Elektrisk Kompagni AS reelt sett er det samme kravet som kravet om at selskapets ligning er ugyldig, må det nye søksmålet avvises.

Bestemmelsen har imidlertid avslutningsvis to alternativer som tillater et nytt søksmål vedrørende det kravet som allerede er rettskraftig avgjort. For det første er rettskraften ikke til hinder for tolkningen av dom nr. 1. For det andre er rettskraften ikke til hinder for en ny sak om det kravet som ble avgjort ved dom nr. 1, hvis det skjer for å oppnå en ny virkning. Ingen av de to alternativene skal imidlertid åpne for en reprise av sak nr. 1, jf. Backer, op.cit. side 334.

Lagmannsretten finner at ingen av disse to alternativene som tillater nytt søksmål, er anvendelige i denne saken. Spørsmålet blir derfor som nevnt om søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS i realiteten er «samme krav» som tidligere er rettskraftig avgjort, eller om det bygger på forhold som ligger utenfor det tidligere ligningsvedtaket.

Elektrisk Kompagni AS har anført at kjernen i erstatningskravet er at skattemyndighetene har plikt til å endre vedtaket mot Elektrisk Kompagni AS, når det fastholdes at båten er anskaffet i aksjonærens interesse, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2, som i bokstav a og b bestemmer:

«Skattekontoret skal ta opp spørsmål om endring

- a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse,*
- b. når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter [...].»*

Etter denne bestemmelsen har skattekontoret på bestemte vilkår uten klage plikt til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at denne bestemmelsen får anvendelse i vår sak. Det er ikke forutsatt i noen domsavgjørelse at ligningen av Elektrisk Kompagni AS skal endres, da staten vant frem både i tingretten og lagmannsretten. Alternativet når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen, tar for eksempel sikte på at reinvesteringsplikt ikke oppfylles, jf. Lignings-ABC 2015/16 side 411. Det er dog ikke foreskrevet i skattelovgivningen at skattekontoret har en plikt til å endre ligningen i dette tilfellet, og Elektrisk Kompagniet har heller ikke angitt noen nærmere hjemmel.

Lagmannsretten har derfor kommet til at det søksmålet Elektrisk Kompagni AS nå fremmer, i realiteten er det samme som allerede har vært prøvd av domstolene ved den rettslige overprøvingen av selskapets ligning. Lagmannsretten kan i det vesentlige slutte seg til den begrunnelse som tingretten har gitt for å avvise saken, og fra denne gjengis her:

«De anførsler som er presentert til støtte for Elektrisk Kompagni AS' krav er etter rettens vurdering ikke forhold som ligger utenfor ligningsvedtaket. Det er anført at ligningsmyndighetene burde ha veiledet annerledes under ligningsbehandlingen, at man burde anvendt skatteregler annerledes, og at det i dag er et fortløpende myndighetsmisbruk at selskapets ligning ikke endres. Dette er etter rettens syn anførsler som handler om ligningsmyndighetenes rettsanvendelse og myndighetsutøvelse i tilknytning til selve ligningen av selskapet. Dette kommer tydelig til syne ved at Elektrisk Kompagni AS' anke til Høyesterett over Borgarting lagmannsretts dom av 5. november 2014 - i saken som handlet om gyldigheten av selskapets ligning - inneholder de samme argumenter som nå presenteres til støtte for erstatningskravet. Det er vist til de samme kildene, herunder uttalelsen fra Skattedirektoratet fra 2012 om uttaks- og utbyttebeskatning, og det er på samme måte som her pekt på behovet for å se den skattemessige behandlingen av aksjonær og selskap i sammenheng.

I tillegg peker retten på at Elektrisk Kompagni AS i sin presentasjon av erstatningskravet sier at myndighetene har plikt til å endre selskapets ligning. Når dette ikke gjøres, er det angivelig et løpende myndighetsmisbruk, og plikten kan håndheves av domstolene. Det vises eksempelvis til følgende formuleringer i prosesskriv av 15. desember 2015:

«Med utgangspunkt i rettspraksis og forvaltningspraksis finner jeg det klart at skattekontoret skulle ha endret ligning til Elektrisk Kompagni AS slik skattekontoret gjorde i saken vedrørende Seabrokers AS. [. .]

Unnlatelse av å ta opp spørsmål som loven krever at skattekontoret skal ta opp må i seg selv være erstatningsbetinget, og noe domstolen kan vurdere lovligheten av.»

Retten har vanskelig for å se at dette er noe kvalitativt annet enn et krav om endring som følge av ugyldighet. Alle argumentene som nå fremføres kunne vært fremsatt i forbindelse med overprøvingen av selskapets ligning, og hoveddelen av argumentasjonen som påberopes har faktisk vært fremsatt i ugyldighetsaken. Myndighetsmisbruk er en klassisk ugyldighetsgrunn.

Etter rettens syn ligger de påberopte ansvarsbetingende forhold ikke utenfor ligningsvedtaket, og søksmålet handler i realiteten om et krav om endring av selskapets ligning som følge av

ugyldighet. Dette er rettskraftig avgjort. Søksmålet skal derfor avvises etter tvisteloven § 19-15 tredje ledd. Vurdert på denne måten er kravet også fremsatt for sent, jf ligningsloven § 11-1 og Rt-2010-1500 avsnitt 64, hvor det fremgår at søksmålsfristen i ligningsloven «ikke kan formuleres bort».

Reglene om positiv rettskraft, jf. tvisteloven § 19-15 andre ledd, innebærer forøvrig at det må legges til grunn i erstatningssøksmålet - uten realitetsbehandling - at ligningen av selskapet er korrekt. I en slik situasjon vil heller ikke Elektrisk Kompagni AS ha rettslig interesse i å få spørsmålet om erstatningsansvar avgjort, jf. tvisteloven § 1-3. Også her er lagmannsretten enig i tingrettens begrunnelse.

Saksomkostninger

Staten ved Skatt øst har vunnet saken og har krav på erstatning for sine saksomkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ingen grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen.

Det var uriktig av tingretten å utsette spørsmålet om saksomkostninger knyttet til avvisningskravet slik at dette skulle behandles sammen med sakskostnadsavgjørelsen for «saken for øvrig», etter hovedforhandling. Etter tvisteloven § 20-8 første ledd skal krav på saksomkostninger avgjøres for hver instans i den avgjørelsen som avslutter saken i instansen. I dette tilfellet avsluttet tingretten «saken» mellom Elektrisk Kompagni AS og staten ved Skatt øst gjennom å avvise den. At dette søksmålet ble behandlet sammen med erstatningskravet fra Jonny Blomvik, er uten betydning. Den senere hovedforhandlingen kunne ikke få noen innflytelse på omkostningsspørsmålet knyttet til Elektrisk Kompagnis søksmål.

Statens prosessfullmektig har levert omkostningsoppgaver som er på 4 350 kroner for tingretten og 1 450 kroner i saksomkostninger for lagmannsretten. Beløpene tilkjennes.

Kjennelsen er enstemmig.

Slutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I saksomkostninger for tingretten betaler Elektrisk Kompagni AS 4 350 -fjertusen-trehundreogfemti- kroner til staten ved Skatt øst senest to uker etter forkynnelsen av denne kjennelsen.*
- 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Elektrisk Kompagni AS 1 450 -ettusen-firehundreogfemti- kroner til staten ved Skatt øst senest to uker etter forkynnelsen av denne kjennelsen.*

SkN 16-022 Profesjonsansvar for revisor

Lovstoff: Revisorloven § 8-1. Skadeserstatningsloven § 5-1.

Frostating lagmannsrett: Dom av 14. desember 2015, **sak nr.:** LF-2015-101849

Dommere: Lagdommer Hilde Vibeke Enger, lagdommer Ivar Sølberg, ekstraordinær lagdommer Magne Nerland. **Saksgang:** Romsdal tingrett TROMS-2014-158273 - Frostating lagmannsrett LF-2015-101849 (15-101849ASD-FROS). Anke til Høyesterett vedr. sakskostnader nektet fremmet, HR-2016-361-U.

Parter: A (advokatfullmektig Charlotte Wickman Kvamme, advokat Christian Schadenberg Mathiassen) mot B, Lloyd's, B (for alle: advokat Jan Aubert).

Sammendrag: Saken gjaldt krav om erstatning mot en revisor som på oppdrag for saksøker uriktig hadde klassifisert 3,3 millioner kroner som innbetalt kapital i aksjonærregisteroppgavene for årene 2005 til 2009. Den uriktige klassifiseringen førte til at saksøker ble ilagt tilleggsskatt da han i 2010 tok ut kapitalen av selskapet uten å gi opplysninger i selvangivelsen om utbetalingen. Lagmannsretten kom fram til at også saksøker var å bebreide for at han ble ilagt tilleggsskatt, og tapet ble delt mellom saksøker og saksøkt med en halvpart på hver.

Saken gjelder krav om erstatning mot revisor.

A drev sportsbutikk i Molde i årene 1981 til 2008. Han eide 550 aksjer i G-Sport A AS. I 2005 stiftet han selskapet A Invest AS. Aksjene i

G-Sport A ble i den forbindelse overført til A Invest AS som tingsinnskudd. Verdien av aksjene i G-Sport A var 3 500 000 kroner. Det nye selskapet ble stiftet med 200 000 kroner i aksjekapital og 3 300 000 kroner i overkursfond.

Revisor B bistod A ved transaksjonen, som skjedde etter den såkalte overgangsregel E til skatteloven § 2-38. Overgangsregel E åpnet for at personlige skatteyttere på nærmere vilkår kunne overføre sine personlige aksjer til et aksjeselskap, uten at dette utløste realisasjonsbeskatning. Resultatet av As transaksjon var at han eide 100 % av aksjene i selskapet A Invest AS, som igjen eide 550 aksjer i G-Sport A AS, uten at dette utløste realisasjonsbeskatning på A sine aksjer i G-Sport A AS.

Revisor B fulgte opp transaksjonen ved å sende inn aksjonærregisteroppgave for A Invest AS for 2005 den 2. februar 2006. I oppgaven ble overkursfondet på 3 300 000 kroner klassifisert som «Innbetalt overkurs». Det er ubestridt at dette var feil klassifisering. Aksjonærregisteroppgavene for årene 2006 - 2009 ble sendt inn likelydende.

Våren 2009 kjøpte A ny bolig. Han tok i den forbindelse ut 3 300 000 kroner fra A Invest AS til finansiering av eiendommen. B førte regnskapet for A Invest for 2009. I regnskapet ble beløpet ført som en fordring på B personlig. Tilsvarende ble det ført som lån i As selvangivelse for 2009. B hjalp til med utfyllingen av denne selvangivelsen.

B solgte sin revisjonspraksis sommeren 2010 med virkning fra 1. september 2010. Med hjelp fra ny revisor og advokat gjennomførte A en kapitalnedsettelse med utbetaling av overkursfondet høsten 2010.

Som følge av at overkursfondet var ført som innbetalt overkurs i aksjonærregisteroppgavene, ble dette ansett som skattefri utbetaling av innbetalt kapital. Utbetalingen ble derfor ikke overført til den ferdig utfylte selvangivelsen A fikk tilsendt for 2010. Det ble ikke opplyst, og fremgikk ikke på noe vis i selvangivelsen at A hadde mottatt 3 300 000 kroner fra A Invest AS.

Høsten 2012 gjennomførte skattemyndighetene kontroll av kapitalnedsettelsen i A Invest AS. Skattekontoret anså utbetalingen som skattepliktig utbytte og det ble fattet endringsvedtak og ilagt tilleggsskatt. Etter klage fra A traff Skatteklagenemnda vedtak 25. oktober 2013. I vedtaket ble 2 792 834 kroner av utbetalingen ansett å være skattepliktig. Tilleggsskatt ble ilagt med 234 598 kroner.

A saksøkte B, B AS og forsikringsselskapet Lloyds c/o Quality Broker AS med krav om dekning av ilagt tilleggsskatt, renter og advokatutgifter i forbindelse med skatteklagesaken, til sammen 362 738 kroner.

Romsdal tingrett avsa dom 7. april 2015 med slik slutning:

1. Revisor B AS, B og Lloyd's, c/o Quality Broker AS dømmes til, in solidum, å betale kr 120.000 - etthundreogtjuetusen - i erstatning til A med tillegg av renter etter loven fra 24.04.2014.
2. A dømmes til innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne avgjørelsen å betale sakskostnader til Revisor B AS, B og Lloyd's, c/o Quality Broker AS med til sammen kr 60.000 - sekstitusen kroner -.

A har anket dommen til Frostating lagmannsrett. Anken gjelder bevisvurderingen og rettsanvendelsen. B, B AS og Lloyds har inngitt anketilsvar.

Ankeforhandling ble holdt i lagmannsrettens lokaler i Molde 17. november 2015. A og B forklarte seg. Det ble ført to vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

A har i det vesentlige anført:

Revisor B anvendte overgangsregel E til skatteloven § 2-38 feil. Dette medførte at overkursfondet ble vurdert og ført i aksjonærregisteroppgaven som innbetalt kapital. Dette forholdet og den mangelfulle rådgivning overfor A da B ble kjent med uttaket av overskuddsfondet i 2009 og behandlingen av uttaket deretter, er begge ansvarsbetingende forhold som B må svare for.

A er påført et tap i form av tilleggsskatt med renter og utgifter til faglig bistand i forbindelse med skattesaken. Samtlige tapsposter er påregnelige og adekvate. Det er årsakssammenheng mellom revisor Bs erstatningsbetingende feil og tapet.

Tingretten har feilaktig lagt til grunn at A selv er å bebreide for at han ble ilagt tilleggsskatt.

Normen ved profesjonsansvar er streng. Bs feil er av grovere karakter enn tingretten har kommet frem til. Uaktsomheten dreier seg ikke bare om en «feilskrift», slik tingretten har lagt til grunn.

Den dreier seg om feil bruk av skattereglene og mangelfull rådgivning. Da B ble kjent med uttaket i 2009, ga dette en særlig oppfordring til å informere A om de skattemessige sidene av uttaket. Det ble ikke gjort. Han førte beløpet som lån fra selskapet til A i 2009, med beskjed til A om at «dette ordner vi i løpet av året». Kapitalnedsettelsen skjedde senere med bistand fra ny revisor og advokat. Det må ha vært et formål om å oppnå skattefritak som begrunnet denne fremgangsmåten. Dersom retten er i tvil om hvilket råd B ga, er det B som har tvilsrisikoen.

Unnlatelsene skjerper uaktsomheten B har utvist. Dersom B visste at beløpet ikke utgjorde innbetalt overkurs, ga det ham i det minste en oppfordring til å korrigere feilføringen i aksjonærregisteroppgaven da han ble kjent med uttaket av overkursen i sin helhet.

A engasjerte profesjonell hjelp i erkjennelsen av å ikke ha tilstrekkelige kunnskaper om regnskap og skatt selv. Det kan ikke forventes av ham å avsløre feilen begått av revisor. Profesjonsansvaret må slå gjennom. Den profesjonelle part kan ikke fritas under henvisning til at A selv burde ha forstått feilen.

A kan ikke klandres for at han ikke oppga mottaket av beløpet i selvangivelsen for 2010. Det var satt inn 3 300 000 kroner i aksjeselskapet. Det var den skatterettslige klassifiseringen av beløpet som var feil. Dette visste ikke A, og han hadde ingen foranledning til å forstå det.

Det er en rettsanvendelsesfeil når tingretten har knyttet vurderingen av As medvirkningsansvar til vurderingen som likningsmyndighetene foretok da tilleggsskatt ble ilagt. Ligningsmyndighetene foretar identifikasjon mellom skatteyster og medhjelper. Vurderingen av om det er grunnlag for å ilegge en skatteyster tilleggsskatt er en annen enn vurderingen av forholdet mellom en profesjonsutøver og dennes klient.

A har lagt ned slik påstand:

1. Revisor B AS, B og Lloyd's c/o Quality Broker AS dømmes in solidum til å betale 362 738 kroner i erstatning til A med tillegg av renter etter loven fra den 24.04.14 og ferm til betaling skjer.
2. Revisor B AS, B og Lloyd's c/o Quality Broker AS dømmes in solidum til å betale sakens omkostninger.

B, B AS og Lloyd's c/o Quality Broker AS har i det vesentlige anført:

Tingrettens dom er i all hovedsak riktig.

B erkjenner ansvar for feilføring av aksjonærregisteroppgavene for årene 2005 - 2009. Det er tale om en ren føringsfeil, ikke feil forståelse og bruk av skatteregler.

Det erkjennes at det foreligger årsakssammenheng mellom revisors ansvarsbetingende handling og skaden.

Det bestrides at B har opptrådt som rådgiver for A. Tingretten har korrekt lagt til grunn at B ikke utviste erstatningsbetingende feil når det gjaldt skatteplikt knyttet til uttak av selskapsmidler.

Årsaken til at A ble ilagt tilleggsatt var at mottak av 3 300 000 kroner ikke ble ført i selvangivelsen for 2010. Feilen i aksjonærregisteret ville blitt rettet dersom mottak av beløpet hadde blitt behandlet rett under arbeidet med selvangivelsen for 2010. Bs oppdrag for A var på dette tidspunktet opphørt. Ansvar for feil utfylt selvangivelse ligger på A selv, eventuelt også hans nye medhjelpere.

Det skal foretas en skjønnsmessig ansvarsfordeling, hvor flere momenter, blant annet grad av skyld skal tillegges vekt.

Mottak av 3 300 000 kroner ga en sterk oppfordring for A til å melde fra til skattemyndighetene. Mest sentralt i årsaksbildet for tilleggsatt står As egne plikter ved utfylling av selvangivelse. Vurderingene av hans skyld i skattevedtakene er relevante.

Det er ikke bevismessig dekning for at B har uttalt eller gitt råd til A om at uttaket er skattefritt. At han unnlot å føre opp beløpet i selvangivelsen, er hans egen risiko. Så også at føringsfeilen ikke ble oppdaget i forbindelse med kapitalnedsettelsen, som skjedde etter at Bs oppdrag var avsluttet.

Fakturaer utstedt til A Invest AS skal ikke medtas i det fulle erstatningskrav. Det er B personlig som krever erstatning. Det må skilles mellom forskjellige juridiske personer.

Etter inngivelse av anke og anketilsvar fremmet ankemotpartene et forslag om minnelig løsning som påberopes i omkostningssammenheng.

B, B AS og Lloyd's c/o Quality Broker AS har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. A tilpliktes å betale sakens omkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsretten har kommet til et noe annet resultat enn tingretten og bemerker:

Det følger av revisorloven § 8-1 at revisor plikter å erstatte skade som vedkommende forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag som revisor. Etter bestemmelsens andre ledd er et revisjonsselskap solidarisk ansvarlig med en revisor som har utført oppdrag på dets vegne.

Det generelle rettslige utgangspunkt er videre at det gjelder et strengt profesjonsansvar, men at det er rom for en viss kritikkverdig atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet. Det vises til avsnitt 43 i Rt-2003-696 med videre henvisninger.

Det er ubestridt at revisor B på oppdrag for A Invest AS uriktig førte 3 300 000 kroner som innbetalt kapital i aksjonærregisteroppgavene for årene 2005 til og med 2009. Det er videre ubestridt at feilen er å bebreide B som en ansvarsbetingende uaktsomhet, og at det er årsakssammenheng mellom feilen og den skade som inntrådte, nemlig at A ble ilagt tilleggsatt og fikk utgifter til faglig bistand i forbindelse med skattesaken.

Spørsmålet for lagmannsretten er om det er grunnlag for å ilegge A et medvirkeransvar, eventuelt om det etter en totalvurdering skal foretas en ansvarsfordeling mellom B og A. Et annet spørsmål er hvilke poster som skal medtas i erstatningskravet.

Lagmannsretten har kommet til at B selv også er å bebreide for at han ble ilagt tilleggsskatt.

Forholdet mellom revisor og eventuelle andre ansvarlige på skadevoldersiden kan vurderes på flere måter. Det tas utgangspunkt i læren om skadelidtes medvirkning etter skadeserstatningsloven § 5-1 første ledd, eller det kan foretas en ansvars- eller skylddeling etter en helhetsvurdering. Slik lagmannsretten ser det, vil vurderingene langt på vei være parallelle. Det er i saken tale om delvis erkjent ansvar på revisors hånd. B har anført at flere feil har ført til skaden, blant annet As og hans nye medhjelperes handlinger. Spørsmålet om utvist skyld på begge sider blir derfor sentralt. Om vurderingene knytter seg til en eventuell lemping av ansvaret eller en ansvarsdeling, blir ikke avgjørende for resultatet. Med støtte i Rt-2003-400 avsnitt 50, har lagmannsretten valgt å foreta en helhetsvurdering, og særlig sett hen til feilens karakter og grad av skyld på begge sider.

Formelt sett var det Bs oppgave å være revisor for A Invest AS. Kjerneområdet for revisjonsvirksomhet er å drive kontroll og attestasjon av et selskaps økonomiske informasjon. Lagmannsretten legger til grunn som ubestridt at B også bistod A og hans kone med utfylling av deres personlige da han var revisor for selskapet.

Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort, slik A har anført, at feilen i aksjonærregisteroppgavene beror på at revisor B ikke hadde tilstrekkelige kunnskaper om, eventuelt hadde feil oppfatning av skattelovgivningen. Basert på partsforklaringen til B legger lagmannsretten til grunn at han var godt kjent med de aktuelle skattereglene. Da selskapet A Invest AS ble stiftet i 2005, påpekte han overfor advokaten som bistod, at det var en feil i stiftelsesdokumentene knyttet til at dette skulle være et såkalt E-selskap. Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er tale om en uaktsom feilføring, som B burde ha oppdaget og rettet.

