



Skattenytt 3/2016

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

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 16-037 Den Norske Amerikalinje	1
SkN 16-038 Dokumentavgift v/oppløsning av sameie	10
LAGMANNNSRETTSDOMMER	21
SkN 16-039 Fradragsrett for rente. Gjeld eller egenkapital.	21
SkN 16-040 Arbeidsgiveravgift – soneplassering	31
SkN 16-041 Utbyttebeskatning ved overføring av rettigheter	39
SkN 16-042 Rederibeskatning. Finansunderskudd, fremføring, uttreden.	51
TINGRETTSDOMMER	62
SkN 16-043 Skjønnsligning, tilleggsskatt	62
SkN 16-044 Fradragsrett for grenseoverskridende konsernbidrag til datterselskap innenfor EØS	80
SkN 16-045 Skattemessig eier – leasede biler	96
SkN 16-046 Kildeskatt på pensjon – skattemessig bosted etter skatteavtale	107
SkN 16-047 Fradrag for tap på fordring	120
SkN 16-048 Utbyttebeskatning, fordel fra eget AS	131
SkN 16-049 Fradrag for tap på fordringer	162
SkN 16-050 Skatteplikt for utleieinntekter	177
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	189
SkN 16-051 Skog som virksomhet - retningslinjer	189
SkN 16-052 Det skatterettslige rentebegrepet	195
SkN 16-053 Høyesteretts dom av 12. november 2015 - Skattedirektoratets domskommentar	199
SkN 16-054 Beskatning av sjøtrygdslag	201
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	206

SkN 16-055 Virksomhetsgrensen ved utleie	206
SkN 16-056 Spørsmål om innløsning av aksjer mot vederlag skal behandles som realisasjon	213
SkN 16-057 Spørsmål om realisasjon av andel i fritidsbolig	223
SkN 16-058 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Nederland	226
FORSKRIFTSENDRINGER	238
SkN 16-059 Endring i forskrift for verdsetting av skog	238
SkN 16-060 Endring i forskrift om tredjeparts opplysningsplikt	239
SkN 16-061 Endring i skattebetalingsforskriften	240

Høyesterettsdommer

SkN 16-037 Den Norske Amerikalinje

Lovstoff: Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. § 10-63

Høyesterett: Dom av 15. mars 2016. **Saksnr.:** HR-2016-586-A

Dommere: Arntzen, Indreberg, Webster, Falch, Stabel.

Saksgang: Asker og Bærum tingrett TAHER-2013-71574 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-42578 - Høyesterett HR-2016-586-A, (sak nr. 2015/312), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Den Norske Amerikalinje AS (advokat Finn Backer-Grøndahl)

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik)

Hva saken dreide seg om: Kriteriene for hva som regnes for *lavskatteland* etter sktl. § 10-63. Spørsmål om gevinst ved salg av aksjer i et selskap hjemmehørende i Singapore var skattepliktig for selger – det norske morselskap. Dette var avhengig av om Singapore kunne anses for å være et lavskatteland. Hvis det var tilfelle ville gevinsten falle innenfor *unntaket fra fritaksmetoden* etter sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Høyesterett fant – som ligningsetaten og de underordnede instanser – at dette var tilfellet.

Kort omtale av dommen: *Aksjesalget:* Den norske Amerikalinje AS (DNA) solgte i 2007 halvparten av aksjene i selskapet Express Offshore Transport Ltd (EOT) som var hjemmehørende i Singapore. Gevinsten utgjorde NOK 72 052 377. (DNA het i 2007 Wilhelmsen Offshore & Chartering AS, men kalles heretter bare for DNA).

EOTs inntekter – skattereglene i Norge og Singapore: EOT hadde inntekter på 26,161 millioner USD fra befraktning og ved salg av managementtjenester og utbytte fra datterselskaper (heretter kalt rederiinntekter). Disse inntekter var skattefrie i Singapore og ville også ha vært skattefrie i Norge hvis selskapet hadde vært hjemmehørende her. I tillegg hadde EOT finansinntekter – renter – på USD 22 121 som svarte til 0,085 % av de totale inntekter. Disse inntekter ble skattlagt med 18 % i Singapore men ville ha vært skattlagt med 28 % i Norge – altså etter en sats mindre enn 2/3 av norsk skattesats (18,7 %), jf. sktl. § 10-63.

Ved *ligningen for 2007* ga DNA nærmere opplysninger om transaksjonen med en påstand om at det dreide seg om et aksjesalg innenfor *fritaksmetoden* i sktl. § 2-38 – altså at Singapore ikke kunne anses som et lavskatteland. Dette ble akseptert av Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SfS) ved ligningen.

Endringsvedtak/klagevedtak: Etter å ha mottatt tilleggsopplysninger varslet SfS i mai 2009 DNA om endring av ligningen på det grunnlag at aksjegevinsten var skattepliktig da Singapore måtte anses som et lavskatteland, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Dette ble lagt til grunn i et *endringsvedtak* av 02.05.2011 som ble fastholdt ved *skatteklagenemndas*

vedtak av 24.10.2012.

Rettslig overprøving: Skattyter tok ut stevning, men Staten v/SfS ble frifunnet ved tingrettsdom 20.12.2013. Dommen ble påanket til Borgarting lagmannsrett og senere til Høyesterett men forkastet av begge instanser – LRD av 19.12.2014 og HR ved denne dom. DNA ble pålagt å dekke Statens sakskostnader i tingrettens og lagmannsrettens dommer, men Staten ble ikke tilkjent sakskostnader for Høyesterett.

Høyesteretts syn: DNA anførte at Singapore ikke kunne anses for et lavskatteland da EOTs hovedinntekt – rederiinntektene – var skattefri i begge land. Høyesterett var imidlertid ikke enig i at finansinntektene kunne holdes utenfor i en slik sammenligning. Disse inntekter var ikke av atypisk karakter, men tvert i mot en "integreert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet" (avsnitt 30).

DNA anførte videre at det måtte foretas en *vektet sammenligning* ved vurderingen av om Singapore kunne anses for et lavskatteland – altså at beskatningen av finansinntektene måtte veies opp mot beskatning av rederiinntektene i de to land. Siden rederiinntektene som var skattefri i begge land utgjorde det alt vesentlige av EOTs inntekter, kunne Singapore ikke karakteriseres som lavskatteland etter en slik vurdering og fritaksmetoden måtte gjelde.

Med utgangspunkt i lovens ordlyd og forarbeidene fant Høyesterett at det var "*selve skatteforskjellen på det samlede overskudd*" som måtte være avgjørende for om beskatningen i Singapore var over eller under lovens skjæringspunkt på to tredjedeler (avsnitt 34). Eller sagt på en annen måte: Det var de "effektive inntektsskattesatser" og "den reelle forskjellen i skattenivået" – altså "skattenivået i skatteteknisk forstand – skattegrunnlag og skattesatser" som var avgjørende (avsnitt 40). Og ved en slik vurdering måtte de skattefrie inntekter holdes utenfor ved sammenligningen av skattenivåene i de to land. Og selv om dette neppe var tilsiktet, måtte dette følge av lovens klare anvisning på at det var forskjellen i "*selve skattebelastningen*" som var avgjørende. Selv om dette kunne synes å være i strid med bestemmelsens formål og neppe tilsiktet var det en lovgiveroppgave eventuelt å endre definisjonen av lavskatteland.

Siden det var en viss tvil om utfallet, ble det som nevnt, ikke ilagt sakskostnader for Høyesterett.

Referentens kommentarer: Resultatet av denne dom kan umiddelbart virke lite rimelig. Legger man vekt på den underliggende økonomiske realitet ved en slik skattevurdering, synes det naturlig å ta i betraktning beskatningen av det "*samlede overskudd*" i Norge og Singapore ved avgjørelsen av om sistnevnte skal anses for å være et lavskatteland – og da ville det være nærliggende også å ta de skattefrie rederiinntektene i betraktning – altså foreta en vektet vurdering av skattepliktige og skattefrie inntekter slik skattyter anførte. Men det må innrømmes at definisjonen av lavskatteland i sktl. § 10-63 etter ordlyden synes å trekke i en annen retning. Uttrykket "*den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd*" kan vanskelig tolkes annerledes enn at det er den faktiske beskatning av overskuddet i de to land som er gjenstand for sammenligning – og da vil eventuelle skattefrie inntekter være uten betydning for sammenligningsgrunnlaget. Og det var altså det Høyesterett kom frem til – riktignok under en viss tvil og med en antydning om at virkningen ikke var tilsiktet – altså en antydning om at resultatet var urimelig, med en tilføyelse om at det var en lovgiveroppgave eventuelt å endre definisjonen av lavskatteland. – Så får vi se om lovgiver gjør noe med problemstillingen. Det ligger i alle fall

en oppfordring i dommen til at noe bør gjøres.

Det kan stilles spørsmål om hva som ville ha blitt resultatet om rederiinntektene hadde vært skattlagt med samme prosentsats i begge land, for eksempel 28 %. Ville disse inntekter også da ha vært irrelevant ved vurderingen? Etter min mening ville et slikt resultat åpenbart måtte ha medført at også rederiinntektene måtte tas med i sammenligningsgrunnlaget. Og Singapore ville i en slik sammenligning ikke kunne karakteriseres som et lavskatteland.

Det vises for øvrig til dom om et tilsvarende forhold omtalt i SkN 5/2014 – Aban (Sininvest) hvor Høyesterett fant at aksjesalg i datterselskap hjemmehørende i Singapore falt utenfor fritaksmetoden da dette land måtte regnes for å være et lavskatteland.

Syv

(1) Dommer **Arntzen**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for inntektsåret 2007 av Wilhelmsen Offshore & Chartering AS. Spørsmålet er om en gevinst fra realisasjon av aksjer i et utenlandsk rederiselskap omfattes av fritaksregelen i skatteloven § 2-38. Dette beror på om rederiselskapet skal anses hjemmehørende i et lavskatteland, jf. skatteloven § 10-63.

(2) Wilhelmsen Offshore & Chartering AS har senere endret navn til Den Norske Amerikalinje AS, og vil i det følgende bli omtalt som DNA.

(3) DNA er et datterselskap i Wilh. Wilhelmsen-konsernet. Selskapets hovedaktivitet er i vedlegg til selvangivelsen for 2007 beskrevet som «shippingrelatert virksomhet». I desember 2004 ble selskapet eier av samtlige aksjer i Express Offshore Transport Ltd., heretter benevnt EOT. EOT er et selskap hjemmehørende i Singapore. DNA overdro i 2006 halvparten av aksjene til et sveitsisk selskap i forbindelse med et joint venture-samarbeid. I 2007 kjøpte Macquire Bank Ltd. samtlige aksjer i EOT. DNAs gevinst ved salget av aksjeposten på 50 prosent var 72 052 377 kroner. Tvisten i saken er om denne gevinsten er skattepliktig inntekt.

(4) EOTs virksomhet var befraktning og drift av skip, samt managementtjenester til skip. Virksomheten ble primært utført gjennom datterselskaper, men det var også egen virksomhet i selskapet. I forbindelse med overgang til avvikende regnskapsår avla EOT årsregnskap for en periode på 18 måneder fra 1. januar 2007 til 30. juni 2008. Resultatregnskapet viser bruttoinntekt knyttet til befraktning på USD 12 684 811, salg av managementtjenester og utbytte fra datterselskaper på USD 13 477 087 og finansinntekter i form av renteinntekter på USD 22 121. Selskapets nettoinntekt før skatt var på USD 4 782 056.

(5) I et følgebrev til selvangivelsen for inntektsåret 2007 redegjorde DNA for salget av aksjene i EOT. Det ble samtidig argumentert for at Singapore ikke var et lavskatteland, og at gevinsten ved salget derfor var skattefri etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Ved ordinær ligning ble selskapet lignet i samsvar med selvangivelsen. Etter å ha innhentet ytterligere opplysninger, sendte Sentralskattekontoret for storbedrifter varsel i mai 2009 om endring av ligning. I vedtak av 2. mai 2011 ble det fastsatt et inntektstillegg på 70 808 726 kroner. Differansen mellom inntektstillegget og aksjegevinsten skyldtes et fradrag på 1 243 651 kroner på en annen post.

(6) DNA klaget til skatteklagenemnda, som i vedtak 24. oktober 2012 fastholdt skattekontorets ligningsvedtak. Skatteklagenemnda la til grunn at EOTs rederivirksomhet var skattefri både i Norge og Singapore, slik at sammenligningen mellom inntektsskatten i de to landene ble vurdert ut fra selskapets skattepliktige finansinntekter. Nemnda la videre til grunn at den effektive beskatningen av finansinntektene i Singapore var lavere enn to tredjedeler av den skatt som ville blitt ilignet i Norge, og at Singapore følgelig var et lavskatteland etter skatteloven § 10-63. Vilåårene for å anse aksjegevinsten som skattefri etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 var derfor ikke til stede.

(7) Selskapet tok 22. april 2013 ut stevning for Asker og Bærum tingrett med påstand om opphevelse av ligningen for 2007, og at det ved den nye ligningen legges til grunn at gevinsten ved salget av EOT er skattefri. Tingretten avsa 20. desember 2013 dom [TAHER-2013-71574] med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
- 2. Den Norske Amerikalinje AS dømmes til innen 2 - to - uker fra forkynning av denne dom å erstatte staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter sine kostnader med NOK 342 750.»

(8) DNA anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Selskapet gjorde gjeldende at finansinntektene ikke skal inngå i vurderingen av om Singapore var et lavskatteland, og at det effektive skattenivået på finansinntektene i Singapore uansett ikke var så lavt at unntaksregelen for lavskatteland kommer til anvendelse. Lagmannsrettens avsa 19. desember 2014 dom [LB-2014-42578] med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Den Norske Amerikalinje AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 240 000 - tohundreogførtitusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.»

(9) DNA har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Som ny alternativ anførsel for Høyesterett gjør selskapet gjeldende at alle EOTs inntekter må inngå i en vektet sammenligning av skattenivåene i Singapore og Norge. Anførselen om at det effektive skattenivået på finansinntektene i Singapore ikke var så lavt at unntaksregelen for lavskatteland kommer til anvendelse, er ikke opprettholdt.

(10) Den ankende part, *Den Norske Amerikalinje AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:

(11) Ved vurderingen av om Singapore var et lavskatteland i 2007, jf. skatteloven § 10-63, er det inntektene fra EOTs hovedvirksomhet - det vil si fra den skattefrie rederivirksomheten - som er relevant for sammenligningen av skattenivåene i Singapore og Norge.

(12) Ordlydens anvisning på at det skal foretas en sammenligning basert på selskapets «samlede overskudd» kan ikke tas bokstavelig. Dette følger uttrykkelig av Aban-dommen inntatt i Rt-2014-196 avsnitt 42. Det følger videre av dommen at det er skattleggingen av inntektene fra den virksomhet selskapet primært tar sikte på som skal sammenlignes. Det er skattleggingen av denne

hovedinntekten som virker motiverende for hvor investeringene skjer, og som følgelig omfattes av formålet med § 10-63 om å motvirke kapitalflukt. Marginale og tilfeldige finansinntekter utenfor selskapets egentlige interesseområde kan ikke være utslagsgivende for om Singapore skal anses som et lavskatteland. Når man ser bort fra finansinntektene, er det ingen forskjeller i beskatningen av rederiselskaper som EOT i Norge og Singapore.

(13) Under forutsetning av at finansinntektene er relevante, må sammenligningen av skattenivåene i de to land baseres på en vekting av alle selskapets inntekter. Som det fremgår av forarbeidene, er det den reelle forskjellen i skattenivåene som er avgjørende. I normaltilfellene er alle selskapsinntekter skattepliktige, og det skjer da en automatisk vekting ved sammenligningen. På samme måte må rederiinntektene inngå i sammenligningsgrunnlaget, selv om disse er skattefrie både i Singapore og i Norge. Likheten i skattenivåene er den samme hva enten skatteprosenten i begge land er 28 prosent eller 0 prosent. Det er likheten i skattleggingen av hovedinntekten som må være avgjørende for om Singapore er et lavskatteland. Det er ikke omstridt at forskjellen i skattenivåene er langt mindre enn lovens grense på to tredjedeler når både rederiinntektene og finansinntektene inngår i sammenligningen.

(14) Den Norske Amerikalinje AS har nedlagt slik påstand:

- «1. Ligningen av Den Norske Amerikalinje AS for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Den Norske Amerikalinje AS' gevinst ved realisasjon av aksjer i Express Offshore Transport Ltd., er skattefri.
3. Den Norske Amerikalinje AS tilkjennes sakskostnader for Høyesterett, samt for tingretten og lagmannsretten.»

(15) Ankemotparten, *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har i korte trekk gjort gjeldende:

(16) Forskjellen i beskatningen av finansinntektene innebærer at Singapore var et lavskatteland i 2007.

(17) Det er ikke anledning til å se bort fra finansinntektene, selv om disse inntektene ikke utgjorde en selvstendig del av EOTs forretningsvirksomhet. Dette følger direkte av ordlyden; det er skatten på det «samlede overskudd» for denne type selskaper som skal sammenlignes. Abandommen gjaldt atypiske aksjegevinster, og ikke typiske finansinntekter som i saken her. Det er ikke grunnlag for å holde slike inntekter utenfor under henvisning til at de ikke omfattes av selskapets hovedinteresse. En slik tolkning har ingen støtte i forarbeidene, og er dessuten i strid med etablert forvaltningspraksis.

(18) Ved anvendelsen av skatteloven § 10-63 er det heller ikke grunnlag for å foreta en vektet sammenligning av de skattefrie og de skattepliktige inntektene. Bestemmelsen gir anvisning på en generell sammenligning av den effektive skattesatsen i begge land. Det er forskjellene i den alminnelige inntektsskatten av det samlede overskuddet som er avgjørende - og ikke likhetene - som fører til at skatt ikke ilignes. Forarbeidenes anvisninger på en sammenligning av de effektive skattenivåene innebærer at det både skal tas hensyn til skattesatser og skattegrunnlag. Det betyr ikke at også skattefrie inntekter skal medtas. Så lenge ordlyden er klar - og den også støttes av

forarbeidene - er det en lovgiveroppgave å vurdere om det bør innføres en regel om vekting der også skattefrie inntekter inngår.

(19) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(20) **Jeg er kommet til** at anken forkastes.

(21) Gevinst ved salg av aksjer er i utgangspunktet skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 første ledd. Dette gjelder ikke for aksjeselskaper, som er fritatt for skatt på blant annet aksjegevinster, jf. § 2-38 første ledd bokstav a og andre ledd bokstav a. Så langt er det enighet om at DNAs aksjegevinst kan være skattefri. Spørsmålet er om gevinsten faller inn under unntaket fra skattefriheten i tredje ledd bokstav a. Det aktuelle alternativet i bestemmelsen lyder slik:

«Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

a) inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, ...»

(22) Reglene om skattefritak for selskapsaksjonærer på inntekt fra aksjer og andre eierandeler - den såkalte fritaksmetoden - ble innført i 2004. Hovedformålet var å unngå at aksjeinntekter - utbytte og salgsgevinst - beskattes flere ganger i eierkjeden (kjedebeskatning). Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende på samme måte dersom aksjeinntekten gjenspeiler inntekt som ikke beskattes eller som beskattes lavt i et annet land. Også hensynet til å motvirke flytting av virksomhet ut av Norge, tilsier at skattefriheten ikke gjelder aksjeinntekter fra selskap hjemmehørende i slike land. Departementet mente at sammenligningen av skattenivåene i Norge og utlandet burde knyttes direkte opp til definisjonen av lavskatteland i de såkalte NOKUS-reglene, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 66. I skatteloven §§ 10-60 flg. er det inntatt regler om beskatning av norsk eierskap i lavskatteland.

(23) NOKUS-reglene, som ble innført fra 1992, innebærer at norske skattytere som investerer i Norge og i lavskatteland, behandles likt. Formålet med reglene er å motvirke kapitalflukt til lavskatteland.

(24) Lavskatteland er definert slik i § 10-63:

«Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge».

(25) Det er enighet om at EOTs inntekt fra rederivirksomheten var skattefri i Singapore og også ville kvalifisert for fullt skattefritak under rederiskatteordningen i Norge. Singapore kan da ikke anses som et «lavskatteland» for så vidt gjelder denne inntekten isolert sett. Spørsmålet er om EOTs finansinntekter skal være avgjørende for vurderingen. I Singapore ble slike inntekter skattlagt med inntil 18 prosent, mens de i Norge ble skattlagt med 28 prosent. DNA bestrider ikke

lenger at skattenivået på finansinntekter i Singapore var lavere enn to tredjedeler av skattenivået på slike inntekter i Norge.

(26) Den ankende part mener at den skattefrie hovedinntekten må være avgjørende ved vurderingen av om Singapore var et lavskatteland. En sammenligning som utelukkende baserer seg på finansinntektene på USD 22 121, hevdes ikke å være egnet til å belyse forskjellen på det reelle skattenivået i de to land for denne type selskaper.

(27) Jeg behandler først DNAs anførsel om at det må sees bort fra finansinntektene fordi de ikke utgjør selskapets hovedinntekt eller hovedinteresse.

(28) Etter mitt syn er det ikke rettskildemessig grunnlag for å holde finansinntektene utenfor vurderingen av om Singapore var et lavskatteland.

(29) Ordlyden taler for at hele overskuddet - det «samlede overskudd» - skal inngå i grunnlaget for sammenligningen av beskatningen i de to land. Forarbeidene, som jeg straks kommer tilbake til, gir riktignok anvisninger på en generalisert vurdering basert på selskapets bransjetypiske inntekter. Dette var bakgrunnen for at Høyesterett i Rt-2014-196 (Aban-dommen) kom til at en atypisk gevinst ved salg av aksjer i forbindelse med en omorganisering, måtte holdes utenfor sammenligningen, jf. særlig avsnittene 50 og 51. Det aktuelle holdingselskapets typiske inntektskilde ble ansett å være utbytte knyttet til langsiktig forvaltning av eierinteressene i underliggende riggselskaper.

(30) I vårt tilfelle er det ikke snakk om atypiske inntekter, heller ikke for et rederiselskap. Finansinntekter i form av renter på utestående fordringer og bankinnskudd, er tvert imot en integrert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet.

(31) Jeg kan heller ikke se at det er hensiktsmessig å snevre inn sammenligningsgrunnlaget ved å holde finansinntektene utenfor. Da NOKUS-regelverket ble utredet, vurderte departementet å oppstille et kriterium om «vesentlig lavere» beskatning som alternativ til å lovfeste grensen på «mindre enn to tredjedeler». Vesentlighetskriteriet ble avvist under henvisning til at en slik skjønnsmessig grense ville gi mindre forutberegnelighet for skattyterne, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) side 79. På samme måte vil en avgrensning mot inntekter utenfor selskapets hovedvirksomhet eller hovedinteresse være skjønnsmessig, og følgelig også egnet til å svekke forutberegneligheten. Slike unntak for visse inntektskilder vil dessuten kunne invitere til skattetilpasninger.

(32) DNA har alternativt anført at både de skattefrie rederiinntektene og de skattepliktige finansinntektene må inngå i en vektet sammenligningen av skattenivåene i de to land.

(33) Jeg har i utgangspunktet forståelse for en slik tilnærming. Konsekvensene av at skattesatsen på rederiinntektene er null i begge land er at likheten i beskatningen blir borte i sammenligningen. Det kan virke ulogisk at denne likheten ikke skal tillegges samme betydning som om skattesatsen i begge land hadde vært positiv, for eksempel 28 prosent.

(34) Lovens ordlyd taler imidlertid imot å foreta en vekting av inntekter som ikke inngår i skattegrunnlaget. Skatteloven § 10-63 gir anvisning på en sammenligning av «den alminnelige inntektsskatt» for selskapets «samlede overskudd» i utlandet og «skatten selskapet ... ville ha blitt ilignet» dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Det er med andre ord selve *skatteforskjellen* på det samlede overskuddet som er avgjørende for om vi er over eller under lovens skjæringspunkt på to tredjedeler.

(35) Bestemmelsen er ikke skrevet med den aktuelle nullskatt-problemstillingen for øye. Rederibeskatningsordningen ble først innført fra 1996 - med mulighet for endelig skattefritak fra 2007 - og nullskatt-problemstillingen er følgelig heller ikke omtalt i forarbeidene. Forarbeidene har likevel stått sentralt i partenes argumentasjon.

(36) I Ot.prp.nr.16 (1991-1992) kapittel 6.9 drøfter departementet ulike modeller for lavskattelandsvurderingen etter NOKUS-reglene. Gjennomgangstemaet er at det er skattenivåene i begge land som skal sammenlignes. Etter å ha forkastet både nominelle skattesatser og faktisk ilignet/beregnet skatt som sammenligningskriterier, falt valget ned på en generalisert modell for den aktuelle type selskaper. Modellen er omtalt slik på side 79:

«Ut fra en samlet vurdering er departementet av den oppfatning at de effektive inntektsskattesatser på slike selskapers overskudd må legges til grunn for sammenligningen av skattenivået. Denne løsningen vil gi et godt uttrykk for den reelle forskjellen i skattenivået samtidig som den er forholdsvis enkel å praktisere.»

(37) Jeg er enig med DNA i at uttalelsene om sammenligningen av «effektive inntektsskattesatser» og «den reelle forskjellen i skattenivået», kunne tale for at også den skattefrie hovedinntekten inngår i en vektet sammenligning. På den måten blir inntektsskattesatsene på null i begge land - og følgelig den reelle forskjellen i skattenivået på det samlede overskuddet - hensyntatt.

(38) Forarbeidene lest i sammenheng taler imidlertid for at det er forskjellen i selve skattebyrden som er avgjørende. Dette kommer eksempelvis klart frem i redegjørelsen for modellen om å sammenligne ilignet/beregnet skatt som også ble vurdert. I proposisjonen side 79 er denne modellen omtalt slik:

«En annen løsning er å foreta en sammenligning av hva det enkelte kontrollerte selskap hadde måttet betale i skatt i det enkelte inntektsår dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Ut fra et teoretisk synspunkt kan dette synes å være den riktige løsningen fordi en ser forskjellen i beskatning for det enkelte selskap.»

(39) Her fremstilles sammenligningen av «hva det enkelte kontrollerte selskap hadde måttet betale i skatt i det enkelte inntektsår» som den «teoretiske» riktige løsningen. Det var for å unngå de praktiske problemene med årlige beregninger av beskatningen i Norge og mulig vekslende utfall av lavskattelandsvurderingen, at man i stedet valgte den generaliserte modellen basert på en sammenligning av de effektive skattenivåene i begge land.

(40) Formuleringene «effektive inntektsskattesatser» og «den reelle forskjellen i skattenivået» må på denne bakgrunn forstås som en henvisning til skattenivået i skatteteknisk forstand, det vil si skattegrunnlag og skattesatser. Anvendt på det samlede overskuddet i vår sak, er grunnlaget for den alminnelige inntektsskatten begrenset til finansinntektene, mens skattesatsene er på inntil 18 prosent i Singapore sammenlignet med 28 prosent i Norge. Skattefriheten på rederiinntekten «nulles ut» bokstavelig talt, og inngår ikke i denne sammenligningen.

(41) Finansdepartementet har i en uttalelse 2. april 2009 (Utv. 2009 side 605) vedrørende et rederiselskap lagt til grunn at «selv små skattefrie inntekter (netto finansinntekter) kan medføre at selskapet må anses hjemmehørende i et lavskatteland» dersom inntektene ikke ville vært skattefrie etter norske regler. Denne forståelsen av § 10-63 er lagt til grunn i senere forvaltningspraksis, jf. Utv. 2009 side 1105 og Utv. 2012 side 573.

(42) At det er *forskjellene i beskatningen* som er bærende for formålet bak reglene om lavskatteland, er også omtalt i forarbeidene til fritaksmetoden, der det i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 66 står følgende:

«Både NOKUS-reglene og et minstekrav til utenlandsk selskapsbeskatning for at fritaksmetoden skal gjelde, har som formål å hindre uønskede tilpasninger overfor utlandet. Det er forskjellen mellom norsk og utenlandsk beskatning av den aktuelle type selskaper som medfører at det i utgangspunktet foreligger incentiver til tilpasninger. Dette tilsier at lavskatteland bør defineres med utgangspunkt i den relative forskjellen i skattenivå.»

(43) Det er med andre ord den relative skatteforskjellen som etter omstendighetene vil kunne være motiverende for selskapenes investeringsbeslutninger både i relasjon til fritaksmetoden og til NOKUS-reglene. Dette løser likevel ikke det helt spesielle problemet i vår sak. Den nominelle skatteforskjellen på finansinntekten er nemlig den samme hva enten rederiinntekten beskattes med 0 prosent eller med 28 prosent i begge land. Det at størrelsen på de sammenfallende skatteprosentene likevel får utslagsgivende betydning for lavskattelandvurderingen, kan synes å være i strid med bestemmelsens formål.

(44) Selv om konsekvensene av å holde de skattefrie rederiinntektene utenfor sammenligningen neppe var tilsiktet, viker jeg tilbake for å sette til side lovens klare anvisning på at det er forskjellen i selve skattebelastningen som er avgjørende. Det er etter mitt syn en lovgiveroppgave eventuelt å endre definisjonen av lavskatteland.

(45) Min konklusjon er etter dette at anken må forkastes.

(46) Det tolkningsspørsmålet som først er reist for Høyesterett, har vært forbundet med en viss tvil. Jeg mener da at sakskostnader for Høyesterett ikke bør idømmes. Etter omstendighetene finner jeg ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens og lagmannsrettens sakskostnadsavgjørelser.

(47) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

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

(49) Dommer **Webster**: Likeså.

(50) Dommer **Falch**: Likeså.

(51) Dommer **Stabel**: Likeså.

(52) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

SkN 16-038 Dokumentavgift v/oppløsning av sameie

Lovstoff: Dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd. Stortingets skatte- og avgiftsvedtak 2014 § 2.

Høyesterett: Kjennelse av 17. mars 2016. **Saksnr.:** HR-2016-606-A

Dommere: Falch, Noer, Indreberg, Webster, Stabel. **Saksgang:** Statens kartverk - Borgarting lagmannsrett LB-2015-68308 - Høyesterett HR-2016-606-A, (sak nr. 2015/1588), sivil sak, anke over kjennelse.

Ankende part: Marie Aall Simonsen Vidvei, Kristine Aall Simonsen Knudsen, Peter Aall Simonsen og Karen Elise Aall Simonsen (advokat Ørjan Salvesen Haukaas - til prøve)

Ankemotpart: Statens kartverk (Regjeringsadvokaten v/advokat Per Sigvald Wang)

Hva saken dreide seg om: Beregning av dokumentavgift ved oppløsning av sameie som omfattet seks eiendommer som ble tilskjøttet hver enkelt sameier. Spørsmål var om hvilket av følgende alternativer dokumentavgiften og fritaket for slik avgift skulle beregnes etter:

- i) verdien av mottatt del av sameieeiendom (matrikkelenhet) med fradrag av verdien av mottakers andel i hele det oppløste sameiet (dvs. alle eiendommer som lå i sameie) eller alternativt:

- ii) fradrag kun for erververs andel av den ervervede del av sameiet.

Dette kan innledningsvis illustreres ved et enkelt eksempel: A og B eier eiendommen X i sameie med en halvpart hver. Verdien er 4 millioner kroner (MNOK). Sameiet oppløses ved at eiendommen deles i to med hvert sitt nummer i grunnboken. A og B overtar hver sin del av det tidligere sameie og hver av eiendommene har samme forholdsmessige verdi - altså 2 millioner kroner.

Spørsmålet er da om grunnlaget for fritaket for dokumentavgift etter dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd for A og B skal fatsettes til verdien av mottatt eiendom – 2 MNOK – med fradrag for verdien som mottaker hadde i hele sameiet – altså samme beløp – noe som igjen medfører at grunnlaget for dokumentavgift blir 0. – Alternativet er at fradraget kun utgjør verdien av den eierandel mottaker tidligere hadde i den del av eiendommen som han/hun overtar ved sameiets oppløsning – altså MNOK 1 i eksempelet – hvilket gir et grunnlag for dokumentavgift på MNOK 1.

Kort omtale av kjennelsen: Mor og fire barn eide seks eiendommer i Grimstad kommune i sameie med 1/5 hver. Eiendommene grenset til hverandre. I 2014 ble eierne enige om å oppløse sameiet. Det ble utferdiget syv skjøter: Ett hvor mor overførte sin ideelle femtepart i alle eiendommene til sin sønn. I de øvrige seks ble sameieandeler overført mellom barna slik at alle ble eneeier av en eller to eiendommer. Sameiet i de seks eiendommene ble altså oppløst.

Eierne krevde at dokumentavgiften måtte beregnes med utgangspunkt i reglene for oppløsning av et sammenhengende sameie – dvs. at hver sameier hadde krav på et forholdsmessig fradrag i beregningsgrunnlaget for alle de eiendommer vedkommende hadde andel i – også de eiendommer som var avgitt til de andre arvinger. **Statens kartverk** (heretter Kartverket) nektet i vedtak av 12. november 2014 tinglysning med den begrunnelse at dokumentavgiften skulle beregnes for hver enkelt eiendom (matrikkelenhet), jf. dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd.

Eierne anket Kartverkets vedtak om å nekte tinglysning til **Borgarting lagmannsrett** som imidlertid forkastet anken i kjennelse av 3. juli 2015.

Denne ble påanket til **Høyesterett** som i kjennelsen av 17. mars 2016 ga eierne medhold og opphevet Kartverkets vedtak av 12. november 2014.

Høyesterett tok utgangspunkt i dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd som fastsetter at dokumentavgift ved oppløsning av et sameie skal beregnes ut fra «salgsverdien av fast eiendom som den enkelte sameier erverver hjemmel til ut over verdien av den ideelle andel han hadde i sameiet». Etter Høyesteretts mening måtte ordlyden forstås slik at «den knytter fradraget til verdien av andelen i det sameiet som har blitt oppløst – den andelen erververen "hadde i sameiet"» – altså hele det oppløste sameiet, ikke bare i den andel av sameiet han overtar full eiendomsrett til. (avsnitt 21).

Men problemet var at det var oppstilt en annen regel i § 2 bokstav d i Stortingets skatte- og avgiftsvedtak for 2014 og i senere vedtak under kapittelet om dokumentavgift. Ifølge denne bestemmelse er "egen sameieandel i den enkelte eiendom ... ved oppløsning av sameie" fritatt for dokumentavgift (uthevet her). Det var altså ikke sammenheng mellom lov og avgiftsvedtak når det gjaldt grunnlaget for dokumentavgift ved oppløsningen av sameieforhold. Det fremgikk av forarbeidene til denne endring i avgiftsvedtaket for 2014 at avgiftsfritaket var knyttet til "den enkelte faste eiendom" og ikke til andelen i det "totale

sameiet”.

Administrativ praksis har vært noe varierende men fra 2013 etablerte Kartverket en entydig praksis hvor hver enkelt matrikkel måtte ses for seg ved vurderingen av fritaket for dokumentavgift ved oppløsning av et sameie. Administrativ praksis med en såpass kort varighet kunne ikke tillegges avgjørende vekt

Heller ikke reelle hensyn pekte klart mot noen av de påberopte tolkningsalternativer, selv om den fortolkning som de ankende parter gjorde gjeldende kunne innebære en noe mer komplisert avgjørelse ved at erververs andel i hele sameiet måtte tas i betraktning.