Det er heller ikke sannsynliggjort for lagmannsretten at A rådførte seg med B før eller i forbindelse med uttaket av 3 300 000 kroner i juni 2009. B ble kjent med uttaket i forbindelse med avslutningen av årsregnskapet for 2009, i begynnelsen av 2010. Begge parter har forklart om et møte på Bs kontor, hvor B informerte A om at uttaket måtte behandles i regnskapet som et lån til aksjonær. For at uttaket skulle være i samsvar med aksjeloven måtte beløpet være innenfor selskapets frie egenkapital, det måtte foreligge en låneavtale og stilles tilfredsstillende sikkerhet. A var ikke glad for dette, men ble på dette tidspunkt rådet av B til å gjøre det på denne måten, og slik at lånet skulle innfris gjennom kapitalnedsettelse. A ble videre rådet til å kontakte ny revisor med henblikk på kapitalnedsettelsen, fordi kreditorfristen på åtte uker ville gå ut etter at B hadde lagt ned sin revisorvirksomhet.

Lagmannsretten anser ikke at B hadde en særlig oppfordring til å informere A om de skattemessige sidene av uttaket. Uttaket var allerede gjort da B ble kjent med det. Det legges til grunn, slik B har forklart, at det aldri har vært et tema mellom partene at overkursfondet i selskapet kunne tas ut skattefritt. Da A ikke likte den etterfølgende regnskapsmessige behandling av uttaket, er det nærliggende å anta at skatt var en bekymring. Den senere kapitalnedsettelsen

skjedde med bistand fra andre enn B. Lagmannsretten finner å kunne tiltre tingrettens begrunnelse slik den fremkommer på side 9 i dommen:

Retten legger etter dette til grunn at Bs bistand ovenfor A Invest AS og dermed også A personlig, opphørte i god tid før saksøkers selvangivelse for 2010 måtte leveres inn. Det er videre klart at A Invest AS fikk bistand fra både advokat og selskapets nye revisor i forbindelse nedskrivningen av overkursfondet i A Invest AS. Dette går fram av brev datert 19.08.2010 fra advokat Øverbø til A Invest AS ved saksøker. Det framgår også av brevet at det blant annet var et møte mellom dem, hvor man diskuterte den nærmere fremgangsmåten for den selskapsrettslige gjennomføringen av nedskrivningen. Retten legger videre til grunn at A Invest AS sin nye revisor bisto saksøker i forbindelse med utfylling og innsending av hans private selvangivelse for 2010.

Ut fra den kontakten som var mellom B og saksøker våren 2010 og sett hen til den bistanden saksøker senere fikk fra andre fagpersoner, finner retten ikke grunnlag for å kritisere B for at han ikke ga saksøker råd eller opplyste ham om den skattemessige siden av uttaket fra A Invest AS. Han har altså ikke opptrådt ansvarsbetingende i den forbindelse.

Bs feilføring var en nødvendig årsak til at A ble ilagt tilleggs�skatt. Lagmannsretten tiltre tingrettens begrunnelse også på dette punkt, slik den fremkommer på side 10 i dommen:

Retten legger til grunn at det ikke ville ha vært grunnlag for tilleggs�skatt dersom uttaket fra A Invest AS hadde blitt overført automatisk i selvangivelsen fra aksjonærregisteret, noe det ville ha blitt om aksjonærregisteroppgavene hadde vært korrekt utfylte. Det innebærer at skaden ville ha vært borte dersom revisors ansvarsbetingende handling tenkes borte. Revisors feil er slik sett en nødvendig årsak til skaden.

Den direkte årsaken til tilleggs�skatten var imidlertid at A førte selvangivelsen for 2010 mangelfullt, det vil si uten å opplyse på noe vis om at han hadde mottatt 3 300 000 kroner fra A Invest AS. Både skattekontoret og skatteklagenemnda anså i sine vedtak av henholdsvis 3. januar 2013 og 25. oktober 2015 at A og hans medhjelpere ikke hadde overholdt sin opplysningsplikt i henhold til likningsloven § 4-1 og ila tilleggs�skatt etter § 10-2 nr. 1. Av skattekontorets vedtak fremgår blant annet følgende:

Skattekontoret vurderer det som klanderverdig at mottatt beløp fra selskapet på kr 3.300.000 overhode ikke er nevnt i selvangivelsen. A har, uavhengig av innberetning, en selvstendig plikt til å kontrollere og sikre at opplysningene i selvangivelsen er riktige før innlevering. Utbetalt overkurs utgjør et så stort beløp at han absolutt bør reflektere over om pengene selskapet betaler ut til han kan representere skatteplikt. Dersom en slik vurdering blir synliggjort i selvangivelsen, er opplysningsplikten oppfylt og skattekontoret i posisjon til å vurdere eventuell påstand om skattefrihet uten å måtte avdekke riktig faktum gjennom kontrolltiltak.

Det skal også tillegges en viss vekt at A har nærhet til selskapet ved at han som daglig leder og styreleder har vært ansvarlig for innlevering av selskapets oppgaver. At det er fullmektig/medhjelpere som har produsert oppgavene med feil endrer ikke ansvarsforholdet.

...

Hovedregelen om at det kun er tidligere innbetalt kapital som senere kan tas ut fra selskapet uten beskatning skulle imidlertid ikke være særlig egnet til å misforstå. Svikten i denne saken er mer at A og hans medhjelpere ikke har holdt rede på størrelsen på innbetalt kapital i A Invest AS enn at reglene er vanskelige å forstå.

Fra Skatteklagenemndas begrunnelse for tilleggsskatt inntas følgende:

Opplysningssvikten bunner i en feil begått i forbindelse med overføring av aksjer i 2005 i henholdt til overgangsregel E i fritaksmetoden, jf sktl. § 2-38. Skattemessig kontinuitet utgjør kjernen av overgangsregel E. Skatteposisjonene på aksjene i A Invest ble ikke overført med skattemessig kontinuitet.

...

Skattemessig innbetalt kapital i A Invest var kr 550.000 og utbetalingen til A var på kr 3.300.000. Skattekontoret mener skattyter og medhjelper - uavhengig av regelverkets anførte kompleksitet - burde har forstått at en utbetaling seks ganger skattemessig innbetalt kapital ville utløse en betalingsplikt. Skattekontoret kan derfor ikke se noen rimelig grunn for å unnlate å gi opplysninger om utbetalingen i As selvangivelse.

Skattemyndighetenes vedtak gjelder vurderinger etter likningsloven. Ved vurderingen av om det skal foretas en ansvarsfordeling mellom partene under det strenge profesjonsansvaret, mener lagmannsretten at likningsmyndighetens skyldvurdering er relevant og langt på vei sammenfallende. Det vises særlig til at A etter lagmannsrettens syn ikke kan anses å ha hatt en berettiget forventning om å kunne ta ut et så stort beløp skattefritt. Beløpets størrelse i seg selv ga ham foranledning til å tenke skattemessige konsekvenser. Selv om han vurderte at uttaket var skattefritt, skulle det fremkommet i selvangivelsen at han hadde mottatt det. Som skattyter er A selv ansvarlig for å gi likningsmyndighetene korrekte opplysninger. Om hans nye rådgivere, som bistod ved utfylling av selvangivelsen for 2010, ga feilaktige eller mangelfulle råd, har lagmannsretten ikke bevismessig dekning for å legge til grunn. Opplysningssvikten som førte til tilleggsskatt blir derfor også As egen risiko.

Ut fra en samlet vurdering har lagmannsretten kommet til at partene bør dele ansvaret for den skaden som oppstod. Det er da lagt vekt på at skaden ikke ville skjedd om B hadde ført aksjonærregisteret korrekt. Da ville uttaket automatisk blitt overført i As selvangivelse og skattlagt. Den direkte årsaken til tilleggsskatten var imidlertid mangelfulle opplysninger i selvangivelsen for 2010, etter at Bs oppdrag var avsluttet. Dette er As eget ansvar.

Skaden er anført å være 362 738 kroner, som representerer ilagt tilleggsskatt og utgifter til faglig bistand i forbindelse med skattesaken. Av dette er 58 158 kroner bestridt, fordi fakturaer på til sammen dette beløpet ble stilet til og betalt av A Invest AS under skattesaken. Lagmannsretten legger til grunn at alle tapspostene skal medtas som påregnelige og adekvate. Det er ikke tvilsomt at det omstridte beløp i realiteten knytter seg til samme sak. A har en tilbakebetalingsforpliktelse til selskapet for disse fakturaene, som feilaktig ble fakturert firmaet i startfasen, fordi skattesaken startet med en henvendelse fra skattekontoret til selskapet.

Etter dette fastsetter lagmannsretten den del av tapet som B, B AS og Lloyds c/o Quality Broker AS må erstatte skjønnsmessig til 182 000 kroner, som er om lag halvparten av det totale tapet. Krav om forsinkelsesrenter fra påkrav 24. april 2014 er ikke bestridt og tas til følge.

Sakskostnader

Ingen av partene har vunnet ankesaken. Hovedregelen er da i følge tvisteloven § 20-3 at hver av partene dekker egne sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert, men finner ikke at tungtveiende grunner tilsier at det gjøres unntak fra hovedregelen.

Lagmannsrettens resultat skal legges til grunn ved vurderingen av sakskostnadene idømt i tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Anken har ført til et bedre resultat for A. Det foreligger derfor ikke slike tungtveiende grunner som tingretten la til grunn for sin avgjørelse om delvis dekning av B, B AS og Lloyds c/o Quality Broker AS sine kostnader for tingretten.

Konklusjonen blir at sakskostnader for tingretten og lagmannsretten ikke tilkjennes.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. B, B AS og Lloyds c/o Quality Broker AS dømmes til, in solidum, å betale 182 000 - etthundreogåttitotusen - kroner i erstatning til A med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra 24. april 2014.*
- 2. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.*

Tingrettsdommer

SKN 16-023 Fradragsretten for bot utferdiget av ESA

Lovstoff: Skatteloven § 6-1. EØS-avtalen artikkel 53, artikkel 54.

Oslo tingrett: Dom av 5. februar 2016, sak nr.: TOSLO-2015-99863

Dommer: Tingrettsdommer Finn Haugen.

Parter: Color Line AS (advokat Jarle Schelander) mot Skatt Øst (advokat Marius Kjelstrup Emberland).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for overtredelsesbot på 146 millioner kroner, utferdiget av ESA. Tingretten la til grunn det ikke var fradragsrett for boten og frifant staten. Retten la særlig vekt på at boten hadde karakter av straff, og på Norges forpliktelser til rettsenhet, lojalitet og samordning innenfor EØS og EU.

1. Innledning

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak der Color Line AS ikke fikk fradragsrett for overtredelsesbot ilagt av ESA.

Stevning kom inn til tingretten den 18. juni 2015. Tilsvar forelå den 12. oktober 2015. Det har deretter vært noen prosesskriv.

Hovedforhandling ble holdt den 29. januar 2016. Etter forhåndsavtale ble det holdt ett hovedinnlegg fra hver side etterfulgt av replikk og duplikk.

2. Sakens bakgrunn

Color Line AS (senere Color Line) driver ferjetrafikk bl.a. på strekningen Sandefjord - Strømstad. Ruten startet opp i 1986. I 1987 ble det etter avtale mellom Norge og Sverige åpnet for avgiftsfritt salg av alkohol på ruten. Color Group kom inn som eier på midten av 1990-tallet.

Med Strømstad kommune ble det gjennom årene inngått havneavtaler som omfattet bruk av kai, terminal, på- og ilandkjøringsanlegg og biloppstillingsplasser. Color Line investerte store beløp i anlegget og i ferjer. Havneavtalen innebar at Color Line hadde enerett på bruk av kaiområdet biloppstillingsplasser og bilramper.

EFTA Surveillance Authority (ESA) fant at havneavtalen var for omfattende og at den kunne påvirke handelen mellom landene ved å hindre nye aktører å komme inn på samme marked (brudd på EØS-avtalen art. 53), og at den var misbruk av dominerende stilling (brudd på EØS-avtalen art. 54). Det ble beregnet bot for perioden 1999 til desember 2005. Boten ble etter konkret

vurdering satt til 2,5 % (av en ramme på 30 %) av virksomhetens omsetning. Dette innebar en overtredelsesbot på omregnet ca. NOK 146 millioner som ble betalt.

3. Skatteklagenemndas vedtak

Color Line førte boten til fradrag i sin selvangivelse for 2011 under henvisning til skattelovens regel om fradrag for kostnad. Skattekontoret godkjente ikke fradraget. Vedtaket ble klagt inn for skatteklagenemnda.

Av skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2014 fremgår bl.a. følgende:

«... ..

... ..

Spørsmålet er om Color Line har fradragsrett for en bot på kr 146.161.470 ilagt av ESA for brudd på EØS-avtalens artikkel 53 og 54.

6.2 Hovedregel om fradragsrett

Hovedregelen om fradragsrett følger av sktl. § 6-1 første ledd første punktum:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

Bestemmelsen oppstiller 2 vilkår for fradragsrett: For det første må en kostnad være pådratt. Det innebærer at en fordel må være oppofret (oppofrelsesvilkåret). I tillegg må oppofrelsen av fordelene ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet (tilknytningsvilkåret).

6.2.1 Oppofrelsesvilkåret

En oppofrelse av en fordel skjer typisk ved utbetaling av penger, men kan også skje på andre måter. Der en utbetaling motsvares av en ytelse med tilsvarende verdi, vil det kunne være et spørsmål om det foreligger en oppofrelse eller en ombytting av formuesverdier.

I dette tilfelle dreier det seg om betaling av en bot. Siden betalingen er en ensidig disposisjon foreligger det utvilsomt en oppofrelse etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum.

6.2.2 Tilknytningsvilkåret

Det vanligste tilknytningskriteriet er at formålet med kostnaden er å erverve mv. skattepliktig inntekt, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, pkt. 7.4.2 flg. Ved kostnader i form av bøter, erstatning, e.l. vil ikke formålet med kostnaden være et aktuelt tilknytningskriterium. Tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt vil likevel kunne være

til stede dersom forpliktelsen til å betale erstatning eller bot er oppstått som følge av skattyters inntektsskapende aktivitet, jf. Zimmer, op.cit., s 212, når det gjelder erstatning.

... ..

Skattekontoret bemerker at Havneavtalen var en kommersiell avtale, inngått i forbindelse med Selskapets fergevirksomhet. Boten ble ilagt som følge av at Selskapet utøvet sine rettigheter etter avtalen. Skattekontoret legger derfor til grunn at boten er oppstått som følge av Selskapets inntektsskapende aktivitet, og at tilknytningsvilkåret etter sktl. § 6-1 første ledd er oppfylt.

6.3 Unntak for bøter, gebyrer mv.

I Lignings-ABC 2011/12 side 276 fremkommer følgende:

« »

Lignings-ABC oppstiller her et unntak fra hovedregelen om fradragsrett i sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Ligningspraksisen kan begrunnes i at «sterke reelle hensyn [må] gi et tilstrekkelig grunnlag for å fortolke skattelovens fradragsregler innskrenkende slik at de ikke svekker offentligrettslige sanksjoner av pønål karakter», jf. Ole Gjems-Onstad, Avskrivninger. Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten (1984), og Zimmer, op.cit., s 213.

Spørsmålet er etter dette om ESA-boten som ble ilagt Selskapet faller inn under unntaket.

6.3.1 Hjemmel i lov eller forskrift

Det er et vilkår for avskjæring av fradrag at boten mv. er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift.

I henhold til EØS-loven (lov av 27.11.1992) § 1 skal EØS-avtalens hoveddel gjelde som norsk lov. EØS-avtalens artikkel 1-129 utgjør EØS-avtalens hoveddel. Bot er ilagt Selskapet for brudd på EØS-avtalen artikkel 53 og 54. I følge EØS-avtalen artikkel 56 er ESA kompetent myndighet.

ESA kan i vedtaks form ilegge foretak bøter dersom de forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelsene i EØS-avtalen artikkel 53 eller 54. Dette er hjemlet i avtalen mellom EFTA-statene om opprettelsen av et overvåkingsorgan og en domstol av 2. mai 1992 (ODA-avtalen), protokoll 4 kapittel II artikkel 23 nr. 2 a.

Av hensyn til legalitetsprinsippet er norsk lovhjemmel påkrevd for at EFTAs organer skal kunne ilegge norske foretak bøter o.l. Dette fordi EØS-avtalen ikke innebærer noen overføring av lovgivningsmyndighet. Det vises til Ot.prp.nr.68 (1991-1992) om lov om konkurranseregler i EØS-avtalen mv. pkt. 1.4.1.

ESAs myndighet til å håndheve EØS-avtalens konkurranseregler er implementert i norsk rett ved EØS-konkurranseloven (lov av 5. mars 2004 nr. 11) og tilhørende forskrift. Loven avløste den tidligere EØS-konkurranselov av 27. november 1992 nr. 110 som trådte i kraft samtidig med EØS-avtalen, jf. § 6 i den tidligere EØS-konkurranselov.

EØS-konkurranseloven § 4 første ledd gir ESA rett til å ilegge norske foretak sivilrettslige bøter for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53 og 54. Bestemmelsen er i det vesentlige lik ODA-avtalen, protokoll 4 kapittel II artikkel 23 nr. 2 a. Det følger videre av Forskrift om gjennomføring av konkurransereglene i EØS-avtalen mv. § 10 at ODA-avtalen protokoll 4 kapittel II skal gjelde som forskrift.

På bakgrunn av ovennevnte legger skattekontoret til grunn at ESA-boten ble ilagt med hjemmel i lov eller forskrift.

6.3.2 Overveiende straffelignende eller pønalt karakter

Det er videre et vilkår at boten, gebyret mv. har overveiende straffelignende eller pønalt karakter for at fradrag skal nektes.

I Zimmer, op.cit., s 213, legges det til grunn at ligningspraksisen ikke bare gjelder reaksjoner som er straff (i Grl. § 96s eller EMKs forstand), men også forskjellige typer av gebyrer som er administrative reaksjoner på overtredelse uten å ha karakter av straff. Videre fremholdes det at unntaket gjelder selv om tilknytningen til inntektsskapende aktivitet i og for seg er klar nok. Det bemerkes (i petitavsnitt) at uttrykket «gebyr» i lovspråket også brukes om ytelser som ikke har pønalt karakter, men hvor det typisk dreier seg om vederlag for en tjeneste. For slike gebyrer gjelder intet unntak fra de alminnelige fradragsreglene.

... ..

Skattekontoret bemerker at boten som Selskapet har fått har et klart pønalt- eller straffeformål. Den har til hensikt å påføre Selskapet et onde som reaksjon mot overtredelsen av EØS-avtalen artikkel 53 og 54. Ved fastsettelse av botens størrelse skal det særlig legges vekt på overtredelsens grovhet og varighet, og boten skal legges på et nivå som er tilstrekkelig til å ha avskrekkende virkning, jf. avsnitt 626 i ESAs vedtak. Botens preventive formål er også uttrykkelig uttalt i ESAs retningslinjer for bøteutmåling (inntatt i EØS-tillegget til Den europeiske unions tidende Nr. 63, 14.12.2006 s 44). Fra retningslinjene gjengis følgende:

«4. (.) Når Overvåkningsorganet konstaterer overtredelse av EØS-avtalens artikkel 53 eller 54, kan det følgelig være nødvendig å ilegge foretak som har overtrådt reglene bøter. Bøtene bør ha tilstrekkelig avskrekkende virkning ikke bare som sanksjon overfor de aktuelle foretakene (spesifikk avskrekkende virkning), men også for å avskrekke andre foretak fra å opptre eller fortsette å opptre i strid med EØS-avtalens artikkel 53 og 54 (generelt avskrekkende virkning).

... ..

Skattekontoret viser også til Sanksjonsutvalgets redegjørelse av overtredelsesgebyr i NOU 2003:15 pkt. 11.3.2.1 der det bl.a. fremholdes at:

«Overtredelsesgebyr er en sanksjon slik utvalget har definert sanksjonsbegrepet, jf. punkt 9.4. Det er et vilkår for å ilegge et overtredelsesgebyr at en handlingsnorm er brutt, og formålet med gebyrileggelsen er pønalt, dvs. å påføre gjerningspersonen eller foretaket et onde som en reaksjon fra samfunnet mot overtredelsen.»

Endelig bemerker skattekontoret at det er et vilkår for ileggelse av boten at overtredelsen var forsettlig eller uaktsom. Dette bidrar til å gi sanksjonen straffelignende karakter.

Oppsummert legger skattekontoret til grunn at ESA-boten er ilagt Selskapet for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53 og 54, den har et pønalt formål og boten skal legges på et nivå slik at den virker avskrekkende. På grunnlag av dette konkluderer skattekontoret med at ESA-boten har overveiende straffelignende eller pønalt karakter. Den er også å anse som straff etter EMK.

Skattekontoret legger etter dette til grunn at vilkårene som er oppstilt i ligningspraksis for å nekte fradrag for bøter mv. er oppfylt

6.4 Langvarig, fast og ensartet ligningspraksis, reelle hensyn og juridisk teori

Selskapet anfører at den ligningspraksis som tilsier innskrenket fradragsrett ved reaksjoner av «pønalt karakter» verken er fast eller langvarig, og den har i alle fall ikke slik vekt at den i foreliggende sak kan gå foran en klar ordlyd i sktl. § 6-1.

Skattekontoret bemerker at ligningspraksis er en relevant rettskilde og har blitt tillagt adskillig vekt av Høyesterett i en rekke dommer, både i skattyters favør og disfavør. Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens og konsistens, jf. Zimmer, op.cit., s 55.

Det foreligger noen spredte uttalelser og publiserte enkeltavgjørelser om fradragsnektelse for bøter.

Skattekontoret bemerker at selv om det er relativt få tilfeller fra praksis som er publisert dokumenterer gjennomgangen en praksis som i alle fall har eksistert siden 1940-tallet. Skattekontoret bemerker også at enkeltsaker normalt ikke offentliggjøres på grunn av taushetsplikten, så antall publiserte tilfeller vil nødvendigvis ikke være dekkende for omfanget av ligningspraksisen. I tillegg vil en ligningspraksis som er kjent medføre at fradrag ikke kreves.