Høyesterett måtte da på prinsippielt grunnlag ta standpunkt til hvorledes de to motstridende regelverk – begge gitt av Stortinget – skulle løses. Det presiseres at det ikke er noe i veien for at et avgiftsvedtak kan gi et gunstigere resultat enn det som følger av loven, men her var altså det motsatte tilfelle. Høyesterett tok ikke stilling til om Stortinget i sine avgiftsvedtak kunne fravike dokumentavgiftsloven når loven mangler forbehold om at den viker for slike vedtak. Det avgjørende for Høyesterett var imidlertid at det måtte oppstilles et klarhetskrav. Og borgerne må kunne påberope seg det unntak fra dokumentavgiften som er gunstigst i det enkelte tilfelle når det *ikke fremgår klart av avgiftsvedtaket* at det var meningen å fravike loven. Det fremgikk av forarbeidene til endringen i avgiftsvedtaket for 2014 – Prop. 1 LS (2013-2014) – at intensjonen var å presisere § 2 første ledd bokstav d i dokumentavgiftsvedtaket. Det var altså intet i forarbeidene som pekte i retning av at man hadde ment å fravike dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd til borgernes ugunst.

Dokumentavgiften måtte altså beregnes slik de ankende parter hadde lagt til grunn overfor Kartverket. – Spørsmålet om saksomkostninger måtte avgjøres etter forvaltningsloven § 36 noe også Kartverket var enig i. Høyesterett fant at vilkårene i bestemmelsen var oppfylt og tilkjente de ankende parter sakskostnader med kr 199 538.

Referentens kommentarer: Høyesterett tar i denne saken standpunkt til et viktig rettskildespørsmål på skatterettens område; nemlig forholdet mellom lov og Stortingets årlige skatte- og avgiftsvedtak når det er motstrid mellom disse. I dette tilfellet var reglene i dokumentavgiftsloven gunstigere for den avgiftspliktige enn det som kunne utledes av Stortingets vedtak om dokumentavgift for det aktuelle år.

I avsnitt 37 uttaler Høyesterett at det ikke er nødvendig å ta stilling til om Stortinget har anledning til å fravike dokumentavgiftsloven i et avgiftsvedtak. Men Høyesterett oppstiller i fortsettelsen et klarhetskrav for at Stortinget i et avgiftsvedtak skal kunne fravike en lov til den avgiftspliktiges ugunst når loven mangler forbehold om at den står tilbake for Stortingets avgiftsvedtak. Og avslutningsvis i dette avsnitt uttales at dersom et avgiftsvedtak skal fravike reglene i en avgiftslov til skattyters ugunst, så må det fremgå klart av vedtaket at dette var meningen.

Ser man uttalelsene i avsnitt 37 og 38 i sammenheng, har Høyesterett etter min mening tatt stilling til om når et avgiftsvedtak kan fravike det som følger av den lovbestemmelse som hjemler kravet. Slik jeg ser det må forholdet mellom motstridende bestemmelser i avgiftslov og avgiftsvedtak etter disse uttalelser kunne sammenfattes slik:

- Avgiftsvedtaket må alltid legges til grunn hvis det er i den *avgiftspliktiges favør*. Er vedtaket i den avgiftspliktiges *disfavør* må det imidlertid oppstilles visse begrensninger:

- Hvis *loven inneholder et forbehold* for at den står tilbake for Stortingets avgiftsvedtak, må avgiftsvedtaket legges til grunn.
- Hvis loven ikke inneholder noe slikt forbehold, må det *fremgå klart av avgiftsvedtaket* at det har vært meningen å fravike loven i den avgiftspliktiges disfavør. Avgiftsvedtaket vil altså kunne overstyre loven i et slikt tilfelle.
- Hvis det er motstrid mellom lov og avgiftsvedtak uten at det er tatt forbehold i lov eller at det i avgiftsvedtaket er gitt uttrykk for at det har vært meningen å fravike loven i den avgiftspliktiges disfavør, må loven gå foran (som var forholdet i denne sak).

Det som gjelder for avgiftsvedtak må få tilsvarende anvendelse for Stortingets skattevetak hvis det skulle være motstrid mellom slike vedtak og bestemmelser i skattelovgivningen.

Etter min mening er dette en viktig kjennelse om rettskildeprinsipper i skatte- og avgiftsretten om forholdet mellom skatte- og avgiftsvedtak og motstridende bestemmelser i skatte- og avgiftslov. Etter min mening synes kjennelsen å innebære at Stortinget har relativt stor frihet til å treffe et skatte- eller avgiftsvedtak som er i skattyters disfavør i forhold til regler i skatte- eller avgiftslovgivningen så *lenge det fremgår klart av vedtaket at dette har vært meningen*.

Syv

(1) Dommer **Falch**: Saken gjelder beregning av dokumentavgift ved tinglysning av oppløsning av et sameie i en hytteeiendom som består av flere matrikkelenheter, jf. dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd og Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d.

(2) Frances Nini Simonsen og hennes fire barn - de fire ankende parter - har siden 1996 eid gårdsnummer 166 bruksnummer 11, 12, 13, 16, 23 og 24 i Grimstad kommune i sameie med en femtedel hver. Matrikkelenhetene grenser til hverandre, er bebygd med tre hytter og fremstår - ubestridt - som én eiendom.

(3) Våren 2014 ble partene enige om å oppløse sameiet. Det ble i den forbindelse holdt oppmålingsforretning hvor de innbyrdes grensene mellom matrikkelenhetene til dels ble endret. Grimstad kommune utstedte seks målebrev 20. mai 2014.

(4) Syv skjøter ble i oktober 2014 sendt inn for tinglysning. I ett av skjøtene overdro Frances Nini Simonsen sin ideelle femtepart i alle bruksnumrene til ett av barna, Peter Aall Simonsen. De øvrige seks skjøtene overdrar sameieandelen mellom søsknene, slik at Kristine All Simonsen Knudsen blir eneeier av bruksnummer 13 og 16, Elise All Simonsen blir eneeier av bruksnummer 11 og 24, Peter Aall Simonsen blir eneeier av bruksnummer 12 og Marie Vidvei blir eneeier av bruksnummer 23. I begjæringen om tinglysning ble det krevd at dokumentavgiften måtte beregnes med utgangspunkt i at det har skjedd oppløsning av ett sammenhengende sameie som de fire barna overtar hver sin fysiske del av.

(5) Statens kartverk nektet 12. november 2014 tinglysning av skjøtene. Begrunnelsen var at dokumentavgiften skulle beregnes med utgangspunkt i at hver matrikkelenhet innenfor sameiet

behandles for seg, jf. dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd og Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d.

(6) De fire søsknene anket vedtaket til Borgarting lagmannsrett, jf. tinglysingsloven § 3 og § 10, og Statens kartverk ga i den forbindelse en redegjørelse for sitt syn på saken. Lagmannsretten avsa 3. juli 2015 kjennelse med denne slutningen:

«Anken forkastes.»

(7) Søsknene har anket kjennelsen til Høyesterett. Ankeutvalget besluttet 12. oktober 2015 at anken skal avgjøres i avdeling etter de reglene som gjelder ved anke over dom. Statens kartverk har opptrådt som motpart for Høyesterett.

(8) De ankende parter, *Marie Aall Simonsen Vidvei mfl.*, har i korte trekk anført:

(9) Ordlyden i dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd må, sett i sammenheng med forarbeidene, forstås slik at det ved beregningen av avgift for den matrikkelenhet som erverves, skal gjøres fradrag for verdien av erververens ideelle andel i hele det oppløste sameie. Fradraget skal ikke bare gjøres for verdien av erververens andel i den matrikkelenhet hun erverver.

(10) Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d må forstås på samme måte ved sin henvisning til «den enkelte eiendom». Dette er en referanse til den eiendommen som oppløses. I den grad avgiftsvedtaket skulle anses å begrense dokumentavgiftsloven, må loven veie tyngre når dette - som her - er til borgerens gunst.

(11) Også sammenhengen med avgiftsberegningen ved jordskifte og arv tilsier at løsningen må være slik. Reelle hensyn trekker i samme retning. Forvaltningspraksis var uensartet frem til 2013 og kan ikke påberopes til støtte for statens tolkning.

(12) De ankende parter har fremsatt denne påstanden:

«Prinsipalt:

1. Statens kartverks vedtak 12. november 2014 om å nekte tinglysning er ugyldig.

Subsidiært:

2. Lagmannsrettens kjennelse oppheves.

I begge tilfeller:

3. Marie Vidvei, Kristine Aall Simonsen Knudsen, Peter Aall Simonsen og Elise Simonsen tilkjennes sakskostnader.»

(13) Motparten, *Statens kartverk*, har i korte trekk anført:

(14) Ordlyden i dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd er, sett i sammenheng med forarbeidene, ikke klar. Men bestemmelsen må leses i sammenheng med avgiftsvedtakets § 2 første ledd bokstav d. De to bestemmelsene uttrykker til sammen én regel. Det er ikke tvilsomt at sistnevnte

bestemmelse, sett i lys av sine forarbeider, må forstås slik at det som skal trekkes fra i beregningen av avgiftsgrunnlaget, er verdien av den ideelle andelen erververen hadde i den matrikkelenhet som erverves.

(15) Tolkningen støttes av dokumentavgiftens system, sammenhengen mellom fritaket ved oppløsning av sameie og ved arv, avgiftsmyndighetenes rundskriv og praksis, samt reelle hensyn.

(16) Statens kartverk mener derfor at dets vedtak er gyldig, men har ikke nedlagt formell påstand.

(17) **Jeg er kommet til** at anken fører frem.

(18) Innledningsvis peker jeg på at anken retter seg mot en kjennelse fra lagmannsretten som er avsagt etter anke med hjemmel i tinglysingsloven § 10, jf. § 3. Ved videre anke over lagmannsrettens kjennelse, gjelder de særlige begrensingene i tvisteloven § 30-6. Anken angriper lagmannsrettens tolkning av dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd og Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d. Dette kan Høyesterett prøve.

(19) Dokumentavgiftsloven § 7 første ledd fastslår at det ved tinglysning av skjøte skal svares dokumentavgift til staten hvis Stortinget så vedtar, jf. loven § 1. Avgiften skal beregnes med utgangspunkt i den overførte eiendommens salgsverdi. I tilfelle et sameie oppløses, bestemmer § 7 femte ledd:

«Ved oppløsning av sameie beregnes avgiften av salgsverdien av fast eiendom som den enkelte sameier erverver hjemmel til ut over verdien av den ideelle andel han hadde i sameiet. Denne regel gjelder også ved jordskifte etter lov 21. juni 2013 nr. 100 om fastsetjing og endring av eigheds- og rettsforhold på fast eiendom m.m.»

(20) Avgiftsberegningen skal også i disse tilfellene ta utgangspunkt i salgsverdien av den eiendommen som det erverves hjemmel til. Men herfra skal trekkes verdien av «den ideelle andel han hadde i sameiet». Uenigheten i saken knytter seg til om fradraget skal omfatte verdien av erververens ideelle andel i *hele sameiet som oppløses* - slik de ankende parter anfører - eller om fradraget bare skal omfatte verdien av erververens ideelle andel i *den matrikkelenhet som hun erverver full eiendomsrett til* - slik vedtaket legger til grunn. Spørsmålet kommer på spissen i denne saken hvor eiendommen i sameie består av flere matrikkelenheter.

(21) Etter min mening er det mest nærliggende å forstå ordlyden slik at den knytter fradraget til verdien av andelen i det sameiet som har blitt oppløst - den andelen erververen «hadde i sameiet». Skulle fradraget knyttes til verdien av andelen i den matrikkelenheten som erverves, ville en annen ordlyd være mer nærliggende. Denne lovforståelsen støttes av forarbeidene, hvor departementet i Ot.prp.nr.11 (1975-1976) på sidene 20-21 uttalte:

«Siste ledd [nå femte ledd] har sin parallell i siste ledd i utvalgets utkast. Utvalget har imidlertid ikke kommentert utkastet på dette punkt. Bestemmelse om avgiftsberegning ved oppløsning av sameie har nå i loven av 1857. Denne bestemmelse har vært forstått på forskjellig måte. Etter en høyesterettsdom i 1943 har praksis vært forskjellig ettersom det har

dreiet seg om oppløsning av sameie i én eller flere eiendommer. Ved oppløsning av sameie i flere eiendommer blir avgiften beregnet av verdien av den fysiske eiendom den enkelte sameier overtar med fradrag av den brøkdel han er sameier for. Ved oppløsning av sameie i én eiendom svares det bare avgift av verdien av den fysiske eiendom den enkelte overtar med fradrag av verdien av den ideelle sameieandel han hadde. Departementet antar at det fornuftigste vil være en generell regel tilsvarende den som nå gjelder ved oppløsning av sameie i én eiendom, og har gitt bestemmelsen slik formulering. Av uttalelsene om avgiftsfrihet for arveandel forstår en det slik at det er en slik bestemmelse utvalget har tatt sikte på, selv om utkastet kan tyde på noe annet.»

(22) Departementet endret av den grunn ordlyden i lovteksten som var foreslått i NOU 1975:34 - «med fradrag for den brøkdel han var eier av» - til den ordlyd som ble vedtatt.

(23) Det må være klart at departementet her mente å foreslå den løsning som best samsvarer med lovens ordlyd, nemlig at fradraget skal omfatte verdien av den sameieandel erververen hadde i hele det oppløste sameiet. Ifølge departementet skal dette også skje i de tilfelle sameiet består av «flere eiendommer».

(24) Tolkningen styrkes etter min mening av siste setning i § 7 femte ledd hvor det fremgår at «[d]enne regel gjelder også ved jordskifte». Jordskifteloven av 1950 § 79 fastslo at stempelavgift ikke skulle betales ved minnelig jordskifte dersom likt skiftes mot likt. Bestemmelsen ble avløst av nevnte siste setning i § 7 femte ledd, uten at det i forarbeidene finnes spor av et ønske om å foreta en realitetsendring. Dersom § 7 femte ledd forstås slik jeg har redegjort for, skjedde ingen realitetsendring. Men dersom fradraget bare skal gjøres for eierandel i den eiendom/matrikkelenhet som erverves, ble realitetsendringen stor. I så fall ville skifte - bytte - av eiendommer innenfor et jordskifteområde utløse full dokumentavgift for begge parter.

(25) Stortinget vedtok at det i 2014 skulle svares dokumentavgift med 2,5 prosent av avgiftsgrunnlaget. Avgiftsvedtaket § 2 første ledd inneholdt fritaksregler, blant annet bokstav d:

«Fritatt for avgift er

...

d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overdragelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie ...»

(26) For årene forut for 2014 inneholdt denne bestemmelsen et fritak for avgift av «egen sameieandel ved overdragelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie». Bakgrunnen for presiseringen i 2014 fremgår av forarbeidene til endringen, Prop. 1 LS (2013-2014) avsnitt 7.20, hvor det heter:

«Departementet foreslår for øvrig å presisere Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 første ledd bokstav d. Etter denne bestemmelsen er egen sameieandel ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie, fritatt for avgift. Dersom sameiet består av flere eiendommer, følger det av fast praksis at avgiftsplikten for hver eiendom vurderes separat. Det avgjørende for fritakets størrelse er ikke den ideelle andelen i det totale sameiet, men den ideelle andelen i den enkelte faste eiendom som det overføres hjemmel til. I forslag til

avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d presiseres at det er egen sameieandel i den enkelte faste eiendom som er fritatt for avgift. Forslaget har ikke provenymessige eller administrative konsekvenser.»

(27) Her fremgår for det første at avgiftsfritaket knyttes til sameieandelen i «den enkelte faste eiendom» - ikke til andelen i det «totale sameiet». Og for det andre knyttes avgiftsfritaket til andelen i den eiendom «som det overføres hjemmel til» - ikke til den eiendom som lå i sameie før oppløsningen. Dersom dette legges til grunn, vil det måtte betales dokumentavgift for salgsverdien av den eiendom som erverves ved oppløsningen av sameiet, med fradrag for verdien av den sameieandel erververen hadde i den samme eiendommen. Slik forstått er Statens kartverks vedtak i vår sak i samsvar med avgiftsvedtaket § 2 første ledd bokstav d.

(28) Stortingets avgiftsvedtak har i § 2 første ledd bokstav f et fritak for avgift av «ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo». Regelen regulerer en situasjon som ligner noe på oppløsning av et sameie. Om dette arvefritaket uttalte departementet i St.prp.nr.1 (2003-2004) kapittel 4.19 at det forelå «ensartet praksis» for at fritaket gjaldt verdien av den ideelle andelen i den eiendommen «som arvingene måtte overta, og ikke verdien av arvelodden i sin helhet». Dette gir støtte til at sameiefritaket i avgiftsvedtakets § 2 første ledd bokstav d må forstås på samme måte, i samsvar med Statens kartverks vedtak. Her er det imidlertid den forskjell at det ikke finnes noen lovbestemmelse som regulerer avgiftsberegningen ved arveskifte, slik tilfellet er ved oppløsning av sameie.

(29) Så langt synes derfor dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd og Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d å gi forskjellige resultater i vår sak.

(30) I denne situasjonen vil det være nærliggende å legge betydelig vekt på en festnet praksis med tilhørende uttalelser fra avgiftsmyndighetene, noe begge parter har trukket frem. Når det gjelder praksis i første instans, har Statens kartverk meddelt at praksis før 2004, da tinglysningen lå til tingrettene, ikke var ensartet. I perioden 2004 til 2013 gjorde kartverket «en konkret vurdering i den enkelte sak om vi har stått overfor ett eller flere sameier uavhengig av antall bruksnumre». Det indikerer en vurdering på linje med den de ankende parter anfører er riktig. Først fra 2013, etter et presiserende brev fra Toll- og avgiftsdirektoratet, opplyser Statens kartverk at det har vært «en entydig praksis hvor vi har lagt til grunn at den enkelte matrikkelenhet må sees på for seg ved vurderingen av om det er grunnlag for fritak for dokumentavgift ved oppløsning av sameie» ikke funnet. Kartverket synes derfor å ha lagt om praksis fra 2013.

(31) På den annen side synes praksis og uttalelser fra overordnet myndighet - Finansdepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet - fra midt på 1990-tallet å ha vært i samsvar med den tolkning som Statens kartverk har fulgt fra 2013. Det må imidlertid legges til grunn at klagesakene har vært relativt få, særlig de siste 10-15 årene hvor kartverket har fulgt en praksis som har vært gunstig for dem som har søkt tinglysning.

(32) På denne bakgrunn finner jeg ikke grunnlag for, ved fortolkningen av reglene, å legge særlig vekt på forvaltningspraksis og uttalelser i den forbindelse. Praksis synes å ha vært sprikende frem

til 2013. Deretter har tiden frem til behandlingen av vår sak i 2014 vært for kort til at den praksisen - som neppe har vært omfattende - kan få betydning.

(33) Begge parter har også trukket frem formålsbetraktninger og reelle hensyn til fordel for sitt syn. De ankende parter har fremholdt at den tolkning som Statens kartverk har bygget vedtaket på, åpner for tilpasninger og omgåelser ved at dokumentavgift spares dersom flere matrikkelenheter sammenføres før sameiet oppløses. Jeg er enig i at dette - isolert sett - kan tale mot Statens kartverks tolkning. På den annen side har Statens kartverk fremholdt at hensynet til at reglene bør være enkle å praktisere med minst mulig skjønn, taler mot den tolkning de ankende parter forfekter. Jeg er også enig i at et visst - men begrenset - skjønn knyttet til hva som inngikk i det sameiet som oppløses, da blir nødvendig å foreta, og at dette - isolert sett - kan tale mot de ankende parters tolkning. I lovforarbeidene er også trukket frem enkelte andre hensyn, slik som forutsigbarhet, rettferdighet, reell likebehandling og kontrollhensyn. Jeg kan imidlertid ikke se at disse hensynene trekker tolkningen i en bestemt retning. Samlet sett er det derfor ikke lett å peke på avgjørende reelle hensyn til støtte for den ene eller andre løsning. Heller ikke systembetraktninger gjør det. Hvorvidt fradraget skal beregnes på den ene eller andre måten beror i hovedsak på et valg.

(34) Tilbake står da spørsmålet om hvordan den situasjon at dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd og Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d synes å lede til forskjellig resultater, skal løses. De rettskilder jeg så langt har gjennomgått, gir ikke grunnlag for å harmonisere de to bestemmelsenes innhold.

(35) Begge reglene er gitt av Stortinget med hjemmel Grunnloven § 75 bokstav a. Dokumentavgiftsloven inneholder ingen regel tilsvarende den i skatteloven § 1-1 annet ledd som gir Stortinget myndighet til å fastsette unntak fra skatteloven. Tvert om bestemmer dokumentavgiftsloven § 1 at dersom Stortinget vedtar at det skal svares dokumentavgift til statskassen, «gjelder de bestemmelser som er gitt i eller i medhold av denne lov». Det ble i NOU 1975:34 foreslått et forbehold i § 1 om at loven skal vike for Stortingets avgiftsvedtak. Men forbeholdet ble droppet i departementets behandling av lovforslaget, «[e]tter mønster av andre særavgiftslover», se Ot.prp.nr.11 (1975-1976) side 18. Stortingets avgiftsvedtak § 1 fastslår på sin side at det skal betales avgift til statskassen «i henhold til» dokumentavgiftsloven, før avgiftsvedtaket i § 2 og § 3 fastsetter visse fritak og begrensninger i avgiftsplikten.

(36) Jeg finner det uten videre klart at Stortinget i sine avgiftsvedtak kan gi regler som er gunstigere for borgerne enn det som følger av dokumentavgiftsloven. Dette må antas å følge av at avgiftsplikten ikke oppstår uten Stortingets årlige vedtak, og at Stortinget da må stå fritt til å avgrense plikten - ut over det som følger av den eldre loven. Her kan det nevnte arvefritaket i avgiftsvedtakets § 2 første ledd bokstav f tjene som eksempel. Det er ikke tvilsomt at dette fritaket binder staten selv om dokumentavgiftsloven ikke inneholder noe tilsvarende fritak.

(37) I vårt tilfelle fremstår imidlertid Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d som *ugunstigere* for borgerne enn dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd. For meg er det ikke nødvendig å ta stilling til om Stortinget også i slike tilfeller har anledning til å fravike dokumentavgiftsloven i et avgiftsvedtak. Jeg legger nemlig til grunn at selv om slik fravikelse skulle kunne gjøres, tilsier de nevnte utgangspunktene i dokumentavgiftsloven § 1 - som mangler

et forbehold om at loven viker for Stortingets avgiftsvedtak - og avgiftsvedtaket § 1 at det må oppstilles et *klarhetskrav*. I mange tilfelle vil ulike unntak og fritak ikke stå i direkte motstrid til hverandre, med den følge at borgeren må kunne påberope seg det unntaket eller fritaket som er gunstigst i det enkelte tilfelle. Dessuten vil det ofte være nærliggende å endre loven hvis meningen har vært å fravike den til borgernes ugunst. Dette innebærer etter min mening at dersom det skal legges til grunn at Stortinget i et avgiftsvedtak har fraveket dokumentavgiftsloven til borgernes ugunst, må det fremgå klart av avgiftsvedtaket eller dets forarbeider at nettopp det har vært meningen.

(38) I vår sak kom fritaket ved oppløsning av sameie inn i Stortingets avgiftsvedtak allerede fra 1976, samtidig med at dokumentavgiftsloven trådte i kraft. Men fritaket ble den gang ikke kommentert i forarbeidene, og forholdet til dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd ble ikke berørt. Da ordlyden i fritaket ble endret for 2014, fremgår det av Prop. 1 LS (2013-2014) kapittel 7.20 som jeg allerede har sitert fra, at Stortinget tok sikte på «å presisere» avgiftsvedtaket § 2 første ledd bokstav d. Heller ikke da ble forholdet til dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd berørt. Jeg kan derfor ikke se at det verken av Stortingets avgiftsvedtak eller av dets forarbeider klart fremgår at man har tatt sikte på å fravike dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd til borgernes ugunst. Av den grunn er jeg kommet til at de ankende parter må kunne påberope seg sistnevnte bestemmelse.

(39) Dette betyr at ved beregningen av den dokumentavgift som hver av de ankende parter skal betale, skal det gjøres fradrag for verdien av den sameieandel som vedkommende hadde i hele sameiet - alle matrikkelenhetene - før oppløsningen. Statens kartverks vedtak bygger da på en uriktig forståelse av dokumentavgiftsloven § 7 femte ledd, sett i sammenheng med Stortingets avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d. Statens kartverks vedtak må derfor oppheves.

(40) Fordi Statens kartverk ikke opptrer som ankemotpart etter tvistelovens regler, må de ankende parters krav om dekning av saksomkostninger avgjøres etter forvaltningsloven § 36, noe Statens kartverk ikke har reist innvendinger mot. Vilklårene i bestemmelsen er oppfylt. De ankende parter har fremsatt krav om dekning av salær til prosessfullmektigen for arbeidet med ankesaken i Høyesterett med 189 218 kroner som inkluderer merverdiavgift. I tillegg kommer ankegebyrene til lagmannsretten og Høyesterett på til sammen 10 320 kroner. Jeg finner at disse kostnadene har vært nødvendige.

(41) Jeg stemmer for denne

kjennelse:

1. Statens kartverks vedtak 12. november 2014 om å nekte tinglysning, er ugyldig.
2. I sakskostnader betaler Statens kartverk til Marie Aall Simonsen Vidvei, Kristine Aall Simonsen Knudsen, Peter Aall Simonsen og Karen Elise Aall Simonsen i fellesskap 199 538 - etthundreogtittitusenfemhundreogtrettiåtte - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne kjennelse.

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

(43) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(44) Dommer **Webster**: Likeså.

(45) Dommer **Stabel**: Likeså.

(46) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

kjennelse

- 1. Statens kartverks vedtak 12. november 2014 om å nekte tinglysning, er ugyldig.*
- 2. I sakskostnader betaler Statens kartverk til Marie Aall Simonsen Vidvei, Kristine Aall Simonsen Knudsen, Peter Aall Simonsen og Karen Elise Aall Simonsen i fellesskap 199 538 - etthundreogtittitusenfemhundreogtrettiåtte - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne kjennelse.*

Lagmannsrettsdommer

SkN 16-039 Fradragsrett for rente. Gjeld eller egenkapital.

Lovstoff: Skatteloven § 6-40.

Frostating lagmannsrett: Dom av 14. mars 2016, **sak nr.:** LF-2015-157796

Dommere: Lagdommer Bjørn O. Berg, Lagdommer Hilde Vibeke Enger, Ekstraordinær lagdommer Magne Nerland. **Saksgang:** Romsdal tingrett TROMS-2014-193052 - Frostating lagmannsrett LF-2015-157796 (15-157796ASD-FROS).

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

Parter: Rauma Energi AS (advokat Helge Aarseth) mot Sentralskattekontoret For Storbedrifter (advokat Magnus Schei).

Sammendrag: Saken gjaldt fradragsrett for renter. Fradragsretten var avhengig av om kapitaltilførsel fra en kommune til et heleid kraftselskap skulle anses som gjeld eller egenkapital. Lagmannsretten la til grunn at kapitalen måtte anses som gjeld, og saksøker hadde således fradragsrett for rentene. Det talte mot å anse kapitaltilførselen som gjeld at kommunen i henhold til avtalen med selskapet ikke kunne kreve hovedstolen innbetalt, men det ble i motsatt retning lagt avgjørende vekt på at kommunen i kraft av sin eierstyring kunne bringe det fulle beløpet til forfall, at kapitalen ikke hadde tapsabsorberende evne og på at selskapet betalte rente på kapitalen.

Saken gjelder fradragsrett for renter, som i denne saken beror på om kapitaltilførsel fra en kommune til et heleid kraftselskap skal klassifiseres som gjeld eller egenkapital.

Ankende part, Rauma Energi AS, driver nett- og kraftvirksomhet. Selskapet er heleid av Rauma kommune. Rauma Energi AS og Rauma kommune inngikk 28. mai 2002 avtale som er benevnt ansvarlig lån, hvor kommunen på nærmere betingelser overførte kr 60.000.000 til selskapet. Beløpet ble satt sammen av to elementer: For det første en nedskrivning av Rauma kommunes overkursfond med kr 30.592.000. For det andre utdeling av ekstra utbytte fra Rauma Energi AS på kr 29.408.000 for året 2001.

Avtalen står sentralt i saken, og gjengis i sin helhet:

1. Lånets størrelse

Lånebeløpet utgjør ved inngåelsen av denne avtalen NOK 60 000 000,- - kronersekstillioner 00/100.

2. Prioritet

Lånet ytes som ansvarlig lån, og långiver vedtar å stå tilbake i prioritet for andre kreditorer jfr. dekningsloven § 9-7 nr. 2. Prioritetsvikelse gjelder så vel hovedstol som renter.

3. Motregning

Långiver kan ikke benytte det ansvarlige lånet til motregning mot eventuelle krav Rauma Energi AS har å Rauma kommune.

4. Rente

På lånebeløpet skal det betales etterskuddsrente med en rentesats p.t. stor 7 %. Det skal brukes 360 rentedager i året. For år 2002 skal det betales en rente på 4,2 millioner kroner. Renta for påfølgende år skal vurderes årlig innen 01.10 av Rauma formannskap. Melding om endring skal være Rauma Energi AS ihende seinest 15 dager etter vedtak er fattet. Renten kan likevel ikke endres høyere enn NIBOR 12 mnd. + 1 % p.å. Renten skal betales halvårlig med forfall den 10.06 og 10.12. Forfalte krav på rente har samme etterstående stilling som hovedfordringen jfr. punkt 2. Ved oversittelse av betalingstidspunktet blir det beregnet rente jfr. lov om rente ved forsinket betaling.

5. Løpetid

Långiver kan ikke kreve oppsiing av låneavtalen eller fremme krav om innfriing/tilbakebetaling av hele eller deler av lånebeløpet, jfr. allikevel punkt 6.

6. Låntakers retter

Låntaker har rett til å si opp avtalen med tre måneders varsel. Dersom låneavtalen blir sagt opp av låntaker, skal partene forhandle nærmere om spørsmålet knyttet til tilbakebetaling av lånet.

7. Overdragelse

Låntaker kan ikke overdra lånet til tredjepart uten långivers samtykke. Ved eventuelt salg/fusjon av Rauma Energi AS kan långiver kreve hele lånebeløpet utbetalt.

8. Reforhandling

Hver av partene kan kreve reforhandling av nærværende låneavtale med tre måneders varsel dersom forutsetningen for avtalen blir vesentlig endra.

Rauma Energi AS har i regnskaper og ligningsoppgaver forholdt seg til at avtalen gjelder et lån. Det er krevd fradrag for renteutgifter i medhold av skatteloven § 6-40 første ledd. Renteutgiften på kr 4.200.000 har vært uendret i hele den aktuelle perioden fra 2002 og frem til 2013. På kommunens hånd er renteinntekten skattefri. I balansen har selskapet ført opp beløpet på kr 60.000.000 som gjeld, mens kommunen har ført beløpet som en fordring.

I april 2009 avholdt Skatt Midt-Norge bokettersyn hos Rauma Energi AS. Kontrollen gjaldt i utgangspunktet perioden 2006-2007, men for så vidt gjelder den ovennevnte låneavtalen er kontrollperioden angitt å være fra 2002-2008. Det ble utarbeidet en rapport som er datert 1. september 2009, hvor det bl.a. foreslås at renten på lånet til Rauma Energi AS fra kommunen fastsettes ved skjønn, jf. skatteloven § 13-1 (interessefellesskap).

Skatteetaten varslet 30. mars 2011 om endring av ligning for Rauma Energi AS for perioden 2002 - 2008. Varselet gjelder flere forhold, også spørsmålet om det i det hele tatt er grunnlag for rentefradrag knyttet til den aktuelle kapitaloverføringen. Sentralskattekontoret for storbedrifter traff vedtak om endring av ligningen for Rauma Energi AS for inntektsårene 2002 - 2008 den 10. januar 2013. Den 8. november samme år traff Sentralskattekontoret vedtak om endring av ligningen for 2011. For inntektsårene 2009 og 2010 ble det ikke gjort endring på grunn av at de formelle vilkårene for endring ikke var til stede.

I endringsvedtakene er det lagt til grunn at kapitaloverføringen fra Rauma kommune til Rauma Energi AS er å anse som egenkapital og ikke lån. Konsekvensen er at selskapet ikke gis fradragsrett for det som låneavtalen betegner som rente. Den alminnelige inntekten ble etter dette økt med kr 4.200.000 for hvert av skatteårene. Selskapet ble også ilagt tilleggsskatt. Rauma Energi AS påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda. Mot én stemme fastholdt nemnda Sentralskattekontorets avgjørelse i vedtak 11. juni 2014.

Rauma Energi AS tok ut stevning i saken til Romsdal tingrett 1. desember 2014 med påstand om at Skattekontorets vedtak oppheves. Romsdal tingrett avsa dom i saken 26. juni 2015 med slik slutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Rauma Energi AS dømmes til innen 2 - to uker fra forkynnelsen av dommen å betale sakskostnader til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med 82 216 - åttitotusentohundreogseksten - kroner.

Rauma Energi AS anket dommen til Frostating lagmannsrett 10. september 2015. Staten ga inn anketilsvar. Ankeforhandling ble holdt i Molde 10. februar 2016. Det ble hørt ett vitne i saken. Det vises for øvrig til rettsboken.

Rauma Energi AS sitt påstandsgrunnlag:

Kapitaltilførselen i 2002 fra kommunen til selskapet må anses som et lån, dvs. gjeld for selskapet med tilhørende rett til å kreve fradrag for renter, jf. skatteloven § 6-40 første ledd.

Den skattemessige klassifiseringen skal avgjøres ut fra en helhetsvurdering, hvor en rekke enkeltmomenter er relevante. For det første kapitalens formelle status og behandling. Partenes avtale betegner kapitalen som ansvarlig lån, og slik er kapitalen behandlet av partene, både selskaps- og regnskapsmessig. For det andre lånets prioritet. Det har prioritet som et ansvarlig lån, dvs. etter alle andre kreditorer, men likevel før egenkapitalen. Det er ikke tvilsomt at ansvarlig lån fortsatt er å anse som lån.

Et tredje og sentralt moment er om kapitalen har tapsabsorberende evne. Det har den ikke i dette tilfellet. Fordringen varierer ikke med årsresultatet, og går foran egenkapitalen ved insolvens eller konkurs. For det fjerde er det av betydning at den tilførte kapitalen er rentebærende, med årlig og forhåndsfastsatt rente som ikke er avhengig av selskapets driftsoverskudd. Kapitalen medfører for det femte ingen innflytelse over selskapet som kan sammenlignes med eierstyring.

Et sjette moment er om det foreligger tilbakebetalingsplikt for selskapet. Ved salg eller fusjon bestemmer avtalen at kommunen kan kreve lånet innfridd. Selskapet er gitt rett til å si opp låneavtalen med tre måneders varsel. For øvrig må det skilles mellom forfallstidspunkt og plikt til tilbakebetaling. Det er ingen holdepunkter for at ikke selskapet er forpliktet til å betale beløpet tilbake, når betingelsene for tilbakebetaling er til stede. Beløpet skal betales fullt ut, dvs. at det er hovedstol og ikke en residual som tilbakebetales.

Endelig skal det legges vekt på om avtalen gir kreditor misligholdsbeføyelser på sin hånd der hvor debitor misligholder lånet. Momentet er av mindre betydning, og det er klart at bakgrunnsretten vil supplere låneavtalen. Det sentrale er at kommunen har adgang til å heve låneavtalen dersom selskapet vesentlig misligholder sin plikt til å betale renter.

Samlet sett taler de fleste og viktigste momenter for at det dreier seg om en låneavtale, og at selskapet således er berettiget til å kreve fradrag for gjeldsrenter.

Dersom retten kommer til at kapitalbidraget må anses som egenkapital, aksepteres det at vilkårene for endringsadgang og tilleggsskatt er til stede.

Rauma Energi AS har lagt ned slik påstand:

1. Ligningen av Rauma Energi AS for inntektsårene 2002-2008 samt 2011-2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at rente på ansvarlig lån fra Rauma kommune er fradragsberettiget.
2. Rauma Energi AS tilkjennes saksomkostninger.

Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sitt påstandsgrunnlag:

Partene er enige om at den skatterettslige klassifiseringen må avgjøres ut fra en helhetsvurdering av de relevante momenter. Denne vurderingen leder imidlertid til at kapitalbidraget må anses å ha større likhet med egenkapital enn gjeld, og at Rauma Energi AS derfor ikke har fradragsrett for gjeld.