Skattekontoret viser videre til at Skattedirektoratet årlig utgir Ligning-ABC. Den gir uttrykk for direktoratets oppfatning av en rekke skattespørsmål og har bl.a. som formål å oppnå en mer enhetlig praktisering av skattereglene. De anvisninger som gis forutsettes fulgt av hele

skatteetaten.Siden 1979 har praksisen knyttet til fradragsrett for bøter vært inntatt i Ligning-ABC.

Samlet sett viser enkelttilfellene som er publisert og Lignings-ABC en ligningspraksis som i det minste har vart siden 1940-tallet. Praksisen har etter skattekontorets oppfatning også vært rimelig konsekvent. I tillegg har den vært velkjent. Foruten i nevnte uttalelser og Lignings-ABC er praksisen omtalt i juridisk teori, se nedenfor. På bakgrunn av foreliggende høyesterettspraksis legger skattekontoret til grunn at ligningspraksisen knyttet til fradrag for bøter mv. må tillegges stor vekt.

... ..

6.5 Likheten med inndragning

Selskapet anfører at likheten med inndragning taler i mot en innskrenkende fortolkning av sktl. § 6-1 første ledd. Det vises til at det i dag ikke er tvil om at det er fradragsrett for inndragning, jf. Lignings-ABC 2013/14 emneord «ulovlige inntekter» pkt. 3.1. Både inndragning og bøter som følge av straffbare handlinger har et pønalt preg. Det er også lagt til grunn av Høyesterett at inndragning og bøter etter straffelovgivningen i stor grad dekker de samme hensyn, og gir de samme virkninger, jf. Rt-1980-500 og Rt-1995-1922. ESAs utmåling av sin reaksjon bygger på de samme prinsippene som Høyesterett trekker opp for utmålingen av inndragning.

Skattekontoret bemerker først at Selskapet har blitt ilagt en bot og ikke fått inndratt inntekt i medhold av en inndragningsbestemmelse. ESA har kun hjemmel til å gi (sivilrettslige) bøter for overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53 og 54, jf. skattekontorets redegjørelse i pkt. 6.3.1. Verken EØS-konkurranseloven eller ODA-avtalen inneholder noen inndragningsbestemmelse. Når botens grunnbeløp settes til en prosentandel av Selskapets omsetning i det relevante geografiske området i EØS er det kun en måte å beregne boten på slik at den skal oppfylle sitt preventive formål. Skattekontoret vil også presisere at ESA ved bôteutmålingen kun har tatt utgangspunkt i en prosentandel av omsetningen siste hele regnskapsår og multiplisert den med antall år overtredelsen har funnet sted, se ESAs vedtak avsnitt 635 og 637. I tillegg kan botens grunnbeløp økes eller reduseres dersom det foreligger skjerpene eller formildende omstendigheter.

Videre bemerker skattekontoret at det er sentrale forskjeller mellom disse reaksjonsformene som kan begrunne ulik behandling når det gjelder fradragsretten. Administrativ inndragning, som vil være det naturlige sammenligningsgrunnlaget her, har ikke et pønalt formål. Formålet er å «nullstille». «Gjerningspersonen eller foretaket skal stilles i samme økonomiske situasjon som om lovbruddet ikke hadde blitt begått», jf. NOU 2003:15 pkt. 11.3.2.4. Formålet med ESA-boten er pønalt, altså å påføre Selskapet et onde som reaksjon på overtredelsen av EØS-avtalen. Ulikheten i formålet bak reaksjonsformene gir seg også utslag i ulike beregningsmåter. Ved administrativ inndragning fastsettes inndragningsbeløpet til det utbytte eller den vinning som er oppnådd ved overtredelsen. Vinningen eller utbytte er i denne

sammenheng en nettostørrelse. Det vises f.eks. til NOU 2003:12 pkt. 6.1.4 om beregning av vinning etter bestemmelsen om vinningsavståelse i den tidligere konkurranse-loven:

«Beregning av vinning antas å bestå i å sammenligne en faktisk situasjon, for eksempel de priser og omsetning som oppstår under et fungerende kartell, med en hypotetisk eller kontrafaktisk situasjon, det vil si markedsløsningen i det tilfellet kartellsamarbeidet ikke hadde forekommet.»

Ved beregningen av ESA-boten tas det utgangspunkt i en prosentandel av omsetningen, dvs. bruttoinntektene, på den aktuelle ruten. Og så kan den økes eller reduseres etter omstendighetene i saken. Det vises til gjengivelsen fra ESAs retningslinjer for bøteutmåling i pkt. 6.3.2.

... ..

Som nevnt inneholder verken ODA-avtalen eller EØS-konkurranse-loven noen inndragningsbestemmelse, men kun hjemmel til å ilegge bot. Det underbygger at heller ikke overtredelsesgebyret er en inndragningsbestemmelse eller har noe inndragningsformål. Også Sanksjonsutvalgets definisjon av overtredelsesgebyr taler etter skattekontorets oppfatning i mot en slik forståelse, jf. pkt. 6.3.2. Endelig viser skattekontoret til at overtredelsesgebyret utmåles etter en bred vurdering med utgangspunkt i foretakets bruttoomsetning. Det vises til Utmålingsforskriften § 2 annet og tredje ledd og § 3. Bl.a

kan det tas hensyn til økonomien i det konsernet foretaket er en del av, se § 3 annet ledd bokstav e. Det viser at overtredelsesgebyret ikke beregnes med det formål for øye å tilsvare vinningen eller utbytte av overtredelsen.

Skattekontoret kan på bakgrunn av ovennevnte ikke se at endringen i konkurranse-loven påvirker det skatterettslige spørsmålet. Skattekontoret vil for ordens skyld også presiserer at boten er ilagt med hjemmel i ODA-avtalen og EØS-konkurranse-loven § 4, og ikke kkrl. § 29. Drøftelsen rundt kkrl. § 29 er dermed nødvendigvis ikke avgjørende.

... ..

6.6 Bot eller gebyr

Selskapet viser til at konkurranse-loven av 2004 bruker terminologien «gebyr» og ikke «bot». Lovgivers begrunnelse var at gebyret ikke er straff. Selskapet bemerker at selv om skattekontoret i sitt vedtak legger til grunn at det er rimelig samsvar mellom den nye konkurranse-loven og EØS-avtalens konkurranse-regler, insisterer det på å bruke betegnelsen «bot».

Til dette vil skattekontoret for det første bemerke at om sanksjonen betegnes som gebyr eller bot ikke er avgjørende for fradragsspørsmålet.

6.7 Likebehandling med andre EØS-land

Selskapet anfører at i foreliggende sak vil alle aktuelle skattytere være næringsdrivende. Med gebyret fra ESA utmålt som en inndragning av inntekt, uten å ta hensyn til skatt, vil nettosanksjonen for det enkelte selskap bli strengere i land med høy skattesats, kontra selskap fra land med lav skattesats. Likebehandling vil derfor kun oppnås hvis det gis fradragsrett.

Skattekontoret bemerker også til denne anførselen at Selskapet ikke har fått inndratt inntekt, men blitt ilagt en bot. Videre vil skattekontoret bemerke at dersom en legger til grunn at samtlige EØS-land innrømmer fradragsrett for ESA-bøter vil heller ikke det gi likebehandling, men favorisere selskaper hjemmehørende i høyskatteland, siden nettosanksjonen for disse selskapene blir lavere. Ulik størrelse på nettosanksjonen er en konsekvens av ulike skattesatser

6.8 EØS-avtalen gjelder ikke på skatteområdet

Selskapet anfører at det er et tungtveiende hensyn at norske myndigheter ved inngåelsen av EØS-avtalen presiserte at EØS-avtalen ikke gjaldt på skatteområdet. Det er vist til St.prp.nr.100 (1991-1992) s. 375. Etter skattyters oppfatning må lovgivers klare forutsetning om at EØS-avtalen ikke skulle påvirke norsk skattelovgivning, være et hensyn som taler i mot en innskrenkende fortolkning av norsk skattelovgivning.

Skattekontoret bemerker at manglende fradrag for bøter mv. bygger på langvarig ligningspraksis og kom ikke som en følge av EØS-avtalen. EØS-avtalen har således ikke hatt noen betydning for den innskrenkende tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd. Fradragsretten for ESA-boten er vurdert etter de samme kriterier som for bøter og gebyrer gitt av norske myndigheter for overtredelser av «nasjonale» bestemmelser. Etter skattekontorets oppfatning kan momentet derfor ikke tillegges vekt.

6.9 Konklusjon

På bakgrunn av ovennevnte legger skattekontoret til grunn at boten som Color Line ble ilagt av ESA for brudd på EØS-avtalen artikkel 53 og 54 ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd.

Skattekontoret foreslår etter dette at det fattes slikt

vedtak:

Skattekontorets vedtak fastholdes

Saksprotokoll i Skatteklagenemnda Skatt øst - avdeling 4 - 12.12.2014

Skatteklagenemnda har 18.12.14 enstemmig sluttet seg til skattekontorets innstilling.»

4. Saksøkers påstand og påstandsgrunnlag

Saksøker har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak, oversendt 18. desember 2014, kjennes ugyldig. Ved ny ligning legges til grunn at gebyr ilagt av ESA stort euro 18,811 millioner (NOK 146 161 470) er fradragsberettiget ved ligningen.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

Etter saksøkers oppfatning følger fradragsretten direkte av skatteloven § 6-1 (1) første punktum.

Saksøker driver skattepliktig virksomhet, og gebyret er ilagt i direkte sammenheng med denne virksomheten. Saksøker har derfor rett til fradrag for sine kostnader.

Vedtaket bygger på at det i fast og langvarig ligningspraksis er gjort et unntak fra retten til fradrag. Etter saksøkers oppfatning må en slik praksis gjelde like tilfeller, og praksis må være av et stort omfang før den kan gå foran en lovfestet rett til fradrag. Saksøkte har imidlertid ikke kunnet påvise eller dokumentere en slik praksis, verken med tilstrekkelig likhet eller av tilstrekkelig omfang. Ligningspraksis er et bevisspørsmål og ikke et tolkingsspørsmål.

Skattepliktig inntekt skal samsvare med økonomisk resultat.

Likhetshensyn tilsier fradrag. Selv med fradrag vil gebyret være en meget kraftig reaksjon overfor et foretak.

Videre må det skilles mellom bot for kartellvirksomhet og andre overtredelser av artiklene 53 og 54. Disse to artiklene er ikke selvstendig hjemmelsgrunnlag. Den EU-praksis som foreligger, gjelder kartell som er groveste formål for økonomisk kriminalitet.

EØS-avtalen gjelder ikke på skatteområdet.

Saksøkte har under saksforberedelsen påberopt seg EØS-avtalen og EØS-loven § 2 som en alternativ og selvstendig hjemmel for å nekte fradragsrett. EØS-avtalen og EØS-loven § 2 gir etter saksøkers oppfatning ikke et selvstendig grunnlag for en slik skatteregel med et bestemt innhold til saksøkers ugunst.

5. Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

Saksøkte har lagt ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saks kostnader.

Prinsipalt gjør staten gjeldende at EØS-avtalen forplikter Norge til ikke å innrømme fradragsrett for denne boten. Det vises til EØS-avtalen artikkel 3. Den parallelle bestemmelsen i EU-traktaten artikkel 4 nr. 3 er i rettspraksis forstått slik at statene er forpliktet til ikke å gi fradrag for denne type bot. En tilsvarende fortolkning må følge av EØS-avtalen artikkel 3.

Internrettslige bestemmelser står tilbake for EØS-avtalen, jf. EØS-loven § 2. Hva som følger av skatteloven § 6-1 etter en internrettslig fortolkning kan derfor uansett ikke være av betydning.

Subsidiært gjør staten gjeldende at skatteloven § 6-1 ikke hjemler fradragsrett for boten.

To vilkår for fradragsrett må være til stede. Det ene vilkåret - om oppofrelse - er oppfylt.

Det andre kumulative vilkåret, om at oppofrelsen må ha relevant tilknytning til skattyters inntekt (tilknytningsvilkåret), er imidlertid ikke oppfylt idet oppofrelsen gjelder en bot/reaksjon av pønalt og preventiv karakter. Det foreligger dermed uansett ikke fradragsrett etter skatteloven. Boten er ikke en kostnad «for å erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt.

Ligningspraksis er klar. Lignings-ABC har i en årrekke gjengitt fast ligningspraksis.

Det samme er juridisk teori.

EØS-forpliktelsenes betydning ved tolkingen gjelder både lojalitetsplikten, hensynet til rettsenhet og presumsjonsprinsippet, og vil ha stor vekt ved tolkingen.

6. Retten ser slik på saken

Ved rettslig behandling av forvaltningsvedtak - herunder vedtak av skatteklagenemnda - skal retten prøve om det siste relevante vedtaket er et gyldig vedtak. Retten skal ved prøvingen ta standpunkt til om vedtaket bygger på korrekt rettsanvendelse, riktig faktum og at det har skjedd en korrekt saksbehandling. I denne saken er det lovanvendelsen som er det sentrale temaet.

Kjernes spørsmålet for retten er i denne saken følgende:

Har Color Line krav på inntektsfradrag i henhold til skatteloven § 6-1 (1) for bot ilagt av ESA for overtredelse av EØS-avtalen artiklene 53 og 54?

Retten er kommet til at Color Line ikke har slikt inntektsfradrag.

Det foreligger flere alternative måter rettslig å begrunne en slik konklusjon. Retten har valgt alternativet med tolking av skatteloven § 6-1 (1) med avgjørende vekt på at kostnader med karakter av straff dvs. bøter, forenklete forelegg mv. ikke kommer til fradrag i inntekt, og at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen tilsier at det ved anvendelse av norsk lov skal legges stor vekt på rettsenhet og lojalitet til EUs rettsanvendelse - i vår sak rettsanvendelse knyttet til

overtredelse av bestemmelsene med forbud mot konkurransevridende avtaler og utilbørlig utnyttelse av dominerende stilling - forhold der EU har helt tilsvarende forbudsbestemmelser.

ESA fattet den 14. desember 2011 vedtak med følgende konklusjon i norsk offentlig versjon:

«Color Line AS og Color Group AS har overtrådt EØS-avtalens artikkel 53 og 54 gjennom de langsiktige eksklusive rettighetene Color Line AS nøt godt av i henhold til den havneavtalen som ble inngått med Strømstad kommune i 1991, som følger:

- a) Color Line AS i kraft av sin direkte deltagelse i overtredelsene fra 1. januar 1994 til 20. desember 2005;
- b) Color Group AS som følge av selskapets avgjørende innflytelse over sitt heleide datterselskap Color Line AS fra 1. oktober 1998 til 20. desember 2005.

.....

bot på 18 811 millioner euro.

... ..»

Avgjørelsen er endelig og boten betalt.

EØS-avtalens artikkel 53 gjelder kartell og andre konkurransevridende avtaler og artikkel 54 gjelder utilbørlig utnyttelse av dominerende stilling.

EØS-loven fastsetter at EØS-avtalen etter

«§ 1 skal gjelde som norsk lov

§ 2 skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser. ...»

EØS-konkurranseloven § 4 bestemmer følgende:

«EFTAs overvåkningsorgan og EFTA-domstolen kan ilegge foretak eller sammenslutninger av foretak sivilrettslige bøter for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53, 54 eller.»

Det fremgår av ESAs vedtak at det fant Color Lines overtredelse å ha skjedd «forsettlig eller, i det minste, uaktsomt.»

Videre er det klart at EØS-avtalen ikke direkte bestemmer skatterettslige forhold. Det fremgår bl.a. av St.prp.nr.100 (1991-1992) der det på side 375 bl.a. fremgår følgende:

«EØS-avtalen omfatter ikke felles skatte- og avgiftspolitik . . .»

Dette innebærer at løsningen på vår sak ikke kan leses direkte ut av EØS-bestemmelsene.

Men også på skatterettens område skal internrettslige bestemmelser tolkes i lys av EØS-avtalens formål.

Retten viser her til EØS-avtalens artikkel 3 første og annet ledd:

«Avtalepartene skal treffe alle generelle eller særlige tiltak som er egnet til å oppfylle de forpliktelser som følger av denne avtale.

De skal avholde seg fra alle tiltak som kan sette til side virkeliggjøringen av denne avtales mål i fare.»

Retten viser videre til Høyesteretts dom inntatt i Rt-2000-1811 (Finanger I) der det bl.a. fremgår følgende på side 1827:

«3. Medlemsstatene har etter EØS-avtalen plikt til å utvise lojalitet overfor Fellesskapets bestemmelser. Både presumsjonsprinsippet og prinsippet om direktivkonform fortolkning må vurderes på denne bakgrunn. Det er særlig grunn til å fremheve artikkel 3 om at avtalepartene «skal treffe alle generelle eller særlige tiltak som er egnet til å oppfylle de forpliktelser som følger av denne avtale», og at de «skal avholde seg fra alle tiltak som kan sette virkeliggjøringen av denne avtales mål i fare». Lojalitetsplikten er sammen med hensynet til rettsenhet dessuten fremhevet i avtalens fortale. Her fremgår at plikten også er rettet mot domstolene, jf. bemerkningene om at «avtalepartenes formål, med full respekt for domstolenes uavhengighet, er å nå frem til og opprettholde en lik fortolkning og anvendelse av denne avtale ...». En tilsvarende lojalitetsplikt gjelder for landene innenfor EU, se artikkel 10 - tidligere Romtraktaten artikkel 5 - i traktaten om opprettelse av EU.»

At disse prinsippene også skal legges til grunn på skatterettens område underbygges av Andreas Bullen EU, EØS og skatt (2005) side 79 der det bl.a. fremgår følgende:

«Dersom det foreligger motstrid mellom Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og en foranstaltning i intern norsk rett, vil norske myndigheter ha plikt til å fjerne traktatstriden. Dette følger av EØS-avtalens bindende karakter og den generelle lojalitetsplikten i EØS art 3»

Videre er det et grunnprinsipp at EF/EU-domstolens praksis er sentral når det gjelder praktisering av tilsvarende bestemmelser i EØS-avtalen. Dette fremgår bl.a. av Høyesteretts dom inntatt i Rt-2007-1003 (Norsk Tipping) der det under avsnitt 74 fremgår følgende:

«... .. De grunnleggende regler og prinsipper som gjelder på dette området, er de samme etter EØS-avtalen som innenfor EF EF-domstolens praksis blir derfor en sentral rettskilde.»

På denne bakgrunn er det nødvendig å se noe på avgjørelser av tilsvarende karakter innenfor EU.

I en prejudisiell avgjørelse av 11. juni 2009 uttalte EF-domstolen i sak C-429/07 knyttet til Nederland følgende i avsnitt 39:

«Under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er det åbenbart, at en tvist om delvis skattefradrag af en bøde pålagt af Kommissionen kan skade virkningen af den sanktion, der er blevet pålagt af Fællesskabers konkurrencemyndighed. Virkningen af Kommissionens beslutning, hvorved den pålægger et selskab en bøde, ville kunne blive mærkbart svækket, hvis pågældende selskab var berettiget til at foretage fradrag for hele eller en del af bøden i det skattepligtige inkomst, eftersom en sådan mulighed ville føre til, at en del af den nævnte bøde ville blive opvejet af et nedslag i skattebyrden.»

Nederlandsk høyesterett la i sin dom av 12. august 2011 til grunn den prejudisielle avgjørelsen ovenfor og godtok ikke skattefradrag for boten.

Videre foreligger det en avgjørelse fra Grunnlovsdomstolen i Belgia av 20. desember 2012 som ikke tillot inntektsfradrag for kartellbot under henvisning til at det ville redusere den forebyggende effekten av disse EU-reglene. Det ble særlig vist til avgjørelsen ovenfor i sak C-429/07.

Tingretten forstår de nevnte avgjørelser og dommene slik at de i prinsippet fastslår at enhver bot basert på EU-traktatens daværende artikler 81 og 82 (nåværende 101 og 102) tilsvarende EØS-avtalen artikler 53 og 54, ikke skal kunne trekkes fra i inntekten eller få annen skattemessig reduserende effekt, og at dette er ment å omfatte hele EU-området. Tingretten kan ikke se at det er noe forsøk på eller resonnementer knyttet til å etablere et skille mellom bot knyttet til kartellvirksomhet og andre brudd på de nevnte artiklene eller mellom artikkel 101 om kartell og konkurransevridning og artikkel 102 om utnyttelse av dominerende stilling. Tvert i mot tilsier domstolens begrunnelse for å nekte fradrag at det vil omfatte enhver bot etter de nevnte artikler.

Skatteloven § 6-1 (1) har følgende ordlyd:

«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.»

Ordlyden i § 6-1 (1) er etter tingrettens oppfatning i seg selv ikke avklarende idet den har flere elementer som kan problematiseres: «*kostnad som er pådratt*», «*erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Bestemmelsen må derfor uansett gjøres til gjenstand for tolking. Det foreligger dessuten i bestemmelsen en henvisning til enkelte konkrete presiseringer og avklaringer. Eksempelvis fastslår § 6-22 at vederlag for «*urettmessig motytelse*» ikke gir fradragsrett, og det er vist til «*alminnelig forretningsmoral*». §§ 6-10 til 6-32 er etter tingrettens oppfatning ikke å anse som uttømmende presiseringer av § 6-1 (1) første punktum, men viser at ordlyden i bestemmelsens første punktum ikke avklarer enhver situasjon.

I norsk rett må det kunne konstateres at det ikke er fradragsrett for straffereaksjoner som bøter. Dette har fremgått i en årrekke av Lignings-ABC og tidligere i flere uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektøren jf. f.eks. Utvalget for 1972 og 1974. Det samme standpunktet er inntatt for lovbrudd der det for å oppnå en forenklet saksbehandling er innført bøtelignende system - eksempelvis overlastgebyr, forenklet forelegg og diverse tilleggsavgifter.