Det er innholdet i det privatrettslige rettsforholdet som er etablert mellom partene som styrer vurderingen. Hva partene kunne ha avtalt er uten betydning. Videre er det tidspunktet for etableringen av rettsforholdet som er det sentrale. Avtalen må tolkes objektivt, og det er skattyter som har bevisbyrden for at innholdet i avtalen er noe annet enn det som fremgår av avtalens ordlyd.

Ved vurderingen må det tas i betraktning at skattyters opplegg er svært gunstig for eier av selskapet, Rauma kommune. Selskapet får full fradragsrett for rentene, mens kommunen ikke skatter av renteinntektene.

Utgangspunktet for vurderingen er skatteloven § 6-40 om fradrag for renter av skattyters «gjeld». Det er gjeldsbegrepet som skal fastlegges, ikke begrepet egenkapital.

Det mest sentrale ved et gjeldsforhold er at det foreligger alminnelig tilbakebetalingsplikt for debitor. Det er ikke avtalt avdragsbetaling eller annen slags nedbetaling av lånet. Tvert om har kommunen som långiver fraskrevet seg adgangen til å si opp låneavtalen eller kreve delbetaling etter avtalens punkt 5. Kommunen har således ikke herredømme over om og eventuelt når den får pengene tilbake. Heller ikke dersom selskapet sier opp låneavtalen etter avtalens punkt 6 foreligger det en tilbakebetalingsplikt. Partene skal da forhandle nærmere om tilbakebetalingen.

Den betingede tilbakebetalingsplikten som fremgår av avtalens punkt 7 understreker at det ikke foreligger noen alminnelig tilbakebetalingsplikt. Betingelsen er knyttet til kapitalens binding til eierskapet; der hvor denne opphører, skal lånet innfris.

Fraværet av alminnelig tilbakebetalingsplikt må ses i sammenheng med at avtalen ikke gir kreditor misligholdsbeføyelser utover det som gjelder rentebetaling - og da begrenset til det misligholdte beløpet. Misligholdsbeføyelser er helt normalt i låneavtaler, og bakgrunnsretten gir en uklar og usikker rettsstilling for långiver.

Fravær av misligholdsbeføyelser får avgjørende betydning sett i sammenheng med fraværet av alminnelig tilbakebetalingsplikt.

Avtalepartenes formelle innretning får liten betydning ved klassifiseringen. Betegnelsen lån og den regnskaps- og selskapsrettslige behandling er uten betydning. Dette skyldes håndhevelsesgrunner. Videre har den forretningsmessige begrunnelse for kapitaltilføringen helt underordnet betydning. At kapitalen ikke gir organisatoriske rettigheter får liten betydning ved interessefellesskap, som her.

Kapitalbeløpet har formelt ikke tapsabsorberende evne, siden det ikke kan nedskrives mot tap ved løpende drift. Kapitalen har imidlertid prioritet etter all annen fremmedkapital ved avvikling. Sett i sammenheng med at debitor ikke har tilbakebetalingsplikt, vil kapitalen derfor reelt sett ha tapsabsorberende evne ved avviklingen.

Fastsettelsen av avkastningen på kapitalen er formelt sett betegnet som rente, men har trekk som minner om egenkapital. Renten fastsettes årlig, den har et maksimalnivå, men ikke minimumsnivå, og kan således i prinsippet settes til null. Avtalen åpner for tilpassing av avkastningen til selskapsresultatet. Det er långiver som fastsetter avkastningen/renten, men dette har mindre betydning ved interessefellesskap.

Rett til residualen ved avvikling trekker i retning egenkapital, men fravær av slik rett har mindre betydning som argument for gjeld. Der hvor kapitalinnskyteren allerede har slik rett i kraft av å være aksjonær, som i dette tilfellet, har momentet ingen betydning. For øvrig åpner avtalen mellom partene for at tilbakebetalingen begrenses til residualen.

Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsretten ser slik på saken:

Skatteloven § 6-40 første ledd gir rett til fradrag for renter av skattyters gjeld. Spørsmålet i saken er om overføring av kr 60.000.000 fra Rauma kommune til det heleide kraftselskapet Rauma Energi AS i 2002 er å anse som gjeld til kommunen, som gir rett til fradrag for renter, eller som egenkapital, som ikke gir slik rett.

Skatteloven gir ingen anvisning på hvordan grensen skal trekkes mellom gjeld og egenkapital. De ordinære lån og de rene aksjeinnskudd er uproblematisk. Det er der hvor kapitaloverføringen har egenskaper som er typiske både for lån og egenkapital at klassifiseringen kan by på problemer.

Som partene har fremholdt, må spørsmålet om klassifisering avgjøres ut fra en samlet vurdering av de vesentlige trekkene ved det etablerte rettsforholdet, jf. Rt-2001-851 på side 863, og Ot.prp.nr.1 (2001-2002) punkt 13.3, som gjelder fradragsrett for renter av fondsobligasjoner. I proposisjonen uttales blant annet:

« .. Klassifiseringen av kapitalen i skattemessig sammenheng må etter dagens skatteregler bero på om det er likheten med lån eller med egenkapital som er mest fremtredende. Dette må avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering av de relevante momenter. Sentrale momenter i denne vurderingen er:

- Foreligger det en plikt for selskapet til å tilbakebetale kapitalen
- Er kapitalen rentebærende eller avkastningen overskuddsavhengig
- Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon
- Hvorvidt kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap
- Medfører innskudd av kapital innflytelse over selskapet
- Kapitalens formelle status og behandling»

Momentlisten i proposisjonen er i utgangspunktet generell, og ment å gjelde for alle saker. Lagmannsretten finner det likevel riktig å understreke at vurderingen av de vesentlige trekkene ved det etablerte rettsforholdet alltid må være konkret, og knyttet opp til det behov for regulering som foreligger mellom avtalepartene i den aktuelle situasjon. Som det vil fremgå, har flere av de momenter som fremgår av oppregningen ovenfor liten interesse i den konkrete eierkonstellasjon som foreligger i denne saken. Andre momenter som i og for seg er relevante, må dessuten vurderes i lys av at kommunen er eier av selskapet.

Bakgrunnen for kapitaloverføringen er lite belyst gjennom bevisføringen i saken. Det er ingen opplysninger om at selskapet hadde et konkret likviditetsbehov ved overføringen av kapitalen, noe som gjerne er foranledningen til å ta opp lån. Det er heller ingen opplysninger om at selskapet hadde behov for å styrke soliditeten eller kredittverdigheiten, noe som kunne indikere at det var egenkapitalen som skulle styrkes.

For lagmannsretten står det imidlertid som nokså klart at det fra kommunens ståsted handlet om en økonomisk og skattemessig gunstig kapitalplassering. Dels ved at den fastsatte utgangsrenten var høy i seg selv, og dels ved at renteinntekten var skattefri på kommunens hånd og samtidig fradragsberettiget for selskapet. Det må legges til grunn at asymmetrien i den skattemessige behandlingen av rentene har vært motiverende for transaksjonen, noe som for så vidt er legitimt. Dette har ikke i seg selv direkte betydning for klassifikasjonsspørsmålet, men bidrar til å forklare innholdet i den avtale som partene inngikk - både hva gjelder det som er tatt inn i avtalen og det som er utelatt.

Lagmannsretten går etter dette over til en vurdering av de enkelte momenter som skal ha betydning ved klassifiseringen av kapitalen.

Avtalen gjelder etter sin ordlyd et «ansvarlig lån». Denne benevnelsen har i punkt 2 i avtalen direkte referanse til dekningsloven § 9-7 nr. 2, som gir slike lån prioritet bak andre kreditorer. Transaksjonen er behandlet som lån i kommunen og i selskapets regnskaper. Også selskapsrettslig er kapitalen behandlet som lån, blant annet ved at det årlige vederlaget - som er betegnet rente - utbetales som en regulær utgift, og ikke som utbytte etter beslutning i generalforsamlingen.

Denne formelle innretningen danner et utgangspunkt for vurderingen, men heller ikke noe mer. De skatterettslige virkninger av en disposisjon beror i første rekke på det materielle innhold partene har gitt disposisjonen, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler, jf. Rt-1994-1064 på side 1071.

Det sentrale skillet mellom lån og egenkapital er at det for lån foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt, mens egenkapitalen bare kan kreves tilbakebetalt ved likvidasjon, utløsning eller lignende, og da bare som en andel av nettoverdien av selskapet på dette tidspunkt, jf. slik Rt-2010-790 avsnitt 44. Hvorvidt en slik alminnelig tilbakebetalingsplikt foreligger, må avgjøres ut fra en konkret fortolkning av rettsgrunnlaget mellom partene.

Spørsmålet om tilbakebetalingsplikt gjelder dels forfallstidspunkt, dels hvilket beløp som skal betales tilbake ved forfall. Når det gjelder forfallstidspunkt, er det ikke lagt opp til nedbetaling av kapitalen i form av avdragsbetaling. Låntaker skal kun betale det som i avtalens punkt 4 kalles rente. Videre har kommunen i punkt 5 fraskrevet seg sin adgang til å si opp avtalen, eller kreve helt eller delvis tilbakebetaling. Den alminnelige påkravsregelen i gjeldsbrevloven § 5 gjelder således ikke. Det er bare ved salg eller fusjon av selskapet at kommunen som långiver kan kreve tilbakebetaling, jf. avtalens punkt 7.

Bortsett fra det tilfellet at kommunens eierskap til selskapet endrer seg eller opphører, kan lånet ut fra en formell betraktning beskrives som evigvarende. Fravær av betalingsplikt for hovedstolen er ikke typisk for gjeldsforhold, og isolert sett trekker dette klart i retning av egenkapital.

Etter lagmannsrettens oppfatning kan likevel ikke lånets permanente karakter bli utslagsgivende ved bedømmelsen. For det første er det holdepunkter i rettspraksis og teori for at selv evigvarende lån etter omstendighetene kan anses som lån, jf. Rt-1926-519 på s. 520 og Hugo Matre, Gjeld og renter (Oslo 2012) s. 134, som bygger sitt syn på denne dommen.

Men dertil kommer at en slik formell betraktning underslår åpenbare realiteter mellom partene i avtalen. Rauma kommune er eiere av Rauma Energi AS, og kan som generalforsamling når som helst instruere styret i selskapet om å si opp låneavtalen. Dette har styret anledning til, jf. låneavtalens punkt 6. At kommunen som kreditor også kan si opp låneavtalen hvis eierskapet endres, jf. låneavtalens punkt 7, bidrar til å understreke det samme poenget: Avtalen kompenserer svekket eierstyring med styrket kreditorposisjon.

Lagmannsretten ser det slik at låneavtalens uoppsigelighet fra kreditors side realistisk vurdert er en form for politisk selvbinding. Kommunen har ønsket å behandle denne kapitalen som sparekapital, som ikke skal stå til regulær disposisjon fra et budsjettår til det neste. Punkt 3 i avtalen om forbud mot motregning må også forstås mot denne bakgrunn. Fordelene som er forbundet med en slik langsiktig kapitalplassering er en gunstig og skattefri renteinntekt. Samtidig vil kommunen til enhver tid kunne bringe låneavtalen til opphør, dersom det foreligger tilstrekkelig sterk politisk vilje til dette.

Det andre elementet i vurderingen av tilbakebetalingsplikt gjelder hva som skal betales tilbake når kapitalen bringes til forfall. Nærmere bestemt er det spørsmål om det er det opprinnelige, nominelle beløpet eller om det er en residual - dvs. en andel av selskapets nettoverdi - som skal betales tilbake. Det karakteristiske for gjeld er at forpliktelsen er nominell, og ikke en residualforpliktelse.

Etter lagmannsrettens oppfatning er det klart forutsatt i avtalen at det er den opprinnelige hovedstolen på kr 60.000.000 som skal betales tilbake. Kapitalen betegnes konsekvent som et lån, og i punkt 2 brukes begrepene hovedstol og renter, som er typiske for lån. I punkt 5 brukes formuleringen «innfriing/tilbakebetaling ... av lånebeløpet», punkt 6 taler om «tilbakebetaling av lånet» og punkt 7 om «hele lånebeløpet utbetalt». En slik begrepsbruk utelukker langt på vei at det dreier seg om en residualforpliktelse, med mindre man har særskilte holdepunkter for dette.

Punkt 6 i låneavtalen bestemmer at «partene skal forhandle nærmere om spørsmålet knyttet til tilbakebetaling av lånet» dersom selskapet sier opp låneavtalen. Staten har argumentert med at dette viser at det ikke foreligger en reell plikt til å betale tilbake hovedstolen. Dette er etter lagmannsrettens oppfatning å legge for mye i ordlyden. En rett for låntaker til å forhandle om selve den materielle tilbakebetalingsforpliktelsen krever helt andre holdepunkter. Mer nærliggende og plausibelt er det å tolke bestemmelsen slik at den anviser forhandlinger for det som gjelder forfallstidspunkt og eventuell avdragsbetaling. Det samme gjelder for så vidt avtalens punkt 8, som gir gjensidig rett til forhandlinger ved vesentlig endrede forutsetninger. Heller ikke en slik bestemmelse kan sies å svekke långivers rett til å kreve den nominelle hovedstolen tilbakebetalt.

Oppsummert vedrørende spørsmålet om tilbakebetalingsplikt er det lagmannsrettens oppfatning at kommunen kan kreve kapitalbeløpet betalt tilbake, enten i kraft av sin eierstyring eller - der hvor eierstyringen svekkes - som kreditor. Det er hovedstolen som da skal betales tilbake, og ikke en residual. Dette trekker klart i retning av at kapitaloverføringen anses som lån.

I punkt 4 i avtalen mellom kommunen og selskapet er det bestemt at det skal betales etterskuddsrente på kapitalen med en sats på 7 %. Dette utgjør kr 4.200.000 per år, som skal

betales med en halvpart hvert halvår. Rentesatsen kan endres av kommunestyret for det påfølgende år, men det har ikke funnet sted noen slik endring siden avtalen ble inngått i 2002.

Det er karakteristisk for rente at den fastsettes prosentuelet, med virkning fremover, og uavhengig av selskapets resultat. Utbytte settes typisk til et nominelt beløp per eierandel, beregnet etterskuddsvis og basert på selskapets resultat. Etter lagmannsrettens oppfatning er det utvilsomt tale om renter i dette tilfellet. Kommunestyrets adgang til årlig å fastsette ny rente, uten noen nedre grense, endrer ikke dette. En slik endringsadgang korresponderer med den adgangen långivere i alminnelighet betinger seg til å fastsette rentenivå.

Til sammenligning viser lagmannsretten til saksforholdet i Rt-2010-790, hvor den aktuelle renteberegningen var begrenset til låntakers lånekapasitet, se avsnitt 47. Heller ikke en slik begrensning, som er atypisk i låneforhold, forhindret at Høyesterett betraktet vederlaget som rente.

Et annet moment ved klassifiseringen er om mottakeren, uten samtykke fra den som har overført kapitalen, kan nedskrive tilskuddet for å dekke tap eller underskudd i den løpende drift. Dette formuleres også som et spørsmål om kapitalen har tapsabsorberende evne, som vil være typisk for egenkapital.

Det er ingen holdepunkter i avtalen mellom partene for at kapitalen har tapsabsorberende evne; tvert om er den formelle innretningen et lån, som etter sin ordlyd utelukker nedskrivning av tilskuddet for å dekke tap eller underskudd. Det har heller ikke rent faktisk skjedd nedskrivning av kapitalen siden overføringen i 2002. For øvrig viser lagmannsretten til diskusjonen ovenfor vedrørende tilbakebetalingsplikt og spørsmålet om residualforpliktelse eller nominell forpliktelse, som har direkte sammenheng med spørsmålet om tapsabsorberende evne.

Fra Statens side er det vist til at den aktuelle låneavtalen ikke inneholder misligholdsbeføyelser knyttet til hovedstolen, og at dette er indikasjon på egenkapital. Lagmannsretten kan vanskelig se at dette skal få større betydning i denne saken. Dels vil lagmannsretten vise til den reelle betraktning at kommunen som eneeier av selskapet ikke har noe videre behov for tradisjonelle misligholdsbeføyelser. Selskapets betalingsvilje kan alltid korrigeres ved bruk av eiermakt, mens betalingsevnen blir et spørsmål om hva som er praktisk mulig og ønskelig. Som er nevnt ovenfor, må vurderingen av hva som fremstår som naturlig mellom partene være konkret, og ikke abstrakt. Den empiriske betraktningen som Staten har gjort seg om at de fleste låneavtaler har misligholdsbeføyelser, er derfor av mindre interesse i denne saken.

Dels er det også et poeng, slik selskapet hevder, at bakgrunnsretten gir kommunen adgang til å heve låneavtalen ved vesentlig mislighold, f.eks. dersom plikten til å betale rente misligholdes over tid. Staten har til dette innvendt at bakgrunnsretten gir kommunen som långiver en mer usikker posisjon. Lagmannsretten kan vanskelig se at dette er en viktig innvending. Det typiske er at avtalefestet hevingsadgang skjer med henvisning til det alminnelige vilkåret om vesentlig mislighold, som uavhengig av den rettslige forankringen bygger på en betydelig grad av skjønn.

Et moment i retning av egenkapital vil være dersom kapitaloverføringen gir organisatoriske rettigheter i selskapet eller annen slags innflytelse som kan sammenlignes med eierstyring. Dette

er ikke tilfelle her. Men siden kommunen allerede er eiere av selskapet, har dette momentet mindre interesse i saken.

Kapitalen som ble overført har prioritet etter andre kreditorer. Lagmannsretten er for så vidt enig med Staten i at dette bringer kapitalen nærmere egenkapital enn de regulære lån, som gjerne etableres med den best tilgjengelige sikkerhet. Men såkalt ansvarlige lån er fortsatt å regne som lån, jf. slik Rt-2010-790 avsnitt 52, hvor Høyesterett uttaler at «[f]radragsretten for tap på fordringer gjelder ikke bare fordringer som det er etablert sikkerhet for, og omfatter også ansvarlig lånekapital». Svak prioritet er altså i seg selv ikke tilstrekkelig til å kunne anse kapitalen som egenkapital.