Norsk teori har også konstatert at dette er rettstilstanden. Gjem-Onstad: Avskrivninger, avskrivningsprinsippet og avskrivbare objekter i skatteretten (1984) skriver bl.a. følgende på side 383-385:

«... . Etter skattelovens likhetsprinsipp er det ønskelig at alle utgifter i forbindelse med inntektsverv likestilles. Men strafferettens krav til likhet for loven må anses nærmere knyttet til almene rettsferdsbetraktninger. Fradragsrett fører til at økonomiske straffer rammer forskjellig Generelt ville fradragsrett for bøter mv. innebære en svekkelse av reaksjonssystemet.

... ..

For norsk rett må disse sterke reelle hensyn gi et tilstrekkelig grunnlag for å fortolke skattelovens fradragsregler innskrenkende slik at de ikke svekker offentligrettslige sanksjoner mv»

Arthur J. Brudvik: Skatterett for næringsdrivende (2013) skriver bl.a. følgende på side 385:

«Bøter godtas ikke til fradrag i næringsinntekt f.eks. bot for ulovlig fiske ... Det samme gjelder overlastningsgebyr ... og forenklede forelegg

Grunnen til at det ikke gis fradrag, er at disse bøter og gebyrer innebærer et pønalt element. Straffen skal betales av den som rammes og skal ikke kunne delvis veltes over på fellesskapet i form av fradrag i skattepliktig inntekt.»

Denne etablerte praksis er etter rettens oppfatning ikke ulovfestede unntak fra fradragsretten, men i realiteten en tolking av den meget generelt utformede fradragsbestemmelsen § 6-1 (1).

Retten konstaterer at det av ESAs avgjørelse fremgår at det foreligger en lovovertrødelse som er skjedd ved forsett eller uaktsomhet, og det er utferdiget en bot som primært er ment å ha avskrekkende og pønalt formål. Retten finner det lite tvilsomt at denne boten er å anse som straff i relasjon til Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK). Retten ser ingen saklig eller formell grunn til å behandle kostnader som er å anse som straff etter EMK på ulik måte med hensyn til adgangen til fradrag i inntekten.

At det også på skatterettens område er grunnlag for tolking av bestemmelser fremgår bl.a. av Høyesteretts dom inntatt i Rt-2014-1281 flg.:

«(48)Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkingen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvil i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik:

«Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

(49) Dette er jeg enig i.»

Overført til vår sak innebærer dette at det ikke skal være en rent språklig forståelse av ordene i § 6-1 som vil være avgjørende for saken, men en tolking av bestemmelsen ut fra generelle tolkingsprinsipper der ordlyden er ett element.

Momenter i tolkingssammenheng vil i vår sak særlig være følgende:

- Formålet med boten er primært å virke avskrekkende overfor foretaket selv for derved å unngå en fortsettelse eller gjenopptakelse av de handlinger som er funnet i strid med artiklene, og virke avskrekkende overfor andre foretak for å forebygge at noen av dem går inn på tilsvarende handlinger. I tillegg er formålet med boten det pønale elementet dvs. at boten skal være en betydelig merkbar økonomisk reaksjon for foretaket og ikke bare være én driftskostnad blant flere. Den har derfor meget stor likhet med bøter og forenklede forelegg.
- En fradragsrett vil innebære at deler av boten reelt sett ikke bæres av foretaket, men av staten ved redusert skatteinntekt. Dette er i strid med formålet.
- En fradragsrett vil innebære en svekkelse av den reelle reaksjonen som etter ESAs konkrete vurdering er beløpsfastsatt overfor foretaket.
- Norges forpliktelser etter EØS-avtalen til rettsenhet, lojalitet og samordning innenfor EØS og EU - sammenholdt med at det innenfor EU må anses fastslått at slik bot ikke er fradragsberettiget.

Rettsens konklusjon er etter dette at en korrekt forståelse av skatteloven § 6-1 (1) innebærer at det ikke er fradrag for bot utferdiget av ESA for brudd på EØS-avtalen artikkel 53 og artikkel 54. Skatteklagenemndas vedtak er derved gyldig. Staten blir å frifinne.

Tingretten finner grunn til generelt å konstatere at den ser rettstilstanden på området slik at der en lovovertrødelse er skjedd, og reaksjonen - enten den kalles bot, forelegg, gebyr eller avgift - er å anse som straff i EMKs forstand, vil det ikke være adgang til å fradragsføre beløpet i skattepliktig inntekt. Tingretten tar imidlertid ikke standpunkt til om det også utenfor straffebegrepet vil være tilfeller som ikke vil gi grunnlag for fradrag.

Når det gjelder sakskostnader, har staten fått medhold. Etter tvisteloven § 20-2 (1) har staten krav på dekning av sine sakskostnader. Retten kan ikke se at unntaksbestemmelsene kommer til anvendelse. Det er inngitt arbeidsoppgave der salæret er oppgitt til

NOK 69 600. Sakskostnadene fastsettes i samsvar med oppgaven. Oppfyllelsesfristen er to uker.

Domsslutning

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Color Line AS betaler innen to uker sakskostnader til staten v/Skatt øst med NOK 69 600 - sekstinitusensekshundrekroner.*

SKN 16-024 Privat bruk av arbeidsgivers bil

Lovstoff: FSFIN § 5-13-2, § 6-44-13. Folketrygdloven § 23-2. Ligningsloven § 10-2.

Salten tingrett: Dom av 30. juli 2015, sak nr.: TSALT-2014-195357 – TSALT-2014-196049

Dommer: Dommerfullmektig Odd Inge Lura.

Parter: Kjell Sverre Jakobsen og Polarvakt AS (for begge: advokat Rune Tjomsås Andersen v/advokatfullmektig Synnøve Vedde-Fjærstad) mot Skatt Nord (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om det var grunnlag for beskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil. Tingretten la til grunn at det var sannsynlighetsovervekt for at skattyter hadde brukt arbeidsgivers bil privat, og det var således grunnlag for inntektstillegg etter sjablonreglene og økning av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift ble fastholdt. Deler av skattyters påberopte bevis for yrkeskjøring ble avskåret av retten, uten at dette hadde betydning for resultatet.

Saken gjelder tvist om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om økning av lønnsinntekt og ileggelse av tilleggsskatt for Kjell Sverre Jakobsen for inntektsårene 2010 og 2011 datert den 12.06.2014, samt skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget og ileggelse av tilleggsavgift for Polarvakt AS for 2010 og 2011 datert den 12.06.2014.

Framstilling av saken

Polarvakt AS (heretter benevnt som Polarvakt) ble stiftet den 02.01.1998, og registrert i Enhetsregisteret den 07.07.1998. Formålet med virksomheten er salg av vaktholdtjenester, samt salg av låse- og sikringsmateriell.

Selskapets daglige leder og styreleder er Kjell Sverre Jakobsen (heretter benevnt som Jakobsen). Aksjene i selskapet eies i sin helhet av Polarvakt Holding AS som igjen eies av Kjell Sverre Jakobsen og Jorun Jakobsen.

Salten Interkommunale Regnskapskontroll gjennomførte våren 2012 et bokettersyn hos Polarvakt AS. I den endelige rapporten som forelå den 11.06.2012 konkluderte kontrolløren blant annet med det forelå fordel fri bil i 2010 og 2011 som var trekk-, avgifts- og oppgavepliktig.

Skattekontoret foretok i sine vedtak av den 19.07.2013 en inntektsøkning for årene 2010 og 2011 for Jakobsen, samt en tilsvarende forhøyelse i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Polarvakt.

Jakobsen fikk inntekten sjablongmessig forhøyet med kr 78.660,- for 2010 og kr 26.250,- for 2011. Han ble i tillegg ilagt 30 % tilleggsskatt. For vedtaket som gjelder Polarvakt ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget forhøyet tilsvarende, samt at det ble fastsatt 30 % tilleggsavgift.

Skatteklagenemnda oppretthold i sitt vedtak av den 12.06.2014 skattekontorets vedtak.

Jakobsen og Polarvakt tok den 03.12.2014 hver for seg ut rettidig søksmål for Salten tingrett. Rettidig tilsvare ble mottatt den 23.01.2015. Sakene ble forent til felles behandling. Hovedforhandling ble holdt den 10.06.2015 og den 11.06.2015.

Saksøkernes påstandsgrunnlag i det vesentlige

Saksøkerne mener at kjøringen mellom garasje og kontorlokaler ikke er privat bruk av arbeidsgivers bil. Kjøringen gis således ikke grunnlag for fordelsbeskatning og økt arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

For at den ansattes bruk av arbeidsgivers bil skal utløse fordelsbeskatning for den ansatte og økt arbeidsgiveravgiftsgrunnlag for arbeidsgiver må bilen være brukt privat, jfr. § 5-13 jfr. ftrl. § 23-2. Kjell Sverre Jakobsen har ikke brukt bilen privat.

Bilbruken faller inn under kategorien yrkeskjøring. Det er ikke grunnlag for å øke Jakobsens skattepliktige inntekt eller forhøye arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Polarvakt AS.

Det er vist til at Polarvakt AS leide garasjeplass utenfor Jakobsens hjem. Forholdene rundt garasjeleien er ikke omtvistet. Det har hele tiden vært klart at dette er et reelt leieforhold. Leieforholdet medfører at den daglige kjøringen mellom Polarvaks kontorlokaler i Fauske sentrum og garasjen utenfor Jakobsens hjem ikke er privat bruk av arbeidsgivers bil, jfr. sktl. § 5-13. Det er her tale om yrkeskjøring fra fast til ikke-fast arbeidssted, jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav b.

Det er også anført at arbeidet gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr med bil, jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav f. Det er vist til at Jakobsen, både som følge av stillingen som daglig leder og som følge av den omfattende bakvaktordningen, kunne bli tilkalt etter alarm utenom normal arbeidstid. Ved utøvelsen av bakvakten utgjorde bilen et helt nødvendig redskap. Reisen mellom kontorlokalet i Fauske og garasjen utenfor Jakobsens hjem er derfor også å anse som en yrkesreise etter FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

Det anføres videre at reisen ble foretatt på grunn av nødvendig tilkalling utenom normal arbeidstid, jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Det er vist til at Jakobsen kjørte bilen fra kontorlokalet i Fauske til garasjeplassen på grunn av nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid. Reisen er derfor å anse som en yrkesreise også etter regelen i FSFIN § 6-44-13 bokstav g.

Saksøkerne har videre anført at det ikke kan sannsynliggjøres at bilen er brukt privat, jfr. FSFIN § 5-13-2. Det er vist til at adgang til sporadisk bruk av arbeidsgivers bil i utgangspunktet ikke utløser fordelsbeskatning, jfr. FSFIN § 5-13-2. Har arbeidstaker adgang til mer omfattende privat bruk av arbeidsgivers bil, utløses fordelsbeskatning selv om den faktiske private bruken kun er sporadisk, jfr. FSFIN § 5-13-2 annet ledd.

Bestemmelsen stiller krav om at det faktisk foreligger sporadisk faktisk bruk. Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke er et bevissspørsmål hvor ligningsmyndighetene skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jfr. lignl. § 8-1. Det er ikke holdepunkter for å legge til grunn at det er mest sannsynlig at Jakobsen brukte Polarvakts bil privat.

Det er også anført at det ikke er grunnlag for tilleggsavgift og tilleggsatt da det ikke er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Ileggelse av tilleggsatt og tilleggsavgift forutsetter at det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» til ligningsmyndighetene, jfr. lignl. § 10-2 første ledd og lignl. § 10-2 første ledd jfr. ftrl. § 24-3 tredje ledd. Jakobsen har ikke benyttet Polarvakt sin bil privat og vilkåret er derfor ikke innfridd.

Uansett anføres det at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt. Tilleggsatt og tilleggsavgift er å anse som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjon. Uskyldspresumsjonen stiller derfor krav til bevisets styrke. Beviskravet er ikke innfridd i denne saken, og vedtakenes punkter om tilleggsatt og tilleggsavgift må oppheves.

På vegne av Polarvakt AS er det lagt ned følgende påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget og ileggelse av tilleggsavgift for Polarvakt AS for inntektsårene 2010 og 2011 oppheves.
2. Polarvakt AS tilkjennes erstatning for sakens omkostninger.

På vegne av Kjell Sverre Jakobsen er det lagt ned følgende påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak om økning av lønnsinntekt og ileggelse av tilleggsatt for Kjell Sverre Jakobsen for inntektsårene 2010 og 2011 oppheves.

Saksøktes påstandsgrunnlag i det vesentlige

Staten mener at skatteklagenemnda korrekt er kommet til - etter den bevisbedømmelse ligningsmyndighetene skal foreta etter ligningsloven § 8-1 - at det er sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen i 2010 og 2011 har hatt slik fordel av Polarvakts bil som utløser beskatning av Jakobsen og som skal tas med i Polarvakts arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil er skattepliktig inntekt, jfr. sktl. § 5-1 jfr. § 5-10. Fordelen beregnes sjablongmessig etter sktl. § 5-13, og den nærmere anvendelse av bestemmelsen er i hovedsak regulert i Forskrift til skatteloven (FSFIN) § 5-13.

Det anses på det rene at den aktuelle bilen omfattes av forskriftens § 5-13-1 første ledd og således ikke omfattes av noen av unntakene i FSFIN § 5-13-1 annet ledd.

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk i sktl. § 5-13 forutsetter at bilen faktisk er brukt til privatkjøring i løpet av inntektsåret. Staten mener det er sannsynliggjort at bilen her er brukt privat.

Etter FSFIN § 5-13-2 første ledd skal sjablongreglene ikke benyttes når den private bruken kun er sporadisk. Av annet ledd fremgår imidlertid at fordelsbeskatning utløses hvor arbeidstakeren har adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil, selv om den faktiske bruken er sporadisk.

Det er ikke tvilsomt at Jakobsen har hatt slik adgang til bruk av bilen som bestemmelsen krever. Jakobsen har bilen parkert utenfor egen bolig utenom arbeidstiden. Det trenger derfor ikke å ha vært faktisk bruk ut over det sporadiske. Kan faktisk privat bruk sannsynliggjøres, er altså ikke omfanget som sådant avgjørende i dette tilfellet.

Hvorvidt arbeidsgivers bil er brukt privat eller ikke, er et bevisspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jfr. ligningsloven § 8-1.

Bilen er utenom arbeidstid parkert utenfor arbeidstakers hjem. Selv om parkeringsplassen utenfor arbeidstakers hjem er begrunnet i Jakobsens bakvaktordning, øker sannsynligheten for a bilen er brukt privat ved en slik plassering av bilen utenfor arbeidstid.

Videre har Jakobsens samboer førerkort. Selv om det opplyses at ektefellene kun hadde behov for en bil til privat bruk, øker sannsynligheten for privat bruk av varebilen når husstanden har to førerkort og kun en privat bil. Særlig må dette gjelde når varebilen stod parkert utenfor boligen utenom arbeidstid og således var lett tilgjengelig på fritiden.

Privatboligens beliggenhet noen kilometer fra sentrum og butikker er ytterligere egnet til å øke sannsynligheten for at varebilen er brukt privat.

Når husholdningen bestod av Jakobsen og samboer, kan det ikke ha vært av vesentlig betydning for valg av bil til privat bruk at Jakobsens privatbil hadde fem seter, mens varebilen kun hadde to seter.

Selv om varebilen var i bedre stand enn varebilen, er det ikke slik at varebilen ikke var egnet til privat bruk. Den var fullt brukbar, hvilket understøttes av utstrakt bruk av bilen i arbeidssammenheng, samt til reise mellom Jakobsens bolig og arbeidssted daglig. At den således også vil være egnet for turer privat må være klart, og særlig vil det gjelde hvor privatbilen var okkupert av en av de to samboerne.

Oppsummert innebærer disse forholdene at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at varebilen i alle fall sporadisk er brukt privat og at Jakobsen har hatt adgang til mer omfattende bruk. Vilkåret for beskatning etter sktl. § 5-1, jfr. § 5-10 og § 5-13, jfr. FSFIN § 5-13 er dermed oppfylt.

Når det gjelder kjøring mellom hjem og arbeidssted, er utgangspunktet at slik kjøring er privat bruk. Grensen mot yrkesreiser trekkes i FSFIN 6-44 B. Reglene gir særlige bestemmelser om fradrag for, eller skattlegging av reisekostnader. Reglene regulerer ikke skattepliktig fordel ved fri bil direkte, men omhandler kun klassifiseringen av reiser mellom bolig og arbeidssted, og mellom arbeidssteder.

I § 6-44-13 listes opp alternativer som er å anse som yrkesreise, og Jakobsen har påberopt seg bestemmelsen under bokstav f. I stevningens punkt 5.2 er anført at selve bilen var å anse som Jakobsens arbeidsutstyr i henhold til bestemmelsen. Staten bestrider at bestemmelsen kan tolkes slik at den gjelder selve bilen. En slik tolkning er i strid med ordlyden, hvor det er tale om arbeidsutstyr som fraktes «med bil».

Oppsummer kan kun faktiske utrykninger klassifiseres som yrkesreiser. Øvrige reiser mellom hjem og arbeid må karakteriseres som arbeidsreiser, og gir således grunnlag for beskatning etter sjablongregelen i sktl. § 5-13. Videre er det som beskrevet grunnlag for fordelsbeskatning på bakgrunn av at det er sannsynlig at Jakobsen benyttet bilen til generell privat bruk.

Da Jakobsens disponering av Polarvaks bil gir grunnlag for fordelsbeskatning av ham og er en innberetningspliktig ytelse, må Polarvaks arbeidsgiveravgiftsgrunnlag økes tilsvarende, jfr. folketrygdloven § 23-2.

Etter statens syn har skatteklagenemnda korrekt lagt til grunn at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen har gitt uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til en skattemessig fordel for ham og at vilkårene for ilagt tilleggsskatt med 30 % er oppfylt, jfr. ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Det kan ikke sees å være grunnlag for fritak av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3.

Ligningslovens regler i kapitel 10 om tilleggsskatt er gitt tilsvarende anvendelse for arbeidsgiveravgift, jfr. folketrygdloven § 24-4 (2). Etter statens syn har skatteklagenemnda korrekt lagt til grunn at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Polarvakt har gitt uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til en avgiftsmessig fordel for selskapet og at vilkårene for ilagt tilleggsavgift med 30 % er oppfylt, jfr. ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Det kan ikke sees å være grunnlag for fritak for tilleggsavgift etter ligningsloven § 10-3.

Saksøkte har lagt ned følgende påstand i begge saker:

1. Staten v/ Skatt nord frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Det følger av skatteloven § 5-1 første ledd og § 5-10 at enhver fordel vunnet ved arbeid er å anse som skattepliktig arbeidsinntekt. Privat bruk av arbeidsgivers bil er en skattepliktig fordel som ifølge skatteloven § 5-13 skal fastsettes sjablongmessig på grunnlag av bilens listepreis som ny. Til utfylling og gjennomføring av reglene i skatteloven er det fastsatt forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Hovedregelen i forskriftens § 5-13-1 er at den gjelder for alle typer biler. Det er enkelte unntak i andre ledd for spesielle kjøretøyer, men disse reglene er ikke aktuelle i nærværende sak da det er enighet om at bilen ikke faller inn under noen av unntakene.

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk skal bare nyttes såfremt skattyter faktisk har brukt bilen til privat kjøring i løpet av inntektsåret. Som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og

besøksreise til hjemmet. Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring.

Sporadisk adgang til privat bruk utløser ikke fordelsbeskatning etter standardregelen, jfr. FSFIN § 5-13-2 (1). Får adgangen til privat bruk et minstemål av regularitet eller varighet, gjelder standardregelen. Har skattyteren mer enn sporadisk adgang til privat bruk, utløses det fordelsbeskatning etter standardregelen selv om den faktiske bruken er sporadisk eller tilfeldig, jfr. FSFIN § 5-13-2 (2).

Retten legger til grunn at det er enighet mellom partene at Jakobsen hadde adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil da den var parkert i garasje utenfor hans hjem.

I vurderingen av om det foreligger privat bruk skal det sees bort ifra yrkeskjøring. Yrkeskjøring er ikke privat bruk som gir grunnlag for fordelsbeskatning etter standardregelen. Det vises til FSFIN § 6-44-10 sammenholdt med FSFIN § 6-44-12 og § 6-44-13.

Privat bruk av arbeidsgivers bil er en fordel som utløser trekkplikt etter skattebetalingsloven § 5-6 (1) a), jfr. § 5-8 (2) og skattebetalingsforskriften § 5-8-11. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift følger trekkplikten, jfr. folketrygdloven § 23-2 tredje ledd.

Jakobsen har forklart at han kjører bilen hver dag fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvaks lokaler på Fauske. Det er anført at denne daglige reisen må anses som yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-13 bokstav b, f og g.

Denne saken reiser tre hovedproblemstillinger som i det følgende vil bli behandlet hver for seg;

1. Var Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvaks lokaler på Fauske yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-13 bokstav b, f eller g?
2. Foreligger det sannsynlighetsovervekt for at Jakobsens brukte Polarvaks bil privat?
3. Foreligger det klar sannsynlighetsovervekt for privat bruk slik at det var grunnlag for å ilegge tilleggsavgift og tilleggsavgift?

Det faktum som legges til grunn for ligningen skal være fastsatt etter en prøving av de fakta skattyter har opplyst og de øvrige opplysninger som foreligger, jfr. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Ligningsmyndighetene har en plikt til å foreta en fullstendig bevisbedømmelse på bakgrunn av de opplysninger som foreligger, og legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering må anses som det mest sannsynlige faktum, jfr. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100. Prøvingen skal skje på grunnlag av de faktiske opplysninger som forelå for skatteklagenemnda da vedtaket ble fattet, jfr. Rt-2006-404.