På grunnlag av en samlet vurdering av de forhold som her er nevnt, finner lagmannsretten det klart at kapitalen må klassifiseres som gjeld. Det er lagt avgjørende vekt på at kommunen realistisk vurdert kan bringe det fulle beløpet til forfall, og på at selskapet svarer rente på kapitalen.

Gjelden gir rett til rentefradrag for selskapet, jf. skatteloven § 6-40 første ledd, og ligningen av Rauma Energi AS for inntektsårene 2002-2008 samt 2011-2013 må derfor oppheves.

Rauma Energi AS har vunnet saken fullt ut, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 andre ledd jf. første ledd ha full erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten ser ikke at det er grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen. Selskapet har krevd sakskostnader for begge instanser, og lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for tingretten.

Advokat Aarseth har krevd kr 201.486 i sakskostnader for tingretten, og kr 107.302 for lagmannsretten, til sammen kr 308.788 for begge instanser. Kravet finnes rimelig og nødvendig, og tilkjennes.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Ligningen av Rauma Energi AS for inntektsårene 2002-2008 samt 2011-2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at rente på ansvarlig lån fra Rauma kommune er fradragsberettiget.*
- 2. Rauma Energi AS tilkjennes 308.788 - trehundreogåttetusensyvhundreogåttiåtte - kroner i sakskostnader for tingrett og lagmannsrett. Beløpet forfaller til betaling innen 2 - to - uker etter at dommen er forkynt.*

SkN 16-040 Arbeidsgiveravgift – soneplassering

Lovstoff: Folketrygdloven § 24-3 og § 24-4. Ligningsloven § 9-6.

Gulating lagmannsrett: Kjennelse av 17. mars 2016, **sak nr.:** LG-2015-59453

Dommere: Lagdommer Stig Sjong, lagmann Jan Erik Erstad, sorenskriver Jørn Ree.

Saksgang: Stavanger tingrett TSTAV-2014-5960 - Gulating lagmannsrett LG-2015-59453 (15-059453ASK-GULA/AVD1).

Anke til Høyesterett forkastet.

Parter: Venter Sp. Zoo (advokat Stein Nygaard) mot Skatteoppkrever Utland/ International Tax Collection Office (advokat Tomasz Edsberg).

Sammendrag: Venter leide i 2007 ut et større antall arbeidstakere til norske selskaper som drev sin virksomhet i Finnmark. Spørsmålet i saken gjaldt satsen for arbeidsgiveravgift, idet Venter mente riktig sats var 0 %, mens Staten gjorde gjeldende at satsen var 14,1 %. Det var ikke tvil om at Venter formelt og reelt drev sin virksomhet i Polen. At polske arbeidstakere utførte arbeid for norske virksomheter i Finnmark innebar imidlertid ikke at Venter drev virksomhet der. Det var enighet mellom partene om at Venter ikke hadde registrert forretningsadresse i Norge i 2007, og selskapet hadde derfor ikke registrert forretningsadresse innenfor det geografiske området som utgjorde sone V. Det fulgte av dette – sammenholdt med Stortingets avgiftsvedtak – at Venter pliktet å betale arbeidsavgift i sone I med en sats på 14,1 % av hele avgiftsgrunnlaget. Lagmannsretten fant ikke grunnlag for å sette vedtaket til side som stridende mot EØS-avtalen, eller som stridende mot skatteavtalen mellom Norge og Polen. Heller ikke var vedtaket ugyldig av prosessuelle grunner.

Stavanger tingrett avsa 28.01.2015 kjennelse med slik slutning:

1. *Klagen tas ikke til følge.*
2. *Venter Sp. Zoo betaler 107 435 kroner i sakskostnader til staten ved skatteoppkrever utland innen to uker etter denne kjennelsen er forkynt.*

Venter Sp. Zoo (heretter Venter) har anket kjennelsen til lagmannsretten. Venter er et polsk aksjeselskap med organisasjonsnummer 990 645 574. Venter er i dag innehaver Venter SP ZOO NUF med org.nr. 890 645 542. Anken er grunnet i feil ved tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. Staten v/Skatteoppkrever utland har inngitt anketilsvar og påstått anken forkastet.

Saken gjelder formelt gyldigheten av et utlegg i Ventors enkle pengekrav tatt 29.10.2013. Tvisten mellom partene gjelder i realiteten gyldigheten av et vedtak om fastsettelse av arbeidsgiveravgift av 09.02.2010. I vedtaket er avgiftsgrunnlaget fastsatt til kroner 132.915.510 og arbeidsgiveravgiften for avgiftsåret 2007 ble fastsatt til kroner 18.741.086. Utlegget ble tatt for å sikre dette kravet.

Tingretten har i sin kjennelse gitt følgende beskrivelse av saksforholdet:

Klager, Vantor Sp. Zoo (Vantor), er et polsk selskap som driver med utleie av arbeidskraft. Vantor ble registrert som en utenlandsk enhet i enhetsregisteret 21. desember 2006 med adresse i Polen. Den 23. september 2009 ble det registrert i enhetsregisteret et norskregistrert utenlandsk foretak for Vantor ved samme navn (Vantor NUF), som var stiftet 20. desember 2006, med forretningsadresse i Stavanger.

Ventors virksomhet i Norge bestod i perioden 2004 til 2007 i hovedsak av utleie av polsk personell til arbeider innenfor isolasjon, rørlegging, stilasbygging og ingeniørtjenester til utbyggingen av Snøhvitfeltet i Barentshavet og det tilknyttede LNG-anlegget på Melkøya utenfor Hammerfest i Finnmark. I denne perioden fikk Vantor bistand fra selskapet Momsfinans til beregning og rapportering av skatter og avgifter. Denne rollen ble i 2008 overtatt av Tax Consulting AS (Tax Consulting).

Momsfinans leverte på vegne av Vantor fortløpende og rettidig terminoppgaver for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift i 2007. Hoveddelen av lønns- og trekkoppgaver (LTO) og årsoppgaver for arbeidsgiveravgift for 2007 ble imidlertid mottatt av skatteoppkrever utland (SU) våren/sommeren 2008, altså etter fristen som var 31. januar 2008. Utover høsten ble det gjort endringer, suppleringer og korrigeringer.

I oktober 2009 foretok SU avstemming av arbeidsgiveravgiften for 2007 på grunnlag av innsendte opplysninger. SU sendte den 1. desember 2009 et brev til Vantor hvor det ble påpekt et avvik på 7 210 632 kroner mellom innberettet forskuddstrekk av arbeidsgiveravgift på terminoppgaver og beregnet grunnlag for forskuddstrekk fra lønns- og trekkoppgaver.

Den 4. desember 2009 sendte SU brev til sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) med forespørsel om fastsettelse av arbeidsgiveravgiften. Vedlagt brevet var en matrise som viste avviket mellom innberettet grunnlag for arbeidsgiveravgift på terminoppgaver og grunnlag for arbeidsgiveravgift i henhold til LTO og årsoppgaver. Avviket i grunnlaget for arbeidsgiveravgift ble oppgitt til 118 295 208 kroner. Vedlagt brevet var også kopi av årsoppgaver for 2007. Kopi av brevet ble sendt til Vantor.

Den 11. desember 2009 henvendte Bent Inge Alvær i Tax Consulting seg til saksbehandler i SU per e-post. I e-posten ble det blant annet henvist til oversendelsen til SFU og bedt om kopi av årsoppgaver for 2007 og en oppstilling av innrapportert og betalt arbeidsgiveravgift for 2007. E-posten ble besvart av saksbehandler 14. desember 2009, hvor kopi av innleverte årsoppgaver og en oppstilling over innrapportert og innbetalt arbeidsgiveravgift for 2007 var vedlagt. Det var også e-postkorrespondanse mellom SU og Tax Consulting i perioden 18. og 19. januar 2009, samt en telefonsamtale den 19. januar 2009 mellom saksbehandler hos SU og Tax Consulting.

SFU fattet den 9. februar 2010 vedtak om fastsettelse av arbeidsgiveravgift for 2007 (vedtaket). Arbeidsgiveravgiften ble fastsatt til 18 741 086 kroner, som utgjorde en forhøyelse på 16 679 629 kroner i forhold til oppgitt avgift på 2 061 457 kroner. Den vesentlige forhøyelsen skyldtes at SFU la til grunn en prosentsats på 14,1 for hele avgiftsgrunnlaget ved fastsettelsen, mens Vantor hadde innrapportert store deler av avgiftsgrunnlaget i sone V, hvor prosentsatsen var 0.

Vedtaket ble arkivert hos SFU, men ikke registrert før 11. mai 2012. Dette førte til at melding om vedtaket ikke ble sendt til Venter. Venter ble først kjent med vedtaket i mai 2012 etter SU hadde sendt ut krav om betaling av fastsatt arbeidsgiveravgift og vedtaket ble hentet av Kjell Egil Førund i Tax Consulting.

Kravet ble ikke betalt. Med vedtaket som tvangsgrunnlag tok derfor SU den 29. oktober 2013 utlegg i Ventors enkle pengekrav, jf. skattebetalingsloven §§ 14-1 flg., jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-2 bokstav (e). Melding om utlegget ble samme dag sendt til de avtalemotparter som Venter hadde utestående krav hos.

Utlegget ble påklaget av Venter ved advokat Nygaard i klage til retten av 9. januar 2014. Staten ved SU tok til motmæle i tilsvaret av 31. januar 2014. Den 30. april 2014 meldte kommuneadvokaten i Oslo ved advokat Tomasz Edsberg seg som prosessfullmektig for staten. Deretter har det vært en omfattende utveksling av prosesskriv mellom partene.

Rettsmøte til behandling av klagen ble berammet til 18. november 2014, men ble senere utsatt til 28. november 2014. Om hvem som var til stede og den ytterligere bevisførsel under rettsmøtet 28. november 2014 vises det til rettsboken.

Etter rettsmøtet har partene inngitt hvert sitt prosesskriv i tillegg til sakskostnadsoppgaver og bemerkninger til disse.

Lagmannsretten viser til den redegjørelse for saksforholdet som er sitert over.

Det ble gjennomført muntlig forhandling i saken 01.- 02.03.2016 i tinghuset i Stavanger. Venter var representert ved advokat Stein Nygaard som første rettsdag ble bistått av Ventors rådgiver Kjell-Egil Førund. Tre vitner ga forklaring, og det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Venter har i korte trekk anført:

Vedtaket om fastsettelse av arbeidsgiveravgift datert 09.02.2010 er ugyldig. Den instruksjonen om kontroll og fastsettelse av avgift som gjaldt ble ikke fulgt. Vedtaket ble ikke sendt til skattyter før i mai 2012. Vedtaket ble heller ikke registrert hos andre mottakere før sistnevnte tidspunkt. I tilfeller hvor det foreligger mangler ved de innsendte oppgavene skal skattyter, etter instruksjonen, varsles om at ligningssjefen vil bli bedt om å fastsette avgiften ved skjønn, dersom riktig og fullstendig oppgave ikke blir innlevert innen en fastsatt frist. I dette tilfellet fikk skattyter ikke slikt varsel.

Skattyter har oppfattet det slik at arbeidsgiveravgiften ble fastsatt i samsvar med de oppgaver som var innlevert. Det var i den relevante perioden en dialog mellom skattyter - representert ved sine skatterådgivere - og staten. Det ble avtalt at skattyter skulle levere inn korrigerte oppgaver. Det ble også gjort.

I tillegg har staten ikke fulgt de øvrige regler for saksbehandling i slike tilfeller. Det vises til instruksens § 2, § 3, § 6, § 7, § 8 mv. Skjemaet RF1018 ble ikke sendt til skattyter. Ingen andre instanser som etter reglene skulle motta kopi av vedtaket, ble gjort kjent med dette.

Det foreligger ikke et formelt og gyldig vedtak. Vedtaket er ikke stemplet, og det er ikke gjort kjent for skattyter eller andre. Fordi det ikke foreligger et gyldig vedtak, er det ikke rettslig grunnlag for det pengekravet som er grunnlaget for begjæringen og beslutningen om utlegg.

Det var ikke grunnlag for å ta utlegg i Ventors enkle pengekrav, og utleggsforretningen må oppheves.

Subsidiært gjøres det gjeldende at vedtaket om arbeidsgiveravgift datert 09.02.2010 materielt sett er uriktig og derfor ugyldig. Ventor har drevet sin næringsvirksomhet i sone V i Norge. Ventor plikter derfor å betale arbeidsgiveravgift basert på den satsen som gjaldt i sone V i den aktuelle perioden. Reglene for beregning av arbeidsgiveravgift ble endret med virkning for inntektsåret 2007. Fra og med 2007 er sonene for arbeidsgiveravgift basert på hvor arbeidsgiver driver sin virksomhet fra. Det vises til vedtak om fastsetting av avgifter mv. til Folketrygden for 2007 § 1. Av denne bestemmelsen følger det at arbeidsgivere som driver virksomhet i sone V skal betale 0 % arbeidsgiveravgift. Videre følger det av bestemmelsen at Finnmark ligger i sone V.

Ventor drev i perioden i det alt vesentlige sin virksomhet i sone V. Ventor plikter derfor ikke å betale arbeidsgiveravgift. Det vises til at Ventor i 2007 ikke hadde noen registrert adresse i Norge. Ventor disponerte et kontor på byggeplassen, og virksomheten ble drevet i Finnmark.

Det er Stortinget som fastsetter størrelsen på arbeidsgiveravgiften, og avgiften kan være geografisk differensiert. Det fremgår av reglene at for selskap som driver virksomhet i Norge skal satsen i den sonen hvor arbeidet utføres anvendes.

Utenlandske selskaper har ikke plikt til å registrere seg i Norge. Bestemmelsen kan ikke tolkes slik at det kreves at et selskap er registrert med adresse i Finnmark for å bli ansett for å drive virksomhet i sone V. Dette vil være i strid med EØS-avtalens art. 30 og forbudet mot restriksjoner for utenlandske foretak til å drive tjenestevirksomhet. Dette vil videre være i strid med diskrimineringsbestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Polen.

Avgiftsvedtaket må oppfattes slik at det for utenlandske selskaper er det stedet virksomheten drives fra som er avgjørende for sonetilhørigheten. Det kan ikke stilles krav om registrert adresse i Finnmark. Det kan vises til SKD nr. V/07. Det fremkommer der at utleieselskaper registrert i Finnmark, som i realiteten driver virksomheten et annet sted, risikerer gjennomskjæring. Det må foretas en konkret vurdering i forhold til hvor virksomheten drives. Ventor har utøvet sin virksomhet i Finnmark. Avgiften skal fastsettes for sone V og derfor til 0 %.

Ventors rådgivere har fått opplyst av skattemyndighetene at selskapets virksomhet faller inn under sone V. Skattemyndighetene må være bundet av dette.

Fristen etter ligningsloven § 9-6 ble oversittet i dette tilfellet. Ventor har gitt riktig informasjon. Fristen for å treffe vedtak er 2 år etter ligningsåret. Vedtaket er datert 09.02.2010. Vedtaket er derfor truffet etter utløpet av 2-årsfristen. Det var derfor ikke grunnlag for vedtaket. Det ble

dessuten ikke sendt varsel forut for vedtaket. Fristen ble derfor ikke avbrutt. Det var etter dette ikke grunnlag for å fatte vedtaket, og vedtaket må anses ugyldig.

Anførselen om at avgiftskravet er tapt ved passivitet frafalles.

Det ble nedlagt slik påstand:

1. Skatteoppkrever Utlands utleggsforretning i div. kontrakter, datert 29.10.2013 oppheves.
2. Den norske stat ved Skatteoppkrever utland, dømmes til å betale Venter Sp. zoo sakens omkostninger for tingretten og for lagmannsretten.

Staten har i korte trekk anført:

Vedtaket som fastsetter arbeidsgiveravgift for Venter for inntektsåret 2007 er gyldig.

Det ble 09.02.2010 fattet vedtak om fastsettelse av avgift i medhold av folketrygdloven § 24-4. Avgiften for Venter for 2007 ble fastsatt til kroner 18.741.086. Det var en forhøyelse på kroner 16.679.629 i forhold til den avgift Venter selv hadde beregnet og deklart i sine oppgaver.

Vedtaket ble liggende hos avgiftsmyndigheten frem til mai 2012. Det ble da gjort kjent for Venter og andre. Forholdet er beklagelig, men det innebærer ikke at det ikke ble fattet vedtak.

Staten bestrider at fastsettelsesvedtaket er ugyldig. Vedtaket er utvilsomt materielt riktig, og det er heller ikke ugyldig av prosessuelle årsaker. Venter er et polsk aksjeselskap som i inntektsåret 2007 drev med utleie av arbeidskraft til oppdragsgivere i Norge. Virksomheten - arbeidskraftutleie - utløste en plikt for Venter til å betale arbeidsgiveravgift. Avgiftsgrunnlaget for 2007 var kroner 132.915.510. Tvisten gjelder beregningen av arbeidsgiveravgiften.

Reglene følger av Stortingets avgiftsvedtak for 2007. Det ble i vedtaket innført en ordning med geografisk differensierte satser for arbeidsgiveravgift. Norge ble delt inn i geografiske soner, og avgiftssatsen varierte fra 14,1% til 0 % avhengig av hvor den avgiftspliktige virksomheten ble drevet. Det formelle utgangspunktet for «plasseringen» var virksomhetens registrerte forretningsadresse.

Vedtaket bygger på at Venter i 2007 pliktet å betale avgift med 14,1% av hele avgiftsgrunnlaget. Venter hadde ifølge Stortingets avgiftsvedtak for 2007 ikke rett til å beregne avgift i sone V. Selskapet fylte verken formelt eller reelt vilkårene for å kunne oppnå støtte i form av avgiftsfritaket i sone V. Selskapet hadde ikke registrert forretningsadresse innenfor det geografiske området som utgjorde sone V. Selskapets virksomhet - å leie ut arbeidskraft - ble heller ikke rent faktisk drevet i Finnmark/sone V. Selskapets virksomhet ble drevet fra selskapets hovedkontor i Polen.

Virksomhet drevet utenfor Norge ble i henhold til Stortingets avgiftsvedtak drevet i avgiftssone I. Venter pliktet etter dette å betale arbeidsgiveravgift med 14,1 % av hele avgiftsgrunnlaget.

Det bestrides at vedtaket er ugyldig fordi regelverket om geografisk differensiert arbeidsgiveravgift for 2007 var i strid med EØS-avtalen. Slik differensiering er rettslig sett å anse

som statsstøtte. Ordningen er i tråd med retningslinjene for såkalt regional støtte, utarbeidet av EFTAs overvåkningsorgan ESA. Det sistnevnte godkjente det norske regelverket fra 2007 som ikke stridende mot EØS- avtalen. Ordningen var heller ikke i strid med skatteavtalen mellom Norge og Polen.

Staten bestrider at fristene i ligningsloven § 9-6 ikke er overholdt. Fristene kommer ikke til anvendelse for vedtak om fastsettelse av avgift. Dette i motsetning til vedtak om fastsettelse eller endring av avgiftsgrunnlaget, jf. folketrygdloven § 24-4 andre og tredje ledd.

Om det legges til grunn at ligningsloven § 9-6 får anvendelse, anføres at fristene uansett er overholdt. Ventors anførsel om manglende fristbrudd bygger på at det gjaldt en 2-årsfrist. Dette forutsetter at skatteyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre likningsmyndighetene oppmerksomme på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som man er eller burde vært klar over». Disse forutsetningene er ikke oppfylt.

Systemet bygger på egendeclarering. Ventor pliktet derfor å beregne, deklare og innbetale korrekt avgift terminvis 6 ganger i året. Ventor pliktet dessuten innen 31.01.2008 å inngi årsoppgave over avgiftsgrunnlaget for inntektsåret 2007. Om lagmannsretten legger til grunn at Ventor pliktet å betale avgift med 14,1 % av hele grunnlaget, er det på det rene at Ventor ga uriktige opplysninger om avgiftsplikten i terminoppgavene. Det er videre på det rene at Ventor ikke innga årsoppgave innen fristen 31.01.2008, og således ga «ufullstendige» opplysninger om avgiftsgrunnlaget. De relevante opplysningene ble først gitt i løpet av våren og sommeren 2008, og de ble deretter korrigert. Om det legges til grunn at 2-årsfristen ikke kommer til anvendelse, er fristen 10 år etter hovedregelen i likningsloven § 9-6 nr.1. 10-årsfristen er ikke oversittet.

For det tilfellet at lagmannsretten skulle mene at 2-årsfristen gjelder, gjør staten gjeldende at heller ikke denne fristen er oversittet. Den løp ut 31.12.2009. Fristen ble avbrutt ved at spørsmålet om fastsettelse av arbeidsgiveravgift for 2007 ble tatt opp innen fristens utløp. Det vises til brev av 01.12.2009 og 04.12.2009 som ble sendt til Ventor, og til etterfølgende korrespondanse mellom avgiftsmyndighetene og Ventor/Ventors fullmektig. Forholdet ble tatt opp innen utløpet av fristen. Det er derfor uten betydning at selve fastsettelsesvedtaket ble fattet etter fristens utløp.

Det ble nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatteoppkrever utland tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten skal bemerke:

Lagmannsretten finner det sannsynliggjort at staten 09.02.2010 traff vedtak om fastsettelse av arbeidsgiveravgift for Ventor for 2007 som påla Ventor å betale kroner 18 741 086, hvilket innebar en forhøyelse på kroner 16 679 629.

Vedtaket fremgår av statens standardformular for slike vedtak. Vedtaket ble, da det var truffet, satt inn i den perm staten benytter i slike tilfeller. Det treffes et begrenset antall slike vedtak i

året, og vedtakene er samlet i en ringperm. Permen med det aktuelle og øvrige vedtak ble forevist lagmannsretten under forhandlingene. Vedtaket ble slik sett behandlet som de øvrige tilsvarende vedtak. Slike vedtak undertegnes ikke, og det kan derfor ikke ha betydning at det aktuelle vedtaket ikke ble undertegnet. I alminnelighet blir vedtakene stemplet før de settes inn i forannevnte perm. Det aktuelle vedtaket ble ikke påført slikt stempel. Lagmannsretten kan ikke se at dette avviket kan tillegges avgjørende vekt. Det kan ikke ses å foreligge holdepunkter for at det her er tale om en kladd eller lignende. Den omstendighet at vedtaket, ved en etterfølgende feil, ble liggende hos avgiftsmyndigheten vesentlig for lenge, innebærer heller ikke at vedtaket må anses ugyldig. Staten har for å rette opp feilen ikke fremsatt krav om betaling av renter knyttet til den aktuelle perioden. Grunnlaget for utlegget inneholder således ikke renter for den perioden vedtaket ved en feil ble liggende. Det vises for øvrig til at vedtaket - slik lagmannsretten vurderer det - bygger på et korrekt avgiftsgrunnlag og en korrekt avgiftssats. Vedtaket er således riktig. Det vises for så vidt til bemerkningene nedenfor.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at vedtaket ble gyldig etablert, og gyldigheten anses ikke påvirket av den etterfølgende feil i form av liggetid som foreligger i dette tilfellet.

Ventor leide i 2007 ut et større antall arbeidstakere til norske selskaper som drev sin virksomhet i Finnmark. Det er enighet mellom partene om at grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift - sum avgiftspliktige ytelser utbetalt til ansatte - for 2007 var kroner 132 915 510.

Twisten gjelder avgiftssatsen, idet Ventor mener at riktig sats er 0 %, mens Staten gjør gjeldende at avgiftssatsen var 14,1 %. Det er i dette tilfellet ikke tvil om at Ventor formelt og reelt drev sin virksomhet i Polen. Selskapet var formelt registrert med forretningsadresse i Warszawa i Polen. Det er videre på det rene at Ventor hadde kontor i Polen, og at en rekke ansatte arbeidet for selskapet på hovedkontoret der. Ventor drev ikke virksomhet i Norge. At polske arbeidstakere utførte arbeid for norske virksomheter i Finnmark innebærer ikke at Ventor drev virksomhet der. Det er enighet mellom partene om at Ventor ikke hadde registrert forretningsadresse i Norge i 2007. Selskapet hadde derfor ikke registrert forretningsadresse innenfor det geografiske området som utgjorde sone V. Det følger av de forannevnte forhold - sammenholdt med Stortingets avgiftsvedtak - at Ventor pliktet å betale arbeidsgiveravgift i sone I og derfor med 14,1 % av hele avgiftsgrunnlaget.

Lagmannsretten legger etter dette som utgangspunkt til grunn at vedtaket om fastsettelse av arbeidsgiveravgift for Ventor for 2007 er bygget på et korrekt faktum og en riktig rettsanvendelse. Vedtaket er derfor som utgangspunkt gyldig.

Lagmannsretten finner ikke grunnlag for å sette vedtaket til side som stridende mot EØS-avtalen. Det er på det rene at ordningen med geografisk differensiert arbeidsgiveravgift EØS-rettslig, er å anse som statsstøtte. Den ordningen som ble innført i Norge for 2007 er i tråd med retningslinjer for såkalt regional støtte utarbeidet av EFTAs overvåkningsorgan ESA. Det legges til grunn at ESA har vurdert det norske regelverket og godkjent dette for 2007, som ikke stridende mot EØS-avtalen. Det er etter dette heller ikke grunnlag for at ordningen var i strid med skatteavtalen mellom Norge og Polen. I relasjon til de forannevnte forhold kan det også pekes på at Ventor ikke hadde plikt til å registrere seg med forretningsadresse i Norge. Ventor kunne likevel ha registrert seg med slik forretningsadresse, og selskapet kunne ha drevet virksomhet på et sted som hadde kvalifisert for lavere avgiftssats og derved støtte fra staten. Ventor var slik sett likestilt

med norske virksomheter. Ventor benyttet seg ikke av forannevnte mulighet. Ordningen innebar derfor ikke diskriminering av selskapet.

Lagmannsretten kan ikke se at avgiftsvedtaket skulle være ugyldig av prosessuelle grunner. Det kan ikke ses at fristene i ligningsloven § 9-6 ikke er overholdt. Det finnes unødvendig å gå inn på spørsmålet om reglene kommer til anvendelse for vedtak om fastsettelse av avgift, i motsetning til vedtak om fastsettelse eller endring av avgiftsgrunnlaget. Dette i det fristene uansett er overholdt. Det finnes klart at 2-årsfristen etter likningsloven § 9-6 ikke får anvendelse.

Anvendelse av 2-årsfristen forutsetter at skattyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på feil ved likningen og skatteoppgjøret, som man er eller burde vært klar over». Systemet for beregning og innkreving av arbeidsgiveravgift bygger på egendeklarering. Ventor pliktet å beregne, deklare og innbetale korrekt avgift terminvis 6 ganger i året, jf. folketrygdloven § 24-3 første ledd.

Ventor pliktet i tillegg innen 31.01.2008 å inngi årsoppgave over avgiftsgrunnlaget for inntektsåret 2007, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd. Lagmannsretten har funnet det klart at Ventor pliktet å betale arbeidsgiveravgift med 14,1 % av hele avgiftsgrunnlaget. Det er derfor klart at Ventor ga uriktige opplysninger om avgiftsplikten i terminoppgavene. Disse deklarte en samlet avgift på kroner 2 061 457 i 2007, mens det korrekte beløpet var 18 741 087. Det er dessuten klart at Ventor ikke innga årsoppgave innen fristen 31.01.2008. Det er derfor også klart at Ventor ga ufullstendige opplysninger om avgiftsgrunnlaget. Det følger av dette at det i tilfellet er 10-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr.1 som gjelder, og den fristen er fortsatt ikke oversittet.

Ventors innsigelser mot avgiftsvedtaket fører etter dette ikke frem, og Ventors anke blir å forkaste.

Staten har vunnet saken, og Ventor plikter å erstatte statens sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det kan ikke ses at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta Ventor for ansvaret helt eller delvis, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Statens prosessfullmektig innga sakskostnadsoppgave ved forhandlingenes avslutning, og har senere inngitt korrigeret oppgave. Staten krever dekket i alt kroner 132.860. Lagmannsretten finner at kravet avspeiler nødvendig arbeid med saken, i det det ut fra sakens betydning må anses rimelig å pådra kostnader i den størrelsesorden. Sakskostnader i tråd med sakskostnadsoppgaven tilkjennes.

Det er etter dette ikke grunn til å endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Kjennelsen er enstemmig.

Slutning

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten plikter Ventor Sp. Z.o.o. å betale kroner 132.860 - etthundreogtrettitotusenåttehundreogseksti - til Staten v/ Skatteoppkrever Utland, innen 2 - to - uker, fra forkynnelsen av kjennelsen.

SkN 16-041 Utbyttebeskatning ved overføring av rettigheter

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 og § 10-11.

Gulating lagmannsrett: Dom av 4. mars 2016, **sak nr.:** LG-2015-127557

Dommere: Lagdomar Per J. Jordal, lagdomar Berit Moldskred Mo, tingrettsdomar Tor Christian Carlsen. **Saksgang:** Haugaland tingrett THAUG-2014-92153 - Gulating lagmannsrett LG-2015-127557 (15-127557ASD-GULA/AVD1).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Parter: Staten ved Skatt Midt-Norge (advokat Anders Flaatin Wilhelmsen) mot Deep Ocean Maritime AS (advokat Frode Talmo).

Sammendrag: Et datterselskap hadde varslet utleier om at de ville benytte en opsjon på kjøp av et skip de leide. Opsjonssummen var betydelig lavere enn skipets verdi. I stedet for at datterselskapet utøvde opsjonen, kjøpte imidlertid morselskapet selskapet som eide skipet. Det var inntatt i kjøpsavtalen at morselskapets kjøp av aksjene skjedde i stedet for at datterselskapet kjøpte skipet. Lagmannsretten la til grunn at det i realiteten hadde skjedd en overføring av rettighetene etter opsjonsavtalen fra datter- til morselskap, og at verdien av de overførte rettighetene måtte skattlegges som utbytte hos morselskapet.

Saka gjeld spørsmål om likninga til morselskapet er gyldig, då denne kviler på at det har skjedd utdeling av skattepliktig utbytte frå dotterselskap til morselskap.

Framstilling av saka

Tingretten har i sin dom på side 2-5 gjeve slik bakgrunn for saka:

Den 27. desember 2000 inngikk North Sea Commander Shipping AS (NSCS), som var et heleid datterselskap av North Sea Shipping Holding AS (NSSH), kontrakt med det spanske verftet Metalships and Docs S.A. om levering av et MPSV skip, som senere fikk navnet «Arbol Grande». Kontraktsprisen var EUR 27 200 000 og skipet skulle leveres våren 2003.

Skipet ble finansiert gjennom en ordning kalt Spanish Tax Lease, (STL) som innebar skattefordeler i Spania. NSCS og skipsverftet inngikk derfor, den 25. oktober 2001, kontrakt med det spanske selskapet Naviera, der Naviera ble formell eier av skipet, for deretter å leie det tilbake til NSCS. Leieperioden var 7 år fra skipet ble levert, og det var videre avtalt opsjonsrett for NSCS, som medførte at skipet skulle tilbakeføres til NSCS ved utløpet av leieperioden. Finansieringsordningen innebar at dersom NSCS solgte skipet før utløpet av leieperioden på 7 år, måtte selskapet tilbakebetale en forholdsmessig del av skattefordelen som lå i finansieringsordningen.

Samme dag som avtalen om SLT-finansieringen ble inngått, inngikk NSCS en Time Charter kontrakt med Atlantic Challenger AS om leie av «Arbol Grande». Selskapet var et skipseiende selskap og eide skipet «Atlantic Challenger». Det ble avtalt en leieperiode på 5 år fra levering

av skipet, med mulighet til forlengelse i ytterligere 5 år. I kontrakten var det videre tatt inn en opsjonsklausul, der Atlantic Challenger AS ble gitt rett til å kjøpe skipet etter 5 år for EUR 28 750 000, eventuelt etter 10 år for EUR 21 875 000,-.

Punkt 52 i kontrakten har følgende ordlyd:

Charterers have the option to purchase the vessel after five (5) years or alternatively after ten (10) years at the following pricing:

Purchase after five years: Eur 28 750 000

Purchase after ten years: Eur 21 875 000

Provided charterers decide to exercise the option to purchase the vessel, delivery to take place on an immediate basis subject notice given in time to signing off both crew according to rules. Norwegian sales form to apply with relevant changes/alternations.

I 2002 endret Atlantic Challenger AS navn til Oceanteam Shipping AS, og fra 2005 til Deep Ocean Shipping AS (DOS). DOS var da et heleid datterselskap av Deep Ocean Maritime AS (DOM), som i tillegg eide Deep Ocean Shipping II AS, (DOS II). Dette selskapet eide og opererte skipet «Deep Endeavour».

«Arbol Grande» ble levert fra det spanske verftet den 9. juni 2003 og ble umiddelbart satt i operasjon i Mexicogolfen for det meksikanske Diavaz-konsernet.

DOS var innforstått med at opsjonsretten i avtalen med NSCS representerte en betydelig verdi, og i styremøte den 22. november 2007 ble det besluttet å gjøre bruk av opsjonsretten.

Den 21. desember 2007 sendte DOS brev til NSCS med følgende ordlyd:

Execution of option to purchase the vessel «Arbol Grande»

Reference is made to the Uniform Time Charter arty dated October 2001 between North Sea Shipping AS(the Owner) and Atlantic Challenger AS, now Deep Ocean Shipping AS (The Charterer) regarding time charter of the vessel Arbol Grande(The Vessel).

Pursuant to section 52 of Annex C the Charterer hereby exercises the option to purchase the Vessel for the Owner after five (5) years for at total sum of EUR 28 750 000,-. We wish to take delivery immediately following expiry of the five years charter period as of 9 June 2008

We will initiate preparation of the Norwegian sales form,

Dette ble gjentatt i brev til av 18. januar 2014.

DOS sitt krav om å gjøre opsjonene gjeldende etter kontrakten medførte at NSCS reiste spørsmål om tidligere korrespondanse mellom partene innebar at den første opsjonsperioden var forlenget, og at DOS derfor ikke kunne overta skipet etter 5 år.

Håvard Framnes, som var ansatt i DOM, og som var en del av en arbeidsgruppe som var satt ned for å håndtere saken, sendte den 24. januar 2008 en epost til Nordisk Legal Services og ba om en vurdering av spørsmålet som var reist av NSCS. I svar av 28. januar 2008 ga advokaten, som behandlet saken, uttrykk for en viss usikkerhet, men konkludert med at opsjonen kunne gjøres gjeldende etter 5 år i henhold til det som opprinnelig var avtalt.

Den 6. februar 2008 inngikk DOM og NSSH, som heleiende morselskap for NSCS, intensjonsavtale om at DOM skulle overta alle aksjene i NSCS.

Saken ble forelagt styret i DOM den 15. februar 2008, der tre ulike alternativer for å få hånd om skipet ble presentert. To alternativer var knyttet til kjøp av skipet, mens det tredje alternativet omhandlet kjøp av aksjene i NSCS i henhold til intensjonsavtalen.

Styret fikk presentert tre uavhengige verdivurderinger av «Arbol Grande». Basert på gjennomsnittet av disse vurderingene ble det lagt til grunn at skipet hadde en markedsverdi på NOK 409 millioner, som utgjorde ca. NOK 179 millioner mer enn den avtalte opsjonsprisen.

Den 29. februar 2008 mottok DOM en betenkning fra et spansk advokatfirma, som slo fast at overdragelse av aksjene i NSCS til DOM ikke ville utløse betalingsansvar i henhold til STL-ordningen. Etter dette inngikk DOM og NSSH avtale om overdragelse av samtlige aksjer i NSCS til DOM den 11. mars 2008.