1. Var Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvaks lokaler på Fauske yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-11 bokstav b, f eller g?

1.1. FSFIN § 6-44-13 bokstav b

Det følger av FSFIN § 6-44-13 bokstav b at reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted er å anse som yrkesreise.

Fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted er nærmere definert i FSFIN § 6-44-11. Retten legger til grunn at det er enighet mellom partene at Polarvaks lokaler på Fauske er Jakobsens faste arbeidssted. Det blir derfor spørsmål om den leide garasjen kan defineres som hans ikke-faste arbeidssted.

Det følger av FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav a at med ikke-fast arbeidssted skal forstås «arbeids- eller oppmøtested som ikke omfattes av første ledd».

I Lignings-ABC 2010/11 på side 934 under pkt. 3.4 fremgår det at

«reglene om arbeidsreiser skiller mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted. Fast arbeidssted er i utgangspunkt det stedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, vurdert isolert for hvert arbeidsforhold/virksomhet/annen inntektsgivende aktivitet. Det vil si at skattyterens arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet i forhold til omfanget av arbeidsforholdet/virksomheten/den inntektsgivende aktiviteten ...

... Arbeider skattyteren på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold/virksomhet/annen inntektsgivende aktivitet, kan bare ett av arbeidsstedene i dette arbeidsforholdet mv. anses å være det arbeidsstedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid i samme to-månedersperiode. Skattyter kan i tillegg til et fast arbeidssted der han normalt utfører sitt arbeid (to-månedersregelen), også samtidig ha et annet fast arbeidssted etter andre regler i samme arbeidsforhold/virksomhet (sted for arbeid eller oppmøte etter to-ukers-regelen), se pkt. 3.5.

To-månedersperiodene er januar-februar, mars-april osv., jf. sktbl. § 5-11 (1). Skattyteren kan således bare ha ett fast arbeidssted etter to-månedersregelen ovenfor i samme to-månedersperiode i samme arbeidsforhold mv. Det arbeidssted hvor skattyteren arbeider mest i to-månedersperioden i forhold til de andre arbeidsstedene anses som fast arbeidssted etter denne regelen. Arbeider skattyteren tilnærmet like mye på hvert av arbeidsstedene, må det gjøres en totalvurdering av hvilket av arbeidsstedene som er det faste ... »

Ut ifra parts- og vitneforklaringene legger retten grunn at hovedformålet med å leie garasjen var å ha et sted å parkere bilen slik at den til enhver tid var klar til utrykning, herunder at den om vinteren var snø- og isfri. Retten legger også ut ifra parts- og vitneforklaringene til grunn at garasjen ble brukt som lager av Polarvakt.

Det er på det rene at det ikke er utøvd vaktarbeid eller administrasjon av vaktarbeid i garasjen. Det er faktisk ikke sannsynliggjort at det er utført noe som helt arbeid av Jakobsen i garasjen. Jakobsen er den nærmeste til å dokumentere dette. Ut ifra leieforholdets hovedformål sammenholdt med at retten finner det sannsynliggjort at Jakobsen ikke har utført arbeid der, kan garasjen ikke defineres som et ikke-fast arbeidssted. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse.

1.2. FSFIN § 6-44-13 bokstav f

Det følger av FSFIN § 6-44-13 bokstav f at reise mellom bolig og fast arbeidssted regnes som yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyret med bil.

I Lignings-ABC 2010/11 på side 933 under pkt. 2.4.5 fremgår det at unntaket fra hva som er arbeidsreise vil videre gjelde dersom skattyteren

«av hensyn til beredskap i yrket må ha med seg utstyret til boligen. Forutsetningen i slike tilfeller er at beredskapen faktisk medfører tilkallinger av noe omfang og at utstyret ikke kan hentes på arbeidsstedet på grunn av tidsfaktoren i forhold til de verdier som står på spill.»

Det foreligger altså et krav om at beredskapen faktisk har medført tilkallinger/uttrykninger av «noe omfang».

I brev av juni 2012 sendte Polarvakt en redegjørelse til Salten Interkommunale Regnskapskontroll der Jakobsens bakvaktordning ble dokumentert. Det ble også vedlagt dokumentasjon på fire uttrykninger fordelt på to dager i august måned. Det vises til bilag 5 til stevningen av den 03.12.2014.

Det er på det rene at saksøkerne ikke dokumenterte ytterligere faktiske uttrykninger før i stevningen av den 03.12.2014. Det vises til bilag 16 og 17.

For inntektsåret 2010 er det dokumentert 26 uttrykninger fordelt på 21 dager. 18 av disse uttrykningene har funnet sted i helgene (etter fredag kl. 16.00) og påsken, mens 4 av uttrykningene har skjedd utenom ordinær arbeidstid på hverdager. For inntektsåret 2011 frem til og med april måned er det dokumentert 7 uttrykninger fordelt på 7 dager. Tre av disse har funnet sted på en lørdag eller en søndag. Av de øvrige har to skjedd innenfor ordinær arbeidstid. Tidspunkt er ikke oppgitt to de to siste.

Saksøkerne har anført at de gjennom den foreliggende dokumentasjonen har dokumentert at det foreligger uttrykninger av noe omfang. Saksøkte bestrider dette, og viser til at retten ved sin behandling av om det er dokumentert uttrykninger av «noe omfang» kun kan basere seg på de faktiske opplysningene som forelå på vedtakstidspunktet. Ifølge saksøkte er spørsmålet for retten om vedtaket var forsvarlig ut fra bevisituasjonen på vedtakstidspunktet.

Det følger av ligningsloven § 8-1 at det er skattyteren som primært har ansvaret for å tilveiebringe det faktiske grunnlaget for ligningen. Det vises også til skattyters alminnelige opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1.

Hvilke faktiske opplysninger retten skal prøve ligningsvedtakene på er behandlet at Høyesterett i flere saker. Det vises til Rt-2006-404, avsnitt 33 hvor det fremgår at det

«er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelse mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. 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 supplerings 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.»

Saksøkerne har under rettens behandling av nærværende sak problematisert det faktum at skatteetaten ifølge dem har ignorert deres oppfordringer til å innhente mer dokumentasjon på faktiske uttrykkninger. Saksøkte har derimot anført at dette ansvaret ligger hos dem da de ut ifra sakens dokumenter hadde en klar oppfordring til å komme med nye opplysninger, hvilket de ikke gjorde før i stevningen av den 03.12.2014.

Retten finner at saksøkerne hadde en klar oppfordring under ligningsbehandlingen til å komme med ytterligere dokumentasjon på uttrykkninger. Det følger av varsel om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for inntektsårene 2010 og 2011 datert den 23.05.2015 at

«skattekontoret ser at dere har behov for å ha personer i en hjemmevaks ordning, men at daglig leder har vakt konstant høres usannsynlig ut. Ifølge opplysninger i rapporten var vaktplan/oversikt over utrykk etterspurt, men vi kan ikke se at det foreligger noen oversikt/dokumentasjon som viser hvor ofte daglig leder har hatt vakt og måtte rykke ut.»

I brev datert den 25.03.2014 ble skattekontorets innstilling til skatteklagenemnda oversendt saksøkernes prosessfullmektig for uttalelse. Det fremgår av innstillingen at

« ... det ikke er noen oversikt over bruken av bilen når han ikke kan bli tilkalt. Det er heller ikke noe oppsett på hvor ofte daglig leder blir tilkallet når han har bakvakt. Behovet for at bilen til enhver tid må stå parkert utenfor daglig leders private bolig er ikke belyst tilstrekkelig.»

Saksøkerne har hatt en klar oppfordring til å komme med ytterligere opplysninger til skattekontoret under ligningsbehandlingen. At det har vært mulig å fremskaffe slik dokumentasjon vises av den dokumentasjonen som ble vedlagt stevningen av den 03.12.2014. Saksøkerne kan etter rettens mening klandres for å ikke ha fremlagt disse opplysningene på et tidligere tidspunkt.

Ved vurderingen av om beredskapen faktisk har medført tilkallinger av «noe omfang» legger retten til grunn den dokumentasjonen som ble oversendt ved Polarvaks brev av juni 2012.

Retten finner at de fire uttrykkningene som er dokumentert foretatt den 07.08.2011 og den 27.08.2011 ikke kan sies å være av «noe omfang». Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse.

Retten skal nedenfor under punkt 3 ta stilling til om det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for privat bruk slik at det var grunnlag for å ilegge tilleggsatt og tilleggsavgift. Ved denne vurderingen er det bevissituasjonen på tidspunktet for hovedforhandlingen som er avgjørende. Retten vil derfor i det følgende ta stilling til om de de uttrykkningene som ble dokumentert i bilag 16 og 17 til stevningen av den 04.12.2014 er av «noe omfang», jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

For inntektsåret 2010 er det dokumentert totalt 22 utrykninger utenom ordinær arbeidstid, mens det for inntektsåret 2011 er dokumentert 3 utrykninger utenom ordinær arbeidstid.

Ordlyden isolert sett taler for at det må være snakk om et visst omfang av tilkallinger. Retten finner at det for inntektsåret 2011 ikke er dokumentert tilkallinger av et slikt omfang at bestemmelsen kommer til anvendelse.

For 2010 er det snakk om 22 utrykninger der det er dokumentert at 20 av disse er foretatt av Jakobsen. Dette tilsvarer et gjennomsnitt på 1-2 utrykninger per måned. Retten finner at en objektiv fortolkning av «noe omfang» tilsier at 22 utrykninger på ett inntektsår ikke er tilstrekkelig.

Jakobsen forklarte i retten at det reelle antallet utrykninger utenom ordinær arbeidstid er minst 60-80 stk. uten at han kunne redegjøre nærmere for dette. Jakobsen er den som er nærmest til å kunne dokumentere at han faktisk har foretatt disse utrykningene. Dette er ikke gjort, foruten om de utrykningene som retten har redegjort for ovenfor. Retten finner på denne bakgrunn at Jakobsen ikke har sannsynliggjort disse utrykningene.

Retten legger til grunn at bevissituasjonen på tidspunktet for hovedforhandlingen er slik at FSFIN § 6-44-13 bokstav f ikke kommer til anvendelse.

1.3. FSFIN § 6-44-13 bokstav g

Det følger av FSFIN § 6-44-13 bokstav g at reise fra det sted skattyter oppholder seg til fast arbeidssted er å anse som yrkesreise når reisen foretas på grunn av nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid. Det samme gjelder returreisen.

I Lignings-ABC 2010/11 på side 933 under pkt. 2.4.6 fremgår det at enkelte skattytere i visse situasjoner i arbeidet blir

« ... tilkalt til det faste arbeidsstedet ... Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det stedet skattyteren oppholder seg og det faste arbeidsstedet, som yrkesreise ... Den tiden hvor skattyteren har beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemnevakt), anses i denne sammenheng å være utenfor ordinær arbeidstid. Dette innebærer at reise ved tilkalling i forbindelse med beredskapsvakt anses som yrkesreise.»

Det følger av bestemmelsens ordlyd at bestemmelsen kun gjelder reiser som foretas på grunn av nødvendig «tilkalling». Det er også på det rene at bestemmelsen utelukkende gjelder reisen fra det sted skattyter oppholder seg til skattyterens «faste arbeidssted». Hva som er å anse som skattyters faste arbeidssted er nærmere definert i FSFIN § 6-44-11 (1). Den dekker således ikke reise mellom fast arbeidssted og hjem grunnet vaktordning som ikke medfører tilkalling.

Retten finner at denne bestemmelsen kommer ikke til anvendelse i nærværende sak. Det er for retten ikke dokumentert noen utrykninger fra et sted Jakobsen oppholdt seg og til hans faste arbeidssted som er Polarvaks lokaler på Fauske. For øvrig vises det til at denne bestemmelsen under enhver omstendighet kun kommer til anvendelse for den enkelte tilkallingsreise.

Retten har i tråd med hva som er gjennomgått ovenfor kommet frem til at Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fauske ikke kan anses som yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-13 bokstav b, f eller g. Hvilken konsekvens dette får for saken vil retten komme nærmere tilbake til nedenfor under punkt 2.

2. Foreligger det sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen brukte Polarvakts bil privat?

Det skal i det følgende avklares om Jakobsen faktisk har brukt Polarvakts bil privat.

Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke, er et bevisspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jfr. ligningsloven § 8-1. I Lignings-ABC 2010/11 på side 175 under pkt. 5.4 er det satt opp en rekke momenter som vil kunne være av betydning i vurderingen når det, som her, foreligger påstand om ikke bruk.

Arbeidsgivers bil fremstår for retten som utvilsomt egnet til privatkjøring, selv om den hadde sine mangler. For retten er det også på det rene at Jakobsen hadde en mer omfattende adgang til bruk av bilen, hvilket heller ikke er bestridt. Det vises til at han er medeier i Polarvakt AS via Polarvakt Holding AS, at han er både styreleder og daglig leder i Polarvakt AS, samt at bilen ble parkert i garasje utenfor hans hjem. Det følger av FSFIN § 5-13-2 at det da er tilstrekkelig med en sporadisk eller tilfeldig bruk.

Et sentralt og avgjørende spørsmål i saken har vært om den Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fause er å anse som en arbeidsreise eller en yrkesreise.

Jakobsen har forklart at han bruker bilen til jobb hver dag da han anser kjøreturen fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fauske som yrkeskjøring.

Det er på det rene at som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise til hjemmet. Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring.

Ettersom retten ovenfor under punkt 2 har kommet til at Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fauske er å anse som en arbeidsreise finner retten at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen har brukt Polarvakts bil privat.

Retten kan ikke se at det hefter noen feil ved skatteklagenemndas av den 12.06.2014 hvor det er konkludert med at det er sannsynlig at Jakobsen også bruker bilen til privat kjøring.

3. Foreligger det klar sannsynlighetsovervekt for privat bruk slik at det var grunnlag for å ilegge tilleggsatt og tilleggsavgift?

Retten skal også prøve om vedtaket er gyldig hva angår tilleggsatt og tilleggsavgift. Som det fremgår ovenfor under punkt 2 er det rettens oppfatning at det foreligger klar

sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen har benyttet Polarvaks bil privat. Kravet om klar sannsynlighetsovervekt er dermed oppfylt, jfr. Rt-2008-1409. Det er på det rene at skattyter verken i selvangivelsen for 2010 eller 2011 opplyste om fordelene ved bruk av bilen til private formål. Det er også klart at fordelene ikke ble tatt med i selskapets terminoppgaver for beregning av arbeidsgiveravgift, hvilket medførte skatte- og avgiftsmessige fordeler. Vilåårene etter ligningsloven § 10-2 og § 10-4, jfr. folketrygdloven § 24-3 for å fastsette tilleggsskatt og tillegg i arbeidsgiveravgiften er dermed tilstede.

Retten kan ikke se at det foreligger unnskyldningsgrunner som nevnt i ligningsloven § 10-3.

I tråd med hva som er gjennomgått ovenfor har retten ikke funnet feil med verken saksbehandlingen, bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen til skatteklagenemnda.

Det er ikke anført noen uenighet om selve beregningen av skatte- og avgiftsgrunnlaget.

Etter dette er skatteklagenemndas vedtak av den 12.06.2014 riktige.

Saksomkostninger

Staten ved Skatt nord her etter dette vunnet saken og har i utgangspunktet krav på full erstatning for sine saksomkostnader fra motparten, jfr. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har vurdert om tungtveiende grunner gjør det åpenbart rimelig at saksøkerne, helt eller delvis, skal fritas for dette ansvaret, jfr. tvisteloven § 20-2 (3) a), b) eller c), uten å finne at dette er tilfelle.

Advokat Haavind har levert omkostningsoppgave på til sammen kr 164.662,80,- inkl. mva. Medgått arbeidstid, inkludert etterarbeid, er oppgitt til 61,5 timer. Sum utlegg utgjør kr 10.912,80,- inkl. mva. Det har ikke fremkommet innsigelser mot omkostningsoppgaven. Oppgaven fyller lovens krav og legges til grunn ved rettens avgjørelse, da kostnadene har vært rimelige og nødvendige.

Andelen av statens omkostninger fordeles med 50 % på hver av saksøkerne fordi saken har omfattet de samme forhold for begge saksøkerne.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er omberamning av saker og øvrige gjøremål.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt nord frifinnes.*
- 2. Kjell Sverre Jakobsen dømmes til å betale Staten ved Skatt nord kr 82.331,40,- innen 2 uker fra forkynnelsen av denne dom.*
- 3. Polarvakt AS dømmes til å betale Staten ved Skatt nord kr 82.331,40,- innen 2 uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 16-025 Skatteplikt ved utleie av overnattingssted som formidles via nettbasert markedsplass

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, jf. § 5-20. Skatteloven § 7-2.

Kort referat: Ved utleie av overnattingssted via nettbasert markedsplass gjelder de ordinære regler for beskatning av utleieinntekt. Ved utleie av egen bolig eller fritidsbolig er det gitt regler om skattefritak i skatteloven § 7-2 første og annet ledd.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 9. februar 2016, avgitt 5. februar 2016.

Utleie av overnattingssted via nettbasert markedsplass består i at en privatperson (eller virksomhet) leier ut overnattingssted til bruker av et gitt nettsted/app/programvare. Den nettbaserte markedsplassen, som besørges av eier av nettsted/app/programvare, brukes til å formidle kontakten mellom kjøper og selger.

Det er ingen egne skatteregler for tjenester hvor kontakt mellom kjøper og selger formidles via nettsted/app/programvare. En må således se hen til skatteregler som gjelder for kjøp og salg av tjenester ellers. I følge skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd litra a anses fordel vunnet ved avkastning av fast eiendom utenfor virksomhet som skattepliktig inntekt. Utgangspunktet er således at inntekter fra utleie av overnattingssted er skattepliktig som kapitalinntekt. Skattesatsen for kapitalinntekt er 25 % fom. inntektsåret 2016.

Unntak fra utgangspunktet er imidlertid oppstilt for utleieinntekt fra egen bolig og fritidseiendom i skatteloven § 7-2 første og annet ledd. Av første ledd fremgår at utleieinntekter er skattefrie når eieren bruker minst halvparten av boligen til egen bruk (regnet etter utleieverdien, se nedenfor) eller når hele eller større del av boligen leies ut for inntil kr 20 000 i inntektsåret.

Når eieren bruker minst halvparten av boligen til egen bruk (regnet etter utleieverdien) er leieinntektene skattefrie. Vilkåret for skattefritak gjelder også for tomannsbolig. Utleieinntekt fra tomannsbolig vil derfor være skattefri dersom eieren selv benytter minst halvparten av hele tomannsboligen, regnet etter utleieverdien, til egen bruk.

Det er viktig å merke seg at utleieverdien ikke nødvendigvis er det samme som arealforholdet – selv om det ofte er sammenfallende. Dersom f.eks. den delen av tomannsboligen som leies ut har en høyere standard enn den delen eieren selv bor i, vil utleiedelen kunne anses å overstige halvparten av boligens utleieverdi og leieinntektene vil kun være skattefrie inntil kr 20 000 i inntektsåret.

Det presiseres at det med utleieverdi må forstås verdien på det frie marked til det formål arealene skal brukes til, se Lignings-ABC 2015/2016 "Bolig – fritaksligning" pkt. 14.9 s. 240. Leies en del av boligen ut til kortidsovernatting, hvor leieverdien kanskje er høyere enn ved ordinær boligutleie/langtidsovernatting, så vil sammenligningsgrunnlaget være utleieverdi til kortidsovernatting for den del som skattyter ikke bruker selv, og utleieverdi ved ordinær boligutleie/langtidsovernatting for den del som skattyter bor i selv.

Ved sammenligning legger en i utgangspunktet til grunn faktisk utleieinntekt for delen som leies ut, med mindre arealet som leies ut utelukkende er tiltenkt utleieformål, og samtidig fremstår som en utleiedel. I sistnevnte tilfelle må en stipulere en direkte sammenlignbar utleieverdi basert på faktisk utleieinntekt.

Sammenligningen kan illustreres med følgende tre eksempler:

Eksempel 1: Kari leier ut et rom i boligen sin til kr 800 per natt 5 netter per mnd. Rommet brukes ellers som hagestue. Utleieverdien på resterende del av Karis hus er på kr 15 000 per mnd.

I dette tilfellet vil en f.eks. kunne foreta en sammenligning av utleieverdi per mnd slik: kr 4 000 (kr 800 x 5 netter) mot kr 15 000. Således er utleieverdi på Karis del høyere, og Kari må anses for å bruke minst halvparten av boligen sin.

Eksempel 2: Kari leier ut et større rom i boligen sin til kr 1 600 per natt 10 netter per mnd. Rommet brukes ellers som hjemmekontor/hobbyrom. Utleieverdien på resterende del av Karis hus er på kr 15 000 per mnd.

I dette tilfellet vil en f.eks. kunne foreta en sammenligning av utleieverdi per mnd slik: kr 16 000 (kr 1 600 x 10 netter) mot kr 15 000. Således er utleieverdien på rommet høyere enn resterende del av boligen, og Kari kan ikke anses for å bruke minst halvparten av boligen sin.

Eksempel 3: Kari leier ut et rom i boligen sin til kr 800 per natt 15 netter per mnd. Rommet som leies ut brukes ikke av boligens faste beboere, og er innredet for utleieformål. Rommet brukes således utelukkende til utleie. Utleieverdien på resterende del av Karis hus er på kr 15 000 per mnd.

I dette tilfellet må det aktuelle rommet i huset til Kari anses som en ren utleiedel. Det må derfor stipuleres en utleieverdi som er direkte sammenlignbar med utleieverdi på den del av boligen hvor Kari selv bor.

En sammenligning per mnd vil eksempelvis bli slik: kr 24 000 (kr 800 x 30 netter) mot kr 15 000. Således er utleieverdi av rommet høyere enn resterende del av Karis bolig. Skatteplikt vil dermed oppstå dersom utleieinntektene overstiger kr 20 000 i inntektsåret.

Dersom de lovbestemte vilkårene for skattefri utleie er oppfylt, er skattefriheten absolutt og det vil ikke være tale om næringsvirksomhet. Dette innebærer at dersom man leier ut mindre enn halvparten av boligen (regnet etter utleieverdien, se ovenfor), vil leieinntektene være skattefrie. Dette gjelder også utleie gjennom nettbasert markedsplass.

Leieinntektene er også skattefrie når eieren leier ut mer enn halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, forutsatt at leieinntektene i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 20 000. Beløpsgrensen på kr 20 000 omfatter bare leieinntekter fra den perioden av et inntektsår hvor hele eller en større del av egen bolig er utleid.

Unntaksreglene kan kombineres. I tilfeller hvor eieren i en periode leier ut hele eller større deler av boligen for inntil kr 20 000 og resten av året leier ut under 50 % av boligen mens han selv bor i boligen, så vil den samlede leieinntekten være skattefri.

Overskrides imidlertid grensen på kr 20 000, vil hele leieinntekten være skattepliktig. Dette gjelder også leieinntekter som skriver seg fra en del av året hvor mindre enn halvparten av boligen, beregnet etter utleieverdi, ble leiet ut.

Av skatteloven § 7-2 annet ledd fremgår at det for fritidseiendom som eieren helt eller delvis bruker til fritidsformål, så vil utleieinntekter inntil kr 10 000 være skattefrie. Av et eventuelt overskytende beløp regnes 85 prosent som skattepliktig inntekt. Det er et vilkår at eieren benytter eiendommen i rimelig omfang over tid.

Oppfylles ikke nevnte vilkår om brukstid, vil eiendommen bli regnet som utleiehytte, jf. annet ledd annet punktum. Med utleiehytte menes en fritidseiendom som er beregnet til utleie og som ikke skal brukes av eieren. For utleiehytter inntreffer skatteplikt fra første krone, jf. skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd litra a, jf. § 7-2 annet ledd annet punktum.

Ved utleie til egen virksomhet må en besørge at utleieprisen samsvarer med markedspris. Det synes umiddelbart ikke særlig aktuelt å leie ut overnattingssted til egen virksomhet via nettbasert markedsplass. Dersom utleieinntektene ikke er skattefrie er det imidlertid ikke gitt at utleieinntektene skal beskattes som kapitalinntekt. Det kan tenkes at utleieinntektene skal beskattes som virksomhetsinntekt. Dette er tilfelle der utleieinntektene ikke kan anses som et resultat av passiv kapitalforvaltning, men som et resultat av virksomhet.

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven, så hvorvidt utleien skal anses som virksomhet beror på en konkret helhetsvurdering. Vilårene for virksomhet er at aktiviteten tar sikte på en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd, og drives for skattyters regning og risiko. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

For utleietilfellene kan en etter praksis som utgangspunkt gå ut fra at det er virksomhet å leie ut fem boenheter eller mer til bolig- og fritidsformål, men dette er ikke en absolutt regel. Også utleie i mindre omfang kan være virksomhet, se Lignings-ABC 2015/16 "Virksomhet – allment" pkt. 3.3.12 s. 1591, hvor det fremgår at: "Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyteren har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold."

Etter en konkret vurdering, kan det derfor tenkes at korttidsutleie til et stort antall besøkende kan oppfylle virksomhetsvilkårene som er nevnt over, eksempelvis der aktivitetsnivået til skattyter medfører at utleien fremstår som pensjonatdrift.

Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal for øvrig holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet.

Dersom utleieinntektene er skattepliktig, og aktiviteten ikke anses som virksomhet, skal skjema RF-1189 fylles ut og vedlegges selvangivelsen, samt at overskudd skal føres i selvangivelsen post 2.8.2 (post 2.8.3 dersom utleie av fritidsbolig), mens underskudd skal føres i post 3.3.12. Dersom aktiviteten anses som virksomhet må næringsoppgave fylles ut og vedlegges selvangivelsen.

SKN 16-026 Skatteplikten for skogsbilveglag

Lovstoff: Skatteloven § 2-32

Kort referat: Skogsbilveglag stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund og som utøver faktisk drift og virksomhet i samsvar med normalvedtektene vil kunne anses for ikke å ha erverv til formål, jf. skatteloven 2-32.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 5. februar 2016, avgitt 21. desember 2015.

Vi viser til Norges Skogeierforbund sin henvendelse i brev av 25. november 2014 samt etterfølgende korrespondanse og møte når det gjelder spørsmål om skogsbilveglag kan anses som skattefri organisasjon etter skatteloven § 2-32.

Etter det opplyste er skogsbilveglag en sammenslutning av skogeiere opprettet for å fordele kostnader mellom andelshaverne i tilknytning til bygging og vedlikehold av skogsveger. Skogsbilveglag skal således på vegne av andelseierne bygge og drifte privat veg som går over de ulike grunneierens eiendom, hvor formålet er kostnadseffektivt å bygge skogsbilveg for uttransport av tømmer og gjøre skog i vegens nytteområde tilgjengelig for en aktiv skogforvaltning.

Lagene kan være organisert som samvirkeforetak, foreninger eller tingsrettslig sameier. Norges Skogeierforbund har anbefalt medlemmene sine å organisere skogsbilveglag som samvirkeforetak, og har utarbeidet forslag til normalvedtekter. Normalvedtektene er tilpasset både samvirkeoven og vilkårene for å bli ansett som skattefri organisasjon etter skatteloven § 2-32.

Skattedirektoratets konklusjon

Skattedirektoratet finner at skogsbilveglag stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund (oversendt Skattedirektoratet den 23. november 2015) og som utøver

faktisk drift og virksomhet i samsvar med normalvedtektene vil kunne anses for ikke å ha erverv til formål, jf. skatteloven 2-32.

Skattedirektoratet vil nedenfor gi en generell vurdering av en slik organisering i tilknytning til skattefritak etter skatteloven § 2-32.

1. Lovbestemmelser

Selskapsformen "samvirkeforetak" er definert i samvirkelova § 1 annet ledd. Samvirkeforetak har eiere og er således ikke et selveiende foretak. For at det skal foreligge et samvirkeforetak må hovedformålet være å fremme de økonomiske interessene til medlemmene (dvs. eierne/deltakerne/medlemmene). De økonomiske interessene til medlemmene skal fremmes gjennom deres deltakelse i selskapet "*som avtakarar, leverandørar eller på annen liknande måte ..*".

Videre er det et krav om at avkastningen, utenom en normalforrenting av innskutt kapital, enten blir stående i selskapet eller blir fordelt mellom medlemmene (eierne/deltakerne/medlemmene) "*på grunnlag av deira andel i omsetninga med samanslutninga*", jf. samvirkelova § 1 annet ledd nr. 1. Vedtektene kan fastsette at medlemmene kan få utbetalt hele eller deler av årsoverskuddet på grunnlag av deres omsetning med foretaket, jf. samvirkeloven § 27, jf. § 26. En eventuell utdeling fra samvirkeforetaket skal således bygge på omfanget av handel mellom foretaket og deltakerne, og ikke eierandelen.

Skatteloven § 2-32 fritar fra skatteplikt "*selskap eller innretning som ikke har erverv til formål*". I dette ligger det at en ellers skattepliktig virksomhet kan bli fritatt for formues- og inntektsskatt dersom bestemmelsens vilkår er oppfylt.

Selv om samvirkeforetak etter samvirkeloven har et økonomisk formål, kan likevel vedtekter og faktisk drift være slik at aktiviteten etter en konkret vurdering oppfyller vilkårene for å være ikke-ervertmessig, se Lignings-ABC "Skattefrie institusjoner mv." pkt. 1.1.

En forutsetning for vurderingen av om en aktivitet er skattefri etter skatteloven § 2-32, er at det foreligger en virksomhet av økonomisk karakter etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Kjernen i virksomhetsvurderingen er om det drives en økonomisk aktivitet som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid slik skattyter driver.

Først hvis det foreligger en økonomisk skattepliktig aktivitet, er det aktuelt å ta stilling til om kriteriet for skattefritak er oppfylt etter § 2-32.

2. Begrensing av skatteplikt etter skatteloven § 2-32

Utgangspunktet for skattefritak er at virksomheten "*ikke har erverv til formål*", jf.

skatteloven § 2-32 første ledd. Ved vurderingen av om det foreligger et ervertmessig formål eller ikke, skal det ifølge rettspraksis tas utgangspunkt i sammenslutningens vedtektsbestemte formål, faktiske virksomhet og oppbygning. Dette omtales som hovedmomentene. I tillegg er det gjennom rettspraksis utviklet flere andre tolkningsmomenter, slik som:

- hensynet til konkurransesituasjon,
- likebehandling,
- hvordan inntektene anskaffes/finansiering av virksomheten,
- om det foreligger et ideelt formål,
- om det er anledning til å dele ut utbytte eller lignede til medlemmene.

Kommer man frem til at sammenslutningen er skattefri, er alle inntekter som realiserer det ikke-erhvervsmessige formålet unntatt fra beskatning. Har sammenslutningen også inntekter av økonomisk virksomhet som finansierer det ikke-erhvervsmessige formålet, er dette skattepliktige inntekter. Utgjør den økonomiske virksomhet mer enn 50 prosent av den totale virksomheten, vil formålet bli ansett å være ervervsmessig, og institusjonen vil ikke komme inn under skattefritaket.

Ved den konkrete vurderingen vil skogsbilveglagets faktiske drift, dvs. vurdering av hva laget rent faktisk har utøvd av aktiviteter i inntektsåret, veie tungt.

3. Normalvedtektens innhold

Norges Skogeierforbund anbefaler at skogsbilveglag organiseres som samvirkeforetak, jf. normalvedtektene § 1. Vår vurderingen bygger på normalvedtekter for skogsbilveglag organisert som samvirkeforetak.

Formålet med skogsbilveglaget er i normalvedtektene § 2 beskrevet slik:

Veglaget skal bygge og vedlikeholde en skogsbilveg fra [.....] over [.....] til [.....].

Veglaget har som formål å redusere andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer og å gjøre skog i vegens nytteområde tilgjengelig for aktiv skogforvaltning.

Foretaket driver ikke ervervsvirksomhet. Overskudd skal føres tilbake til foretaket.

Av normalvedtektene § 3 fremkommer det at eiere av skog i vegens nytteområde kan tas opp som medlemmer i veglaget. Det åpnes også for at eiere av annen landbrukseiendom eller helårsboliger i vegens nytteområde kan bli medlemmer. Videre fremgår det at eierandel i skogsbilveglaget skal følge eiendommen og ikke kan skilles fra denne.

Fordelingen av andeler mellom andelseierne i skogsbilveglaget skal fastsettes på grunnlag av den bruk eller nytte hver enkelt har av vegen, jf. normalvedtektene § 4. Fordelingen danner grunnlag for andelseiernes ansvar og rettigheter overfor veglaget og for fordelingen av anleggs- og vedlikeholdskostnader.

Normalvedtektene § 5 omhandler nærmere den enkelte andelseiers rettigheter og forpliktelser når det gjelder å stille grunn til utbygging av veger, velteplasser mv. til disposisjon.

Det økonomiske forholdet mellom andelseierne og skogsveglaget er regulert i normalvedtektene

§ 11. Av bestemmelsen fremkommer det at drift og vedlikehold skal finansieres med vegavgift fra andelseiere, samt årsavgift og bompenger fra andre brukere, jf. normalvedtektene § 11. Vegavgiften utlignes på andelseieren etter andelsfordelingen, mens størrelsen på bompenger må godkjennes av kommunen iht. veglova § 56. Vedtektene åpner således for at andre enn andelseierne kan innvilges rett til bruk av veg gjennom å betale vederlag for bruken, enten gjennom tilknytningsavgift, årsavgift eller bomavgift. Dette kan være aktuelt for hytteeiere, festeeiere, andre leietakere og i forbindelse med friluftaktiviteter.

Videre fremkommer det at dersom veglaget enkelte år går med overskudd, skal dette settes av i fond for fremtidige vedlikeholdskostnader. Skogsbilveglaget kan ikke utbetale avkastning på kapital eller gi andelseierne etterbetaling, og i henhold til normalvedtektene § 6 har heller ikke andelseierne krav på tilbakebetaling av innbetalt andel av anleggskostnader eller del av veglagets formue ved utmelding. I forslag til oppløsningsbestemmelsen i oppdaterte normalvedtekter § 16, mottatt av Skattedirektoratet den 23. november 2015 (ikke publisert i nettutgaven av vedtektene), er det ikke anledning til utdeling ved oppløsning. Eventuell formue skal ved oppløsning brukes til vedlikehold av andre felleseide skogsbilveger i område.

4. Vurderinger

I den følgende vurdering legges det til grunn at skogsbilveglaget er stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund uten adgang til utdeling til medlemmene, og at faktisk drift og virksomhet er i samsvar med normalvedtektene.

4.1. Spørsmål om det foreligger skattepliktig virksomhet

Det første spørsmålet det må tas stilling til er om skogsbilveglag driver aktivitet av økonomisk karakter som i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Herunder stilles det krav til at virksomheten er av en viss varighet og omfang, i tillegg til at det må være en økonomisk aktivitet som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid slik skattyter driver.

Det antas å kunne være stor variasjon i aktivitetens varighet og omfang i de ulike skogsbilveglagene, avhengig av størrelse og beliggenhet.

Inntekten i skogsbilveglaget vil hovedsakelig bestå av vegavgift fra andelseierne, i tillegg til bompenger/årsavgift fra andre som benytter vegen.

Vurdering av om det drives virksomhet må gjøres konkret i de enkelte tilfellene. Det antas at det vil kunne være skogsbilveglag som ikke kan anses å drive virksomhet i skattelovens forstand fordi aktiviteten er svært liten og driften ikke er egnet til å gå med overskudd over tid.

Vi legger til grunn for den videre vurdering at skogsbilveglagene driver skattepliktig virksomhet.

Dersom det foreligger virksomhet i skattelovens forstand, må det vurderes om kravene til "*ikke erverv til formål*" er oppfylt, jf. skatteloven § 2-32, 1. ledd.

4.2. Har skogsbilveglagene "*erverv til formål*"?

Som nevnt ovenfor fremkommer det følgende av forslag til normalvedtekter for skogsbilveglag:

- Formålet er å bygge og vedlikeholde en skogsbilveg, slik at andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer reduseres og å gjøre skog i egen nytteområde tilgjengelig for en aktiv skogforvaltning.
- Det er kun eiere av skog og eiere av annen landbrukseiendom eller helårsboliger i vegens nytteområde som kan bli medlemmer. Eiere og festere av fritidsboliger i vegens nytteområde kan innvilges bruksrett mot inngåelse av en særskilt avtale med veglaget og betaling av en tilknytningsavgift
- Eiendelen kan ikke skilles fra eiendommen
- Laget kan ikke utdele utbytte eller annen form for etterbetaling
- Ved oppløsning fremkommer det at andelseierne ikke får utbetalt et eventuelt overskudd

Når det gjelder det vedtektsbestemte formål er disse sammensatt og gir ikke et entydig ikke-økonomisk formål.

Skogsbilveglaget skal stå for bygging og vedlikehold av skogsbilveg over et bestemt område, med det til formål å redusere andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer og å gjøre skog tilgjengelig for skogforvaltning. Hovedformålet er, slik Skattedirektoratet ser det, å fremme den enkeltes grunneiers næringsinteresse ved å bygge og drifte veg slik at en aktiv skogforvaltning kan gjennomføres. Dette utgjør en fordel for andelstakerne og fremme deres næringsinteresser. Dette trekker isolert sett i retning av skatteplikt.

Av vedtektene fremkommer det eksplisitt at skogsbilveglaget ikke skal driver ervervsvirksomhet og overskudd skal føres tilbake til foretaket. Det ikke er mulig å dele ut et eventuelt overskudd etter normalvedtektene §§ 2, 6 og 16. Dette taler for at skogsbilveglagene ikke har erverv til formål, men er ment å drive til selvkost.

Andre momenter som inngår i vurderingen av om det foreligger et ikke ervervsmessig formål er institusjonens faktiske virksomhet og oppbygning.

Andelslaget er organisert som et samvirkeforetak, som etter samvirkeloven har et økonomisk formål. Imidlertid er det praksis for at samvirkeforetak kan komme inn under skattefritaket. Skogsbilveglag som er stiftet etter normalvedtekter som foreslått av Norges Skogeierforbund, skal sette av et eventuelt overskudd til fond for fremtidig vedlikehold og anleggsarbeider på vegen, og kan ikke utbetale overskudd til andelseierne. Det kan heller ikke utbetales avkastning på kapital, foretas etterbetaling eller tilbakebetale innbetalt andel av anleggskostnader eller del av veglagets formue ved utmeldelse. I forslag til normalvedtekter, fremlagt Skattedirektoratet 23.

november 2015, er det også foreslått en bestemmelse om at eventuell gjenværende formue skal brukes til vedlikehold av andre felleseide skogsbilveger slik at formuen ved oppløsning ikke kan utdeles til medlemmene. En slik bestemmelse vil være, etter Skattedirektoratets vurdering, en forutsetning for at skogsbilveglaget kan anses for ikke å ha erverv til formål.

Det fremkommer ikke eksplisitt av vedtektene at veglaget skal drives til selvkost, men vi antar at dette ligger som en rettesnor da det ikke er mulighet til å dele ut eventuelt overskudd eller tilbakebetale innbetalt kapital til andelseierne.

På møtet med Skattedirektoratet ble det opplyst at de årlige vedlikeholdskostnadene varierer. Det ble opplyst at grusing og grøfterens bør utføres hvert tiende år, kraftrydding hvert fjerde år og høvling hvert år. Hvis det fastsettes en noenlunde lik årlig vegavgift for andelseierne, vil det i årene hvor det ikke grøftes eller gruses genereres et overskudd som skal dekke slike kostnader et senere år. Dette vil kunne innebære en tidfestingsfordel for den enkelte andelseier, da de får fradrag på et tidligere tidspunkt enn kostnadene oppstår. Skattedirektoratet legger til grunn at inntekter og kostnader over tid utligner hverandre da det ikke er anledning til å dele ut overskudd.

Skattedirektoratet finner at en slik oppbygning gir lite incitamenter til å benytte skogsbilveglaget som et instrument for å samle overskudd/tjene penger. Momentet trekker ikke i retning av at veglaget har erverv til formål.

Når det gjelder konkurransesituasjonen, kan Skattedirektoratet ikke se at dette momentet er relevant for skogsbilveglag. Skogsbilveglagene bygger ikke veg i konkurranse med andre aktører.

I praksis er det lagt til grunn at institusjoner som fremmer medlemmenes private, økonomiske, forbruksmessige og/eller yrkesmessige interesser, anses for å ha erverv til formål. For eksempel vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved å påta seg

oppgaver som naturlig hører hjemme i enkeltmedlemmets virksomhet, men som kan løses bedre i fellesskap, være skattepliktig. Det vises til praksis rundt bl.a. servicekontorer og innkjøp/salgslag.

På den annen side er det eksempler i praksis som viser at institusjoner som isolert sett tjener som en hjelpeorganisasjon for spesielle næringsinteresser/grupper, kan være skattefrie, se Høyesteretts avgjørelser som Veritas 1 (Rt. 1955 s. 175) og Lloyd (Rt. 1958 s. 1108). Høyesterett legger avgjørende vekt på at det dominerende for institusjonenes formål er at de er samfunnsnyttige, allmenne virksomheter. De samme vurderinger og prinsipper er lagt til grunn når det gjelder institusjoner som isolert sett gir private en fordel. Private foreldredrevne barnehager er ansett for å være skattefrie under forutsetning at de er drevet til selvkost og ikke tar sikte på vedvarende overskudd, jf. Finansdepartementets uttalelse 30.4.2003, jf. Utv. 2003 s. 914. Videre er private vannverk i uttalelse fra Skattedirektoratet ansett som skattefrie. Det ble ikke lagt avgjørende vekt på at private andelsvannverk fremmet andelseiernes private økonomiske interesser, jf. Utv. 2013 s. 1735, under henvisning til den allmenntilgode verdien bak slik etablering.

Disse eksemplene viser isolert sett at institusjoner/organisasjoner kan ha aktivitet der private eller næringsinteresser oppnår en fordel uten å bli ansett for å ha erverv til formål, i tilfeller der institusjonen har en samfunnsnyttig funksjon.

Organisering av skogsbilveglag er en nødvendig og god løsning for å få til skogsdrift og fremstår ikke som en næringsvirksomhet med et sikte på vedvarende overskudd. Det er politisk ønskelig, og det er samfunnsnyttig, med en bærekraftig skogsdrift. Det kan også gis offentlig tilskudd til nybygging av skogsveier og ombygging av eksisterende skogsveier, se § 5 i forskrift om tilskudd til nærings og miljøtiltak i skogbruket av 2.4.2004 nr. 447.

Skattedirektoratet legger til grunn at skogsbilveglag der faktisk drift er i samsvar med normalvedtektene ikke er egnet til, og ikke vil bli benyttet til, å bygge opp et større skattefritt overskudd over tid enn det som er nødvendig for forsvarlig drift og vedlikehold av vegene. Da det er vedtektsbestemt at det ikke kan ytes utdeling til andelseierne er det skattemessig liten gevinst ved en slik organisering. Dette med unntak av en mulig tidfestingsfordel hvor innbetalt vegavgift er høyere enn den årlige kostnaden til vedlikehold/drift av skogsbilvegen. Dersom kostnadene ved skogsdriften for den enkelte grunneier går ned ved etablering av skogsveglag, noe som forøvrig også er et av målene med en slik felles samarbeid om utbygging og drift, vil skattemessig overskudd i næringsvirksomhet bli høyere. Organiseringen har i prinsippet samme skattemessige effekt som om grunneierne hadde bekostet bygging og vedlikehold av sin del av veien.