Fra avtalen siteres følgende:

WHEREAS

- a) DO s subsidiary DeepOcean Shipping AS, former Atlantic Challenger AS, (The Charterer) has entered into a Time Charter Party(the Time Charter) with North Sea Shipping AS dated October 2001 for the chartering of the vessel «Arbol Grande"(The Vessel)*
- b) The Vessel is today financed under a Spanish Tax Lease with option for North Sea Commander Shipping AS organization number 977 289 483 (The Company) to purchase the Vessel.*
- c) NSSH owns 24100 shares in the Company, each with a nominal value of NOK 100 constituting all of the issued and outstanding shares in the Company (The Shares)*
- d) According to Time Charter the Charterer has an option to purchase the Vessel for the Company.*
- e) In lieu of executing the purchase option for the Vessel, the Parties have agreed that DO will purchase 100 % of the shares in The Company and*
- f) The Parties have entered into a Letter of Intent for the transaction contemplated herein dated 6 February 2008.*

Aksjene ble prissatt med utgangspunkt i at verdien på «Arbol Grande» var EUR 28 750 000,-, som tilsvarte opsjonsprisen.

NSCS endret etter dette navn til DOS III og ble et heleid datterselskap under DOM, sammen med de to andre skipseiende selskapene DOS og DOS II.

I det følgende bruker retten benevnelsene DOM, DOS og DOS III om de tre involverte selskapene.

Ligningen for DOM for regnskapsåret 2008 ble fastsatt i henhold til selskapets selvangivelse, der DOM ikke hadde oppgitt noe utbytte knyttet til ervervet av DOS III.

Skatt Midt-Norge avholdt bokettersyn i DeepOcean-konsernet for inntektsårene 2007-2009. I bokettersynsrapporten av 6. juli 2012 ble det varslet endring av ligningen for 2008 og at DOM ville bli skattlagt for et utbytte på NOK 179 millioner, som var differansen mellom «Arbol Grande» sin markedsverdi og den avtalte opsjonsprisen. Det ble lagt til grunn at DOM hadde mottatt verdien av opsjonen som ulovlig utbytte.

Dette ble fastholdt i skattevedtaket av 25. november 2013.

DOM påklaget ikke vedtaket, men varslet Skatt Midt-Norge om at saken ville blir prøvd ved domstolene. Ved stevning av 23. mai 2014 til Haugaland tingrett, har advokat Frode Talmo, på vegne av DOM, lagt ned påstand om at selskapets ligning for 2008 må oppheves. Skattevedtaket inneholdt også spørsmål om omregningsdifferanser, men dette er ikke del av saken.

Ved tilsvare av 14. juli 2014 har Regjeringsadvokaten, ved advokat Tolle Stabell, tatt til motmæle og krevd at Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.

Lagmannsretten legg til grunn den framstillinga av saka som tingretten har gjeve. Lagmannsretten vil gje supplerande merknader i den grad det er naudsynt i forhold til dei spørsmål som er aktuelle for lagmannsretten å ta stilling til.

Haugaland tingrett sa 1. juni 2015 dom med slik domsslutning:

1. Ligning for DeepOcean Maritime AS for inntektsåret 2008 oppheves. Ved den nye ligningen legges det til grunn at selskapet ikke har mottatt utbytte fra Deep Ocean Shipping AS på NOK 179 000 000,-.
2. Staten betaler til DeepOcean Maritime AS sakens omkostninger med kr 350.000,- trehundreogfemtusen kroner-. Oppfyllelsesfrist er to uker.

Staten ved Skatt Midt-Norge gav fråsegn om anke 22. juni 2015. DeepOcean Maritime AS gav anketilsvare 7. august 2015. Etter endt saksførebuing vart ankeforhandling halde i Gulating lagmannsretts lokaler i Bergen 11. og 12. februar 2016. Det vart høyrte to vitne og elles føreteke slik dokumentasjon som framgår av rettsboka.

Påstandsgrunnlaget til Staten ved Skatt Midt-Norge:

I dommen frå tingretten er påstandsgrunnlaget til Staten ved Skatt Midt-Norge gjengjeve slik på side 7 - 9:

Staten anfører at det sentrale spørsmål i saken er om det skjedde en verdioverføring fra DOS til DOM. Partene synes å være enige om jussen i saken og dersom retten legger til grunn at det har skjedd en verdioverføring fra DOS til DOM så foreligger det et skattepliktig utbytte etter skattelovens § 10-11.

Staten anfører at DOS hadde utøvd opsjonen og at DOS derfor skulle kjøpe «Arbol Grande». Det som videre skjedde var at DOM kjøpte aksjene i DOS III i stedet for at DOS benyttet opsjonsretten. Måten dette ble gjort på forutsetter at DOM hadde hånd om opsjonen og opsjonsverdien er derfor overført til DOM.

Det er flere forhold som viser at opsjonsverdien ble overført fra DOS til DOM.

Etter statens syn har partene handlet annerledes enn de ville gjort dersom en tenker seg interessefellesskapet mellom DOS og DOM borte. Dette kan bare forklares med at DOM hadde hånd om opsjonen da aksjene ble kjøpt.

DOS ville ikke avstått fra å utøve opsjonen dersom interessefellesskapet tenkes borte.

Etter statens syn er DOM sin handlemåte sentral. DOM betalte mer for aksjene i DOS enn en uavhengig tredjepart ville gjort. En uavhengig tredjepart ville også tatt utgangspunkt i opsjonsprisen, men ville i tillegg til å kreve fradrag for gjelde og utestående skatt også justert ned prisen ytterligere, basert på at opsjonen ville bli gjennomført kort tid. Det ville ikke være noen gevinst i å prise aksjene til den fulle opsjonsprisen.

Når det gjelder STL ordningen legger staten til grunn at en uavhengig kjøper ville kreve at hele den latente betalingsforpliktelsen gikk til fradrag og ikke bare halvparten, slik DOM har akseptert. Staten finner at det er svært lite sannsynlig at en uavhengig kjøper ville kjøpt aksjene i NSCS for deretter å forhandlet med DOS om kjøp av aksjene.

Staten mener derfor at det var en nødvendig forutsetning for aksjekjøpet at DOM før inngåelsen av avtalen hadde fått hånd om opsjonen i strid med armlengdeprinsippet. I dette ligger det da at det skjedde en verdioverføring fra DOS til DOM.

Staten anfører videre at det fremgår av dokumentene i saken at aksjene ble kjøpt i stedet for å gjennomføre opsjonen etter sitt innhold. Dette fremgår både av intensjonsavtalen og av aksjekjøpsavtalen der begrepet «in lieu of», som må oversettes med «i stedet for» er brukt. Dette ble for øvrig også bekreftet av vitnet Håvard Framnes. Når begrepet «i stedet for» er benyttet må dette forstås som at det foreligger to handlingsalternativer som gjensidig utelukker hverandre. Aksjekjøpsavtalen ble inngått mellom DOM og NSSH, noe som viser at det var DOM som rådet over opsjonen. Dersom det var slik at opsjonen fortsatt skulle være en realitet, også etter at aksjeavtalen var inngått, var det helt unødvendig å ta dette med i avtalen.

Det må også vektlegges at DOM har erkjent at opsjonen har falt bort, men at dette må ha skjedd etter aksjeoverdragelsen.

Når det gjelder den forretningsmessige begrunnelsen som DOM har gitt for at aksjene ble kjøpt og ikke skipet, er det statens oppfatning at dette kun forklarer at aksjene ble kjøpt, men det sier ikke noe om problemstillingen i saken.

Dersom det skal legges til grunn at verdioverføringen gikk fra DOS til DOS III forutsetter dette at DOS hadde mulighet til å utøve opsjonen fram til etter aksjeoverdragelsen. Det er statens syn at det er utenkelig at denne muligheten ikke ble fratatt DOS før aksjeoverdragelsen.

Staten er enig med DOM i at dersom verdioverføringen gikk fra DOS til DOS III så utgjør dette ikke utbytte for DOM.

Staten er også enig med DOM i at beskatningen må basere seg på realitetene og ikke på en hypotetisk transaksjonsrekke. Staten tilbakeviser imidlertid at skattevedtaket baserer seg på en slik hypotetisk transaksjonsrekke. Det som er tatt inn i vedtaket om dette er kun for å imøtegå DOM sine anførsler knyttet til forretningsmessig begrunnelse og er ikke en begrunnelse for resultatet som skattekontoret har kommet fram til.

Dersom staten får medhold i at det er tilflytt DOM et skattbart utbytte, er det statens syn at det ikke er grunnlag for fradrag etter regelen i skattelovens § 6-2.

Dette begrunnes med at tapsvilkåret ikke er oppfylt. Ved å ikke benyttet opsjonsretten blir aksjene i DOS III tilsvarende mer verdt og aksjene i DOS minker i verdi. Det skjer derfor en ren ombytting av verdier. Det er da på det rene at DOM ikke har lidd noe tap.

Statens syn innebærer ikke noe brudd på prinsippet om at ulike eiendeler skal beskattes for seg. Det er de realiserte opsjonsrettighetene som er gjenstand for beskatningen og realisasjonen har ikke ført til noe tap.

Statens syn innebærer heller ikke at flere konsernselskaper bedømmes samlet. Det er DOM sitt forhold som skal vurderes og om DOM har lidd noen tap som følge av realisasjonen av opsjonsretten. At verdistigningen, som gjør at det ikke foreligger noe tap, skjer på aksjer, innebærer at en ikke blander seg inn i selskapet som de samme aksjene gir eierposisjon i.

Utbytte er skattepliktig etter skattelovens § 10-11, mens tap er vilkår for tapsfradrag etter skattelovens § 6-2.

Lagmannsretten legg til grunn at det same påstandsgrunnlaget som Staten ved Skatt Midt-Norge gjorde gjeldande for tingretten og er gjort gjeldande for lagmannsretten.

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

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.

2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Påstandsgrunnlaget til DeepOcean Maritime AS:

I dommen frå tingretten er påstandsgrunnlaget til DeepOcean Maritime AS gjengjeve slik på side 5 - 7:

Partene er enige om at DOS ga fra seg opsjonsverdien men er uenige om hvem som var mottaker. DOM sitt syn er at verdioverføringen gikk til DOS III fordi DOS III ikke ytet vederlag til DOS for at opsjonen falt bort uten at «Arbol Grande» ble levert, mens staten mener at verdioverføringen gikk til DOM ved at DOM vederlagsfritt tilegnet seg rettighetene etter opsjonen.

Den rettslige problemstillingen er derfor om unnlatt differanseavregning mellom DOS III og DOS etter aksjekjøpet kan medføre at det ble en verdioverføring fra DOS til DOM før kjøpet.

DOM mener at vedtaket som er til prøving er tuftet på både feil faktumforståelse og feil rettsanvendelse.

DOM sin grunnleggende anførsel er at utbyttebeskatning er utelukket fordi det ikke var noen verdioverføring fra DOS til DOM. Grunnvilkåret for utbyttebeskatning, verdioverføring til aksjonæren, er derfor ikke oppfylt. Staten har ikke kunne påvise noen formuesøkning hos DOM som reflekterer den påståtte verdiøkningen.

DOM anfører at aksjekjøpsavtalen ble gjort på markedsvilkår og medførte kun bytte av like store verdier. Det som skjedde var at opsjonsverdien ble overført fra DOS til DOS III og ikke fra DOS til DOM. Unnlattelsen av å foreta en differanseavregning var til gunst for DOS III og ikke DOM. Konserntilknytningen mellom DOS og DOS III via DOM gir ikke grunnlag for utbyttebeskatning av DOM. For DOM var overføringen verdinøytral.

DOM bestrider at selskapet har tilegnet seg opsjonsrettighetene. DOM gjorde aldri bruk av opsjonsretten og DOM ervervet heller ikke «Arbol Grande». Opsjonsretten ble heller ikke realisert på annen måte i markedet.

Det var heller ikke noen forutsetning for aksjekjøpet at DOM hadde hånd om opsjonsretten. Vederlaget, som DOM betalte for aksjene DOS III, var markedsmessig. Det er helt normalt at en kjøper krever fradrag for selskapets forpliktelser. Det er også markedsmessig å nedregulere vederlaget for aksjene med halvparten av erstatningskravet som ville komme som følge av brudd på SLT. Det er ikke riktig av DOM betalte overpris for aksjene, og at dette viser at DOM hadde tilegnet seg opsjonsretten. Staten har da sett bort fra kjøpers mulighet til å videreselge aksjene til innehaveren av opsjonsretten. Nedregulering for halve fordelen var derfor markedsmessig for en kjøper som ikke eier opsjonsretten. For øvrig kan en overkurs på EUR 1,35 millioner forklare en utbyttebeskatning på NOK 179 millioner.

DOM disponerte ikke over opsjonsretten i aksjekjøpsavtalen. Selskapet påtok seg ingen forpliktelser vedrørende opsjonsretten overfor NSSH. Avtalen viser at NSSH hadde avviklet alle garantier knyttet til SLT. Wheras-klausulene i aksjekjøpsavtalen viser kun bakgrunnen for

avtalen og sier dessuten uttrykkelig at det er DOS som eier opsjonsretten. Derfor sto man helt fritt overfor selgeren når det gjaldt den videre håndteringen av opsjonsretten.

Det var ikke aksjekjøpet som fratok DOS verdien av opsjonen men unnlatelsen av å foreta en differanseavregning. DOS kunne derfor beholdt opsjonsverdien ved å ha mottatt kompensasjon for denne fra DOS III. At en slik differanseavregning ikke er foretatt etter aksjekjøpet medfører ikke verdioverføring fra DOS til DOM før aksjekjøpet.

DOM anfører videre at skattevedtaket er tuftet på en hypotetisk transaksjonsrekke, selv om staten anfører at så ikke er tilfelle. DOM er følgelig utbyttebeskattet for å ha unngått en tenkt verdireduksjon. Dette er ikke forenlig med utbyttedefinisjonen. Det er faktiske transaksjoner og mønstre som skal legges til grunn for beskatning. I denne saken er det ikke grunnlag for gjennomskjæring. DOM sitt kjøp av aksjene i DOS III var kun forretningsmessig motivert og ikke skattemotivert. Realiteten er derfor at DOM ikke fikk økt sin formue ved verdioverføring fra DOS. For øvrig vil statens hypotese bryte med armlengdeprinsippet.

Verdioverføring fra døtrene DOS til DOS III regnes ikke som utbytte for morselskapet DOM. Verdistigningen behandles etter reglene om gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjene og ikke som utbytte for DOM. Tilsvarende vil verdifallet på aksjene i DOS ikke gi endring i DOM sin formue. Verdioverføringen mellom døtrene kan heller ikke sies å ha gått via morselskapet.

At det ikke har foregått noen verdioverføring fra DOS til DOM underbygges også av regnskapsføringen.

Subsidiært anføres at dersom retten legger til grunn at DOM har tilegnet seg opsjonen og derfor skal beskattes for et utbytte på NOK 179 millioner, må det legges til grunn at DOM har realisert et tap på et tilsvarende beløp ved bortfall av opsjonsretten.

Det er enighet om at inngangsverdien tilsvarende verdien av opsjonen. Utgangsverdien må utgjøre verdien av vederlaget ved oppgivelsen av opsjonen, som er null kroner.

Problemstillingen er om DOM har lidt et tap. DOM anfører at selskapet har tapt et formuesobjekt gjennom å ha mistet retten til å tilegne seg «Arbol Grande», og er følgelig påført et fradragsberettiget tap.

DOM anfører at hvert formuesobjekt skal beskattes separat. DOM skal beskattes som om de ikke eide aksjer i DOS III.

Konsernselskap skal beskattes som om konserntilknytningen ikke foreligger. Konsernselskapet er egne skattesubjekter og tap mellom konsernselskaper er fradragsberettiget på vanlig måte. Unntak fra dette må skje ved gjennomskjæring.

Lagmannsretten legg til grunn at det same påstandsgrunnlaget som DeepOcean Maritime AS gjorde gjeldande for tingretten òg er gjort gjeldande for lagmannsretten.

DeepOcean Maritime AS har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. DeepOcean Maritime AS tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten har slik vurdering:

Det sentrale spørsmålet i saka er om DOM, som aksjonær i DOS, har motteke «en vederlagsfri overføring av verdier», slik utbytteomgrepet er oppgjeve i skattelova § 10-11 andre lekk.

Lagmannsretten må ta stilling til om DOM, i forkant av inngåinga av avtalen med NSSH om overtaking av aksjane i NSCS, overtok opsjonsretten som DOS hadde, og som hadde ein verdi på NOK 179 millionar. Dersom svaret er stadfestande føreligg det ei vederlagsfri verdioverføring, og DOM har då motteke eit utbytte som er gjenstand for skattlegging. Dette er partane samde om.

Staten har grunngjeve sitt syn med at DOM ikkje kunne inngått aksjekjøpsavtalen med NSSH utan å ha fått hand om opsjonsretten, og dermed òg verdien den representerte, før avtalen vart inngått, og at dette var ein naudsynt føresetnad for å kunne inngå avtalen. DOM er usamd i dette.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at opsjonsretten tilhørde DOS. Då DOS, rundt årsskiftet 2007/2008, gav melding til NSCS om at selskapet vil gjera gjeldande rett etter opsjonsklausulen, oppstod ei plikt for DOS til å kjøpa «Arbor Grande» for opsjonsprisen og ei tilsvarende plikt for NSCS til å selja skipet til denne prisen ved utløpet av opsjonsperioden.

På eit eller anna tidspunkt vart DOM involvert i saka. Det framgår av presentasjon av saka til styret i DOM at fleire handlingsalternativ vart vurdert, mellom desse kjøp av aksjane i NSCS. DOS hadde på dette tidspunktet inngått ny kontrakt med Diavaz om operasjon av «Arbor Grande». Denne kontrakten skal ha hatt som konsekvens at det måtte gjerast arbeid på skipet for å tilpassa det til nye operasjonar. I tillegg skulle skipet klassifiserast på nytt i mai 2008.

Lagmannsretten legg til grunn at dersom DOS hadde kjøpt «Arbor Grande» i samsvar med opsjonsretten ville selskapet fått hand om skipet ved utløpet av opsjonsperioden 9. juni 2008. Overtakinga ville utløyst betalingsansvar etter STL-ordninga på EUR 2,7 millionar og det ville vore naudsynt å syta for refinansiering