Skogsbilveglaget har inntekter av vegavgift fra andelseierne, årsavgift og bomavgift fra andre brukere. Av skatteloven § 2-32, 2. ledd fremkommer det at dersom organisasjon som omfattes av skattefritaket etter første ledd driver økonomisk virksomhet, er formue og inntekt av den økonomiske virksomheten skattepliktig, imidlertid slik at økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger kr 70.000.

Det avgjørende ved vurderingen av skatteplikt for den økonomiske aktiviteten er om inntektene finansierer eller realiserer formålet med skogsbilveglaget. Skogsbilveglagets formål er å gjøre skog i veiens nytteområde tilgjengelig for skogdrift. Skattedirektoratet ser det slik at å anlegge og drive skogsbilveg for andre enn andelseierne vil ligge utenfor formålet og en eventuell skattefri aktivitet. Inntekten fra annen økonomisk aktivitet og fra andre enn andelseierne vil normalt være inntekter som finansierer skogsbilveglagets drift, ikke inntekter fra aktivitet som realiserer formålet. Slike inntekter er skattepliktig når omsetningen overstiger kr 70.000. Utgjør inntekter mer enn 50 prosent av totale inntekter, vil skogsbilveglaget kunne bli ansett for å ha erverv til formål og ikke komme inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32, 1. ledd.

4.3. Avslutning

Slik Skattedirektoratet ser det, er ikke organiseringen et egnet instrument til å bygge opp skattefrie inntekter eller formue for andelseierne, fordi det ikke er anledning til å dele ut av overskudd eller innbetalt andelsvederlag eller tilbakebetale gjenværende formue ved oppløsning. Organiseringen av skogsbilvegbygging i veglag er ikke gjort for å gå med overskudd, men for å oppnå en hensiktsmessig organisering av vegbygging/vedlikehold av skogsbilveg.

Et skogsbilveglag med vedtekter tilsvarende normalvedtektene og som er drevet i tråd med normalvedtektene vil kunne falle inn under skattefritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32. Direktoratet peker særlig på at det ikke er et ervervsmessigformål som ligger til grunn for

virksomheten, og at kostnadene til vegutbygging ville vært fradragsberettigede kostnader også dersom hver enkelt grunneier hadde kunnet bygge egen veg.

Imidlertid påpeker vi at i tilfeller hvor skogsbilveglaget driver økonomisk virksomhet som ikke realiserer formålet, må det vurderes skatteplikt for inntektene av dette, og eventuelt hvorvidt dette kan medføre at skogsbilveglaget har karakter av erverv til formål. Inntekt fra andre enn andelseierne vil være et moment for skatteplikt. Hvis slike inntekter overstiger 50 prosent av inntektene, vil ikke foretaket komme inn under skattefritaket. Hvis slike inntekter er mindre enn 50 prosent, vil de være skattepliktige etter § 2-32, 2. ledd hvis de overstiger kr 70 000.

Skattedirektoratet presiserer at for å komme inn under skatteloven § 2-32 må vedtektene ikke gi rom for årlige utdelinger og det må fremgå at ved oppløsning skal eventuell kapital tilfalle formålet, slik som det fremkommer av normalvedtektene fremlagt for Skattedirektoratet 23. november 2015.

SKN 16-027 Skattedirektoratet endrer praksis ved dispensasjoner fra plikten til å foreta forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til advokater

Lovstoff: Skattebetalingsforskriften § 5-6-40

Kort referat: Skattedirektoratet endrer praksis fra og med 2016 ved dispensasjoner fra plikten til å foreta forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til advokater. Dispensasjoner etter skattebetalingsforskriften § 5-6-40 vil ikke lenger gjelde styrehonorarer etc. til ansatte advokater i advokatfirmaer. Det vil kun gis fritak fra plikten til forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til partnere i advokatfirmaer.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 9. februar 2016, avgitt 20. januar 2016.

Etter skattebetalingsforskriften § 5-6-40 kan Skattedirektoratet etter søknad gi helt eller delvis fritak fra plikten til å foreta forskuddstrekk i vederlag for enkelte tjenesteytelser når trekk vil være praktisk vanskelig å gjennomføre. Etter denne bestemmelsen har Skattedirektoratet gitt individuelle dispensasjoner fra trekkplikten i styrehonorarer, godtgjørelser som medlem av representantskap, utvalg, honorarer som voldgiftsdommer o.l. til partnere og/eller ansatte advokater i advokatfirmaer der det ville medføre regnskapsmessige komplikasjoner for advokatfirmaet.

Skattedirektoratet har endret praksis slik at dispensasjoner ikke lenger gjelder styrehonorarer etc. til ansatte advokater i advokatfirmaer. Det vil kun gis fritak fra plikten til forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til partnere i advokatfirmaer.

Dispensasjoner som tidligere er gitt for styrehonorarer etc. til ansatte advokater gjelder ut 2015.

SkN 16-028 Forbud mot dobbeltbeskatning og skattemessig behandling av ulike situasjoner

Kort referat: Skattedirektoratet redegjør i denne uttalelsen for hvordan etaten skal forholde seg til ulike typetilfeller hvor dobbeltbeskatning kan foreligge.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 23. februar 2016, avgitt 22. februar 2016.

Skattedirektoratet redegjør i denne uttalelsen for hvordan etaten skal forholde seg til ulike typetilfeller hvor dobbeltbeskatning kan foreligge.

Skattedirektoratet har ved sine vurderinger sett hen til at det gjelder et prinsipp i norsk rett om at samme inntekt ikke skal skattlegges to ganger hos samme skattyter, jf. Rt. 2015 s. 982 (Utv. 2015 s. 1639). Direktoratet viser også til tidligere prinsipputtalelser og lovreguleringen om utbyttebeskatning av kreditt som ytes fra selskap til personlig aksjonær i sktl. § 10-11 fjerde til sjetzte ledd, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.1.

Det som blir sagt om aksjeselskap/aksjonær gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap/deltaker så langt det passer.

Tilbakebetaling av ulovlig utbytte

Det forekommer at aksjonærer mottar helt eller delvis vederlagsfrie overføringer fra selskapet uten at dette er behandlet som skattepliktig utbytte. Det kan f.eks. være ulovlige utdelinger etter aksjeloven, overføring av varer og tjenester til underpris mv. Slike overføringer vil være skattepliktig som utbytte etter sktl. § 10-11 annet ledd, uavhengig av den form som er valgt.

Hvis aksjonæren tilbakefører en beskattet utdeling til selskapet, er det i praksis lagt til grunn at et tilsvarende beløp skal kunne deles ut senere uten skattlegging etter sktl. § 10-11 annet ledd. Om de nærmere vilkår, se Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2013 s. 236 og Lignings-ABC 2015/16 emnet Lån fra arbeidsgiver/eget selskap, pkt. 6.4.3. Tilbakebetaling kan også skje ved at det besluttes utdelt et utbytte med et tilsvarende beløp som motregnes mot fordringen på tilbakeføring, uten at det nye utbyttet beskattes. Skjer tilbakebetaling uten at det foretas slik motregning, legger Skattedirektoratet til grunn at tilbakebetalingen skal behandles som innbetalt kapital, og legges til inngangsverdien på aksjene. Tilbakebetalingen får da også betydning for skjermingsgrunnlaget. Realiseres aksjene uten at det er foretatt noen utdeling uten beskatning, vil den oppjusterte inngangsverdien bli lagt til grunn ved beregning av gevinst/tap.

At tilbakebetaling av skattlagt utbytte behandles som innbetalt kapital samsvarer med den nye regelen i sktl. § 10-11 sjetzte ledd om utbyttebeskatning av kreditt som ytes fra selskap til personlig aksjonær.

Endret tilordning av inntekt

I noen tilfeller blir den skatterettslige tilordningen av inntekt endret i forhold til det skattyter opprinnelig har lagt til grunn. Inntekt som har tilflytt eget selskap blir f.eks. omklassifisert til lønnsinntekt, og skattlagt på aksjonærens hånd. Slikt har i praksis forekommet i ulike varianter. Se f.eks. Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2009 s. 1116.

Når aksjonæren er skattlagt for et beløp som har tilfalt selskapet, skal han skattemessig anses for å ha innbetalt utbyttebeløpet til selskapet. Beløpet tillegges inngangsverdien på aksjene og behandles som innbetalt kapital.

Skjønsmessig fastsetting etter sktl. § 13-1

Hvor skattemyndighetene foretar forhøyelse av inntekt etter sktl. § 13-1, typisk hvor et vederlag for en vare eller tjeneste ved salg mellom nærstående er lavere enn omsetningsverdien, skal det som utgangspunkt foretas en tilsvarende endring hos den annen part, se Lignings-ABC 2015/16 emne: Tilsidesettelse, pkt. 7.5. Hvis kostnaden er fradragsberettiget for den annen part, vil denne normalt gis et tilsvarende fradrag. Er det overført driftsmidler, vil den korresponderende rettingen medføre en forhøyet inngangsverdi. Hvis en personlig aksjonær selger aksjer til underpris til sitt eget aksjeselskap, vil aksjonæren få et inntektstillegg. Også her får kjøperselskapet oppjustert inngangsverdien, men pga. fritaksmetoden vil en ev. gevinst uansett være skattefri.

Har en aksjonær foretatt en verdioverføring til selskapet vederlagsfritt eller til underpris, vil det ved senere utdeling til aksjonæren oppstå spørsmålet om et beløp tilsvarende tidligere beskattet underpris kan deles ut uten ytterligere beskatning. I retts- og ligningspraksis er det lagt til grunn at et utbytte er skattepliktig selv om det tidligere er foretatt uformelle innskudd med beskattede midler. Se f.eks. Rt. 1938 s. 825 (Utv. II s. 808), uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1995 s. 468 og BFU 12/2013. Noen reell dobbeltbeskatning oppstår etter Skattedirektoratets oppfatning ikke i disse tilfellene. Det skattemessige resultatet er her en konsekvens av hvordan aksjonæren har valgt å tilføre midler til selskapet og av de skattereglene som gjelder for slike uformelle aksjonærtinskudd. Ved et slikt aksjonærtinskudd blir midlene ensidig overført til selskapet med endelig og bindende virkning, i motsetning til en kapitalforhøyelse hvor aksjonæren får rettigheter knyttet til innskuddet. Skulle skattyter kunne motta et beløp tilsvarende det skjønsmessig fastsatte vederlaget uten beskatning, ville det i realiteten innebære en omgjøring av den foretatte privatrettslige disposisjon. Dette kan ikke gjøres med virkning for beskatningen. Anvendelsen av sktl. § 13-1 har ikke i seg selv noen virkning for det privatrettslige forholdet mellom partene og den skattemessige behandlingen av andre transaksjoner, jf. Lignings-ABC emne: Tilsidesettelse, pkt. 7.5. Den omstendighet at beskatningen ble annerledes enn det aksjonæren hadde regnet med, endrer ikke på dette.

Endring av ligning

Skattemyndighetene har en selvstendig plikt til å påse at ulovlig dobbeltbeskatning ikke finner sted. Dette gjelder også hvor skattyter kan bebreides for at dobbeltbeskatningssituasjonen oppsto, f.eks. ved å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Anmoder skattyter om endring av en ligning som er i strid mot forbudet mot dobbeltbeskatning, gjelder de vanlige frister for endring av ligning i lignl. § 9-6. Hvis ligningen er basert på riktig faktum, kan treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2 være til hinder for endring av ligningen. Tas saken opp innenfor fristene i lignl. § 9-6, må hensynet til å unngå dobbeltbeskatning veie tungt ved vurderingen etter lignl. § 9-5 nr. 7.

Ved inntektsfastsettingen må skattekontoret først vurdere hva som er riktig tilordning og tidfesting i den aktuelle saken og som hovedregel gjennomføre ligningen i henhold til dette. Vurderes det en inntektsøkning for ett år (år 1), og det viser seg at den samme inntekten allerede er beskattet i et annet år (år 2), kan ikke inntektsøkning for år 1 gjennomføres uten at det tas hensyn til at inntekten allerede er beskattet i år 2. En slik endring angår i realiteten begge inntektsår. Dobbeltbeskatning bør unngås ved at man også tar ligningen for år 2 opp til endring og foretar en tilsvarende inntektsreduksjon for det året. Om nødvendig skal skattekontoret ta opp endringssak for dette året av eget initiativ, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b, jf. § 9-5 nr. 7. Alternativt må man ved behandlingen av endringssaken for år 1 ta hensyn til at hele eller deler av beløpet allerede er skattlagt i år 2. Denne fremgangsmåten er særlig aktuell hvor fristene for endring av ligning er utløpt for år 2. Hvis ligningen for år 2 er basert på et riktig faktum, gjelder treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 a for endring av ligning for dette året.

SKN 16-029 Beregning av personinntekt ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk - behandling av restsaldo på gevinst- og tapskonto.

Lovstoff: Skatteloven § 12-11.

Kort referat: Skattedirektoratet har fått spørsmål om beregning av personinntekt og behandlingen av restsaldo på gevinst- og tapskonto ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, jamfør skatteloven § 12-11 fjerde ledd. Gevinst av salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som er innvunnet før 1. januar 2016 skal inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt selv om deler av gevinsten tidfestes senere. Gevinst av salg av tomt fra alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som ikke oversteg kr 150 000 og som er innvunnet før 1. januar 2016 inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 11. februar 2016, avgitt 10. februar 2016.

Fra og med inntektsåret 2016 skal gevinst av realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk ikke inngå i personinntektsgrunnlaget for enkeltpersonforetak etter skatteloven ny § 12-11 fjerde ledd. I denne forbindelse har vi fått spørsmål om lovendringen omfatter restsaldo på gevinst- og tapskonto som skriver seg fra gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk før 2016.

Utgangspunktet for beregning av personinntekt er "*alminnelig inntekt fra virksomheten ...*", jf. sktl. § 12-11 første ledd. Det skal så gjøres korrigeringer som fremgår av de følgende ledd.

I en uttalelse av 14. november 2005 har Finansdepartementet tolket denne bestemmelsen slik at den omfatter "*den alminnelige inntekten, slik den fremkommer det enkelte år på grunnlag av skattelovens bestemmelser*". Det er med andre ord den virksomhetsinntekten som er tidfestet det

enkelte år som skal inngå i personinntekten. Ved innføringen av skjermingsmodellen skulle inntekts- og fradragføring fra gevinst- og tapskontoen inngå i personinntekten fordi det ikke var noen regel som unntok slike gevinster fra personinntektsgrunnlaget. At slik inntekt før 2005 ikke inngikk i beregnet personinntekt etter delingsmodellen var ikke avgjørende.

Skatteloven ny § 12-11 fjerde ledd lyder:

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

Unntaket knytter seg til "realisasjon" som er en innvinningsbegivenhet. Ordlyden tilsier at bestemmelsen ikke får anvendelse for gevinst som er innvunnet før bestemmelsen trådte i kraft. For gevinster som er innvunnet før 2016 men som tidfestes i 2016 eller senere, gjelder hovedregelen i første ledd, slik at disse gevinstene skal inngå i personinntektsgrunnlaget.

Samtidig med at vi fikk den nye § 12-11 fjerde ledd, ble den tidligere § 12-11 fjerde ledd opphevet. I følge denne bestemmelsen skulle det ikke beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig gårdsbruk eller skogbruk når gevinsten ikke oversteg kr 150 000. Opphevelsen innebærer at slike gevinster inngår i personinntekten. På samme måte som før 2016 vil inntektsført beløp fra gevinst- og tapskonto i utgangspunktet inngå i "alminnelig inntekt fra virksomheten" etter første ledd. Fra 2016 er det ingen bestemmelse som gir anvisning på at inntekt som er innvunnet før ikrafttredelsen skal holdes utenfor personinntektsgrunnlaget. Den tolkning som departementet la til grunn i 2005 kan tilsi at inntekten inngår i personinntekten selv om den ble innvunnet på et tidspunkt hvor slik inntekt ikke skulle inngå i personinntekten.

Av forarbeidene til den tidligere § 12-11 fjerde ledd fremgår det at det er "*samlet årlig gevinst*" som er under kr 150 000 som skal unntas, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 25.3. Beløpsgrensen knytter seg altså til gevinst som var innvunnet det enkelte år og ikke til den inntektsførte del av gevinsten. Lignings-ABC gir heller ikke grunnlag for en annen forståelse, se f.eks. Lignings-ABC 2015/16 s. 452 pkt. 4.3.2. Når bestemmelsen ga anvisning på at den årlige gevinsten i bestemmelsens levetid skulle holdes utenfor personinntektsberegningen, må første ledd tolkes innskrenkende i lys av dette. Årlig gevinst som ikke overstiger kr 150 000 og som er innvunnet før 2016, skal dermed holdes utenfor personinntektsgrunnlaget.

Ved innføringen av nye skattebestemmelser vil det normalt være avgjørende for beskatningen om inntekten er innvunnet før eller etter ikrafttredelsen. Det må kreves særlige holdepunkter for skatteplikt for inntekter som er innvunnet tidligere, men som tidfestes etter ikrafttredelsen, se Zimmer, Lærebok i skatterett (2014) s. 126. Tilsvarende gjelder for fradrag. § 12-11 første ledd kunne gi holdepunkter for dette i 2005, da bestemmelsen ble innført, og hvor det ikke var noen unntaksbestemmelse som måtte gå foran.

I dette tilfellet kan vi ikke se at det er slike holdepunkter. Beløpsgrensen i den tidligere § 12-11 fjerde ledd knytter seg til innvinningen av inntekt, og da må det også være avgjørende ved overgangen til beregning av personinntekt. Ved overgangen fra beregning av personinntekt etter den nye § 12-11 fjerde ledd, må det på samme måte være avgjørende om gevinsten er innvunnet på et tidspunkt hvor slik inntekt skulle inngå i personinntekten.

De løsningene som det er gitt anvisning på ovenfor støttes av forutberegnelighetshensyn og rimelighetshensyn. En skattyter som solgte i 2015 med en gevinst som var mindre enn kr 150 000, har en berettiget forventning om at gevinsten ikke skal inngå i personinntektsgrunnlaget. Det vil også være i strid med formålet med reglene om gevinst- og tapskonto om det blir skatteplikt i et slikt tilfelle. Reglene om gevinst- og tapskonto skal gi mulighet til å velge utsatt inntektsføring. Det vil være liten hjelp i dette hvis konsekvensen blir at skattebelastningen blir langt hardere hvis han velger utsatt inntektsføring. Vi kan heller ikke se at en skattyter som solgte gårdsbruket på et tidspunkt hvor gevinsten inngikk i personinntektsgrunnlaget, skal ha en berettiget forventning om å unngå personinntekt på den resterende del av gevinsten.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 16-030 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 andre ledd og § 2-38 andre ledd bokstav a

BFU 12/2015 fra Skattedirektoratet publisert 25. februar 2016, avgitt 10. desember 2015.

Saken gjaldt restrukturering av konsern, med rendyrking av virksomhet i egne selskaper. Det skal først gjennomføres en skattepliktig fisjon, og Skattedirektoratet konkluderte med at tapet som ville oppstå ved denne fisjonen ville være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 andre ledd. Kapitalnedsettelsen ved fisjonen, med utdeling til aksjonæren, vil bli ansett som lovlig utdelt utbytte på aksjonærens hånd og omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 andre ledd bokstav a.

Skattedirektoratet konkluderte til slutt med at de to transaksjonsledd som ble vurdert, en fisjon med etterpåfølgende salg av aksjer, ikke ville bli rammet av ulovfestet gjennomskjæring.

[Les hele den bindende forhåndsuttalelsen som PDF her BFU 12-2015.pdf](#)

SKN 16-031 Bolig - skattemessig behandling av utleieinntekter og gevinst

Lovstoff: skatteloven § 7-2 (1) jf § 5-20 første ledd bokstav a og 9-3 (2) og (3) jf § 5-1 annet ledd

Kort sammendrag: Skattyter ber om en bindende forhåndsuttalelse med spørsmål om skattemessig behandling av leieinntekter i forbindelse med planlagt utleie av enhet i hans bolig i Lillevik og skattemessig behandling av gevinst ved senere salg av enheten. Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, konkluderte Skattedirektoratet med at boligen ikke var å anse som en tomannsbolig i skattemessig forstand, men to eneboliger i rekke (kjedet enebolig). Av den grunn ville både utleieinntekten fra den boenheten han ikke bodde i og gevinst ved senere realisasjon av den utleide boenheten være skattepliktig.

BFU 11/2015 fra Skattedirektoratet publisert 25. februar 2016, avgitt 25. september 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Skattyter eier en eiendom i Lillevik kommune. Eiendommen ble kjøpt som råtomt i 2013 og det er en bolig under oppføring, som ifølge innsender vil bli ferdigstilt 1. desember 2015.

Boligen er ifølge innsender en kjedet tomannsbolig/atriumhus med to boenheter under oppføring. Ved ferdigstilling ønsker skattyter å leie ut den ene enheten og eventuelt også senere selge denne enheten.

Innsender har opplyst at byggesaken i samråd med saksbehandler i Lillevik kommune først ble meldt som oppføring av en tomannsbolig. Søknaden ble senere endret etter en naboklage, da det ble påpekt at byggesaken teknisk sett gjelder to eneboliger i rekke (kjedet enebolig).

I vedlegg til saken (eiendomsinformasjon) er bygningen derfor klassifisert som kjede/atriumhus og det er angitt at det er to bygninger på eiendommen.

Ifølge innsender består bygningen på eiendommen av én huskropp hvor de to boenhetene er forbundet sammen med en dobbel garasje. Bygningen står på samme gårds- og bruksnummer og den er ikke seksjonert. Det er ikke tilgang til enhetene direkte mellom og fra garasjene.

Skattyter skal bruke boenhet 1 som egen bolig og vurderer å leie ut boenhet 2 sammen med en garasjeplass.

Skattyter ønsker skattekontorets vurdering av om han kan leie ut den ene boenheten (boenhet 2) med en garasjeplass innenfor reglene om skattefri utleie av egen bolig (skatteloven § 7-2(1)).

Videre ønsker skattyter skattekontorets vurdering av om han (etter at vilkårene om botid er oppfylt) kan selge den ene boenheten (boenhet 2), eventuelt med garasjeplass innenfor reglene om skattefritt salg av egen bolig (skatteloven § 9-3(2) og (3)).

Innsender anfører at etter skatteloven § 7-2 (1) bokstav a er inntekt ved utleie av egen bolig skattefri forutsatt at eieren benytter minst halvparten av boligen til eget bruk regnet etter utleieverdi. Dersom vilkårene er oppfylt skal boligen således fritakslignes. Det er bare skattyters «egen bolig» som skal fritakslignes, og spørsmålet er derfor om boenhet 2 som vurderes utleid kan sies å inngå i skattyters egen bolig.

Etter skatteloven § 9-3(2) gjelder det skattefritak for gevinst (og tap er ikke fradragsberettiget) ved realisasjon av boligeiendom, såfremt (i) eieren har eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjon finner sted (avtales) og (ii) eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de siste to årene før realisasjonen.

Det er presisert i skatteloven § 9-3(3) bokstav a at skattefritaket gjelder tilsvarende for utleid boligeiendom, forutsatt at eieren har brukt minst halvparten av bygningen regnet etter utleieverdi som egen bolig.

Skattyter oppfylder ikke kravene til eier- og botid på tidspunktet for denne anmodningen, men spørsmålet er om boenhet 2 kan selges skattefritt etter ovennevnte bestemmelser når disse

vilkårene er oppfylt. Slik innsender vurderer saken, er også her spørsmålet om boenhet 2 må ses på som en del av skattyters egen bolig og inngå i denne.

Slik innsender ser det blir vurderingen altså den samme med hensyn til om begge boenhetene skal fritakslignes etter skatteloven § 7-2(1) bokstav a, og med hensyn til om boenhetene kan selges med skattefritak for gevinst etter bestemmelsen i skatteloven § 9-3(2) og (3).

Spørsmålet er ifølge innsender således om eiendommen skal se på som én boligeiendom, eller to selvstendige boligeiendommer.

Innsender er av den oppfatning at det for det første er klart at det dreier seg om én bygning på ett og samme gårds- og bruksnummer og bygningen er ikke seksjonert.

Innsender mener da at så lenge enhetene ikke er fysisk atskilt, er det ikke avgjørende at det er snakk om to boenheter og det er heller ikke avgjørende at eiendommen er oppført med to bygninger i matrikkelen. Som nevnt innledningsvis var utgangspunktet for byggesaken at det dreide seg om en tomannsbolig, og det kan da ikke få betydning for den skattemessige vurderingen at byggesaken ble endret til å gjelde kjedet enebolig etter naboklage.

Det grunnleggende utgangspunktet når det gjelder eiendommer med én (useksjonert) bygning er ifølge innsender at bygningen skal vurderes under ett, se Lignings-ABC 2014/15 s. 231 - 232 (pkt. 14.1.2):

"Hvis en del av en bygning som skattyter eier dels benyttes til eget boligbehov og dels til andre formål, for eksempel utleie, er spørsmålet om hele bygningen eller bare en del av den skal inngå i fritaksligningen. Som utgangspunkt må en ikke-seksjonert bygning/kompleks som fysisk sett naturlig må karakteriseres som én bygning, ses under ett ved vurderingen av om utleieinntektene er skattefrie. Unntaksvis kan bygningen bestå av selvstendige enheter, slik at bare en del av bygningen kan anses som skattyters «egen bolig». De aktuelle delene må da vurderes for seg. Se for eksempel LRD 3. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1019 og LRD 24. september 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1599. (I begge dommene ble to boligheter som stod på forskjellige bruksnumre, men som var knyttet til hverandre med felles vegg, ansett som selvstendige boligeiendommer.)

Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én boligeiendom, må anses som én boligeiendom, med mindre de er seksjonert. Det har ingen betydning for vurderingen om de ligger på hvert sitt gårds- og bruksnummer når det er samme eier(e).

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som en egen eiendom."

Et viktig å poeng ifølge innsender er også at man ikke kan disponere juridisk over de enkelte boenhetene slik situasjonen er nå, fordi bygningen står på samme gårds- og bruksnummer, og bygningen ikke er seksjonert. Således kan man ikke pantsette eller overføre hjemmelen til en av enhetene, uten at det gjelder en ideell andel av hele eiendommen.

Dommene som er referert i sitatet over er etter innsenders vurdering av mindre interesse for denne sak, ettersom disse enhetene sto på forskjellige bruksnumre. I saken fra 2008 var det snakk om oppdeling av et vertikaldelt bolighus ved fradeling av grunn, der tomtegrensen ble lagt i veggskillet mellom de to boligene. Oppdelingen medførte at det ble etablert to selvstendige og separate boligeiendommer, som hver kunne disponeres både faktisk og rettslig. Retten vurderte det slik at dette måtte behandles på samme måte som oppdeling ved seksjonering, slik at enheten ble vurdert som selvstendige boliger.

I saken fra 2002 ble det også lagt vekt på at eiendommen var bebygget og oppdelt med tanke på at enhetene skulle kunne selges hver for seg, og det vesentlige for retten var at enhetene i den saken var bygget over to separate bruksnumre. Det er altså ikke tilfellet her.

Fordi det er snakk om en huskropp med to boenheter på samme gårds- og bruksnummer, der bygningen ikke er seksjonert, mener innsender derfor at de to boenhetene i bygningen ikke kan anses som selvstendige boligeiendommer. Det er således ikke grunnlag for å fravike utgangspunktet om at ikke-seksjonerte bygninger som henger fysisk sammen skal vurderes under ett.

I relasjon til rettspraksis som nevnt over, er det ifølge innsender helt vesentlig at man ikke kan disponere rettslig over den enkelte boenhet for seg. Skattyter kan riktignok leie ut enhetene, men han kan ikke disponere over enhetene hver for seg når det gjelder disposisjoner som trenger rettsvern ved registrering i Grunnboken. Han kan således ikke oppta lån med sikkerhet

(pant) i den enkelte enhet, og heller ikke over hjemmelen til én enkelt enhet. For at skattyter skal kunne oppta lån med pant i enhetene eller selge enhetene uavhengig av hverandre, må derfor bygningen seksjoneres. I lagmannsrettsdommene som Lignings-ABC henviser til, var det som nevnt et vesentlig poeng at enhetene stod på forskjellige bruksnumre, slik at de kunne disponeres over hver for seg. Det er ikke tilfellet i denne saken, og da mener innsender at dette må ses på som én boligeiendom. Innsender gjentar da også at det er snakk om enheter som henger fysisk sammen i én huskropp.

Når det gjelder spørsmålet om utleieverdi, mener innsender at ettersom boenhetene er helt identiske hva gjelder størrelse, må det legges til grunn at også utleieverdien av boenhetene er identiske. Når skattyter benytter den ene boenheten selv, benytter han derfor minst halvparten av boligen til egen bruk.

Innsender presiserer da at det avgjørende er at de to boligdelene må sies ha å ha identiske utleieverdier i det frie markedet, og at eventuell annen faktisk bruk av enheten som leies ut enn bruken av skattyters egen boligdel ikke har betydning. Det kan vises til Gulating lagmannsretts dom 4. mars 2015 (som ikke er anket), som klart bygger på at vurderingen av utleieverdien skal skje med utgangspunkt i verdien av egen og utleid del i det samme markedet.

Innsender mener på bakgrunn av ovennevnte at enhetene må ses på som én boligeiendom. Ettersom den delen av eiendommen som skattyter planlegger å benytte selv utgjør minst halvparten av den samlede utleieverdien, mener innsender at konklusjonen må være at boligen skal fritakslignes, slik at skattyter kan leie ut boenhet 2 (med én garasje) skattefritt etter skatteloven § 7-2(1).

På samme måte mener innsender at siden enhetene må ses samlet som én boligeiendom, vil gevinst ved realisasjon av den ene boenheten (boenhet 2) falle inn under skattefritaket for salg av egen boligeiendom, forutsatt at det øvrige vilkårene er oppfylt (bo- og eiertid), og tap er tilsvarende ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-3(2) og (3). Dette innebærer samtidig etter innsenders oppfatning at den aktuelle boenheten kan selges skattefritt innen ett år etter eventuell Seksjonering av bygningen.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om inntekt ved utleie av den boenhet i skattyters bolig i Lillevik kommune, som han ikke selv bor i, vil falle inn under reglene om fritaksligning, jf. skatteloven § 7-2 (1), eller om utleieinntektene vil være skattepliktige, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a.

Det skal videre tas stilling til om gevinst ved realisasjon av denne boenheten faller inn under skattefritaket for salg av egen boligeiendom jf. skatteloven § 9-3 (2) og (3), eller om gevinsten vil være skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

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(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Regelverk – konkret vurdering

Utleie

Skattedirektoratet bemerker at etter skatteloven § 5-1 første ledd er fordel vunnet ved kapital skattepliktig inntekt. Som "fordel vunnet ved kapital" anses avkastning av fast eiendom, herunder leieinntekter, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a.

Av skatteloven § 7-2 følger imidlertid skattefritak for utleieinntekt fra egen bolig på nærmere angitte vilkår. Dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, skal boligen fritakslignes, noe som innebærer skattefrihet for utleieinntekten. Dersom vilkårene for fritaksligning ikke vil være oppfylt, er nettoinntekt ved utleie skattepliktig og boligen skal regnskapslignes.

Det følger av skatteloven § 7-2 at:

- (1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når*
 - a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.*
 - b. hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20.000 kroner i inntektsåret.*

(2)

(3) ...

Det er skattyters "egen bolig" som kan fritakslignes, jf. skatteloven § 7-1 første ledd og § 7-2. Når det skal vurderes om minst halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, er benyttet av eieren til egen bruk, jf. skatteloven § 7-2, må det tas stilling til hvilke deler av en eiendom som skal inngå ved denne beregningen. Spørsmålet kan oppstå hvor det på en eiendom kun er plassert én bygning og hvor det på en eiendom er plassert flere bygninger i nærheten av hverandre.

Skattyters eiendom består av to bygninger med hver sin boenhet (familieleilighet) og disse to boenhetene er kjedet sammen med en dobbel garasje. Bygningen er ikke seksjonert. Det sentrale spørsmålet i nærværende sak er hva som inngår i skattyters "egen bolig".

Utleie av en bygning eller en del av en bygning som ikke anses å høre med til skattyters "egen bolig", omfattes ikke av reglene om skattefritak for utleieinntekter.

Spørsmålet blir etter dette om bygningen på skattyters eiendom skal anses som én boligeiendom (en tomannsbolig), som skal fritakslignes, eller to selvstendige boligeiendommer. Anses bygningen som to selvstendige boligeiendommer, vil nettoinntekt ved utleie av den boenheten som skattyter ikke selv bor i (boenhet 2) være skattepliktig.

Skatteloven har ingen definisjon av hva som er å anse som tomannsbolig og forarbeidene gir heller ingen nærmere veiledning. Lignings-ABC 2014/2015 har på side 227, se pkt 2.2, følgende beskrivelse av en tomannsbolig:

"Som tomannsbolig anses en boligeiendom med to familieleiligheter. Skatteloven inneholder ingen særskilte bestemmelser om tomannsbolig, bortsett fra i § 7-1 første ledd bokstav a hvor denne boligtypen inngår i listen over hvilke typer boliger som omfattes av skattefritaket for eiers egen bruk. Begrepet "tomannsbolig" har imidlertid betydning for avgrensningen mot flermannsbolig som aldri omfattes av skattefritaket for utleieinntekter, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd..."

Det er også lite rettspraksis på området og ingen tilsvarende vår sak, men i lagmannsrettsak inntatt i Utv. 8-9/08 side 1600 fremgår følgende under "lagmannsretten bemerker":

"Begrepet "tomannsbolig" kom inn i skatteloven i 1976. Som begge parter har påpekt, er dette begrepet ikke nærmere definert i loven og forarbeidene gir heller ikke noen nærmere veiledning. Det er nærliggende å anta at lovgiver den gang hadde de tradisjonelle tomannsboligene i tankene der eieren enten bodde i den ene etasjen og leide ut den andre, eller at det var etablert et sameie med ideelle eierandeler i grunn og påstående bebyggelse.

...

Det foreligger ikke rettspraksis som gir direkte veiledning for et tilfelle som det foreliggende. Ved tolkingen legger lagmannsretten til grunn at det må foretas en samlet vurdering av relevante momenter. I den sammenheng vises til Borgarting lagmannsrettsdom i sak LB-2001-1418 hvor det sentrale retsspørsmålet var et annet enn i saken her, men hvor problemstillingen var om det dreide seg om en tomannsbolig eller to separate boligeiendommer."

I praksis er tomannsbolig i ulike sammenhenger definert som "et hus med to boliger som henger sammen". En tomannsbolig kan være vertikaldelt eller horisontaldelt. I en vertikaldelt tomannsbolig ligger boligene ved siden av hverandre og i en horisontaldelt tomannsbolig ligger

boligene overhverandre i hver sin etasje. Boliger deles enten av etasjeskiller eller av en felles vegg.

Tomannsbolig omfattes bl a av Husbankens definisjon av småhus og beskrives som følgende:

"Småhus er boliger som fysisk er bundet sammen ved at det er minst en felles vegg, eventuelt felles gulv/tak med naboboligen. Dette vil typisk være rekkehus og tomannsboliger."

Bygningen på skattyters eiendom er imidlertid bundet sammen med en mellombygning – en dobbel garasje – og faller derfor ikke naturlig inn under den alminnelige definisjonen av en tomannsbolig.

Det fremgår av skattyters anmodning, herunder den vedlagte eiendomsinformasjonen, at bygningen er i Kartverkets matrikkel klassifisert som kjede/atriumshus, og det er angitt at det er to bygninger på eiendommen. Bygningene har også forskjellig husnummer 15 og 17 og de er i Kartverkets oversikt registrert med ulikt bygningsnummer.

Av Kartverkets føringsinstruks for matrikkelen (basert på NS 3457) fremgår det følgende om denne bygningstypen:

"Kjedehus inkl. atriumhus

Kjedehus har vertikale boligskiller der de enkelte boligenhetene er kjedet sammen med mellombygninger, ofte garasjer eller boder. Et kjedehus må bestå av minimum 2 boliger, den enkelte bolig har ofte 1-3 etasjer og separat inngang. Hver enkelt del skal ha eget bygningspunkt i matrikkelen. Kjedehus benevnes også ofte som eneboliger i kjede."

Føringsinstruksen gir en god beskrivelse av skattyters bygning, som både teknisk og faktisk fremstår som to separate eneboliger. Den bygningsmessige løsningen med å binde to boenheter sammen med en dobbel garasje, innebærer i og for seg at boenhetene ikke er fysisk atskilt. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil dette likevel ikke frata eiendommen karakteren av å være to separate eneboliger i rekke.

Skattedirektoratet finner ikke at det alene har avgjørende betydning for den skatterettslige bedømmelsen av spørsmålet om fritaksligning, at bygningen står på samme gårds- og bruksnummer. Det må foretas en objektiv og konkret vurdering av eiendommen som helhet.

Ut fra en naturlig forståelse av begrepet tomannsbolig bør boligene dele en fellesvegg enten vertikalt, eller horisontalt for å kunne omfattes av begrepet tomannsbolig og ansees som én boligeiendom. I vår sak er de to boenhetene kun bundet sammen av en felles garasje, som har karakter av en tjenende funksjon.

Skattedirektoratet legger til grunn at det må legges avgjørende vekt på hvordan eiendommen fremstår etter en objektiv vurderingen av bygningen, herunder en alminnelig definisjon og forståelse av begrepet "tomannsbolig", bygningens karakter og den faktiske kategoriseringen i matrikkelen.

Eiendommen kan etter Skattedirektoratets vurdering derfor ikke anses som "tomannsbolig" i skattelovens forstand. Skattyters eiendom må anses som to selvstendige boligeiendommer og nettoinntekt ved utleie av den boenheten som skattyter ikke selv bor i vil være skattepliktig.

Realisasjon

Skattedirektoratet skal bemerke at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelse for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd som lyder:

”Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende borett, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales....., og eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen”

Skattedirektoratet legger til grunn at når en boligeiendom ikke anses som en tomannsbolig etter skatteloven § 7-2, vil den heller ikke anses som en tomannsbolig etter skatteloven § 9-3 .

Dette er en vurdering basert på hensynet til likhet og harmoni i lovverket.

Skattyters boligeiendom vil derfor ikke anses som en tomannsbolig og boenhet 2, som han selv ikke bor i vil derfor ikke kunne realiseres skattefritt.

Konklusjon

Skattyters inntekt ved utleie av den boenheten han selv ikke bor i (boenhet 2), vil ikke være skattefri jf. skatteloven § 7-2 (1), men skattepliktig, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a

Skattyters gevinst ved realisasjon av den boenheten han selv ikke bor i (boenhet 2), vil ikke være skattefri jf. skatteloven § 9-3 (2) og (3), men skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

Forskriftsendringer

SKN 16-032 Forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende

Forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 16. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-2 sjette ledd, § 4-3 og § 4-5.

§ 1. Næringsdrivende

Med næringsdrivende etter ligningsloven § 4-2 skal forstås personlige skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende fordi de driver eller har drevet næringsvirksomhet. I tillegg omfattes deltakerlignede selskaper og upersonlige skattytere (aksjeselskaper mv.).

§ 2. Hvilke oppgaver som omfattes

Ved elektronisk innlevering må selvangivelsen og alle pliktige vedlegg etter ligningsloven § 4-4 oversendes i elektronisk lesbar form. Deltakerlignede selskaper skal innlevere selskapsoppgave mv. etter ligningsloven § 4-9 i elektronisk lesbar form.

§ 3. Avvisning av mangelfulle oppgaver

Oppgaver med en eller flere av følgende mangler kan avvises av mottakssentralen eller stoppes ved innsending:

- a) manglende lesbarhet i mottakssystemet,
- b) avsender og/eller oppgavepliktig lar seg ikke identifisere,
- c) formelle eller logiske feil ved utfylling av pliktige skjema,
- d) mangelfull utfylling av opplysninger i pliktige skjema eller
- e) oppgavesett som ikke inneholder alle pliktige skjema.

Oppgaver som er avvist av grunner som nevnt i første ledd anses som ikke levert.

§ 4. Ikrafttredelse mv.

Forskriften trer i kraft straks.

Samtidig oppheves forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende.

SkN 16-033 Forskrift om endring i forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir

Forskrift om endring i forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 16. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-7.

I

I forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir gjøres følgende endring:

§ 1 skal lyde:

§ 1. Leveringsfrist

Er den selvangivelsespliktige deltaker i selskap som skal levere selskapsoppgave mv. etter ligningsloven § 4-9, og selskapsoppgaven mv. leveres elektronisk med frist innen utgangen av mai, har den selvangivelsespliktige samme leveringsfrist. Dette gjelder også for skattytere som har frist etter ligningsloven § 4-7 nr. 1 bokstav b og som er deltaker i slikt selskap.

II

Endringen trer i kraft straks.

SkN 16-034 Endring i forskrift om endring i forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 19. februar 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 fjerde ledd.

I

I forskrift 18. desember 2015 nr. 1768 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 5-12-5 første ledd første og annet punktum skal lyde:

Normrenten fastsettes på grunnlag av en basisrente. Basisrenten fastsettes av Finanstilsynet med utgangspunkt i uttrekk av priser på boliglån fra Finansportalen.

§ 5-12-5 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Normrenten fastsettes av Skattedirektoratet senest den 12. dagen etter utløpet av observasjonsperioden for fastsettelse av basisrenten og er lik den fastsatte basisrenten med et fradrag på 0,15 prosentenheter og deretter avrundet til nærmeste 0,1 prosentenheter.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

**SkN 16-035 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven –
unntak fra reglene om at lån fra selskap til aksjonær skal
anses som utbytte**

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 5. februar 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-11 fjerde ledd.

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

I

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

Ny § 10-11-1 med overskrift skal lyde:

§ 10-11-1. Unntak fra reglene om at lån fra selskap til aksjonær skal anses som utbytte

Lån fra selskap til aksjonær skal ikke anses som utbytte i følgende tilfeller:

- a. Kreditt eller sikkerhetsstillelse fra finansforetak, jf. finansforetaksloven § 1-3.
- b. Kreditt under 100 000 kroner fra selskap til aksjonær dersom kreditten innfris innen 60 dager etter at den ble gitt.
- c. Kundefordringer som er et ledd i selskapets ordinære virksomhet, dersom fordringen innfris innen 30 dager etter at den ble gitt.
- d. Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra arbeidsgiver dersom arbeidstakeren på lånetidspunktet ikke direkte eller indirekte eier mer enn fem prosent av aksjene eller

andelene eller har mer enn fem prosent av stemmene på generalforsamlingen i arbeidsgiverselskapet eller et annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, som arbeidsgiverselskapet. Aksjer eller selskapsandeler som eies av den ansattes ektefelle, samboer eller person som den ansatte er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante, skal regnes med ved beregningen av den ansattes aksje- eller selskapsandel.

Nåværende § 10-11-1 blir ny § 10-11-2.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2015.

SKN 16-036 Endring i forskrift om sammenstilling til skattyter

Forskrift om endring i forskrift om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 2. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-12.

I

I forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven gjøres følgende endring:

Ny § 4 skal lyde:

§ 4. Opplysninger om lott eller part ved fiske- eller fangstvirksomhet

For opplysninger som rapporteres etter egen frist i a-opplysningsforskriften § 2-1 fjerde ledd skal det gis summerte opplysninger av innrapporteringen senest 20. februar i året etter inntektsåret.

II

Endringen under I trer i kraft straks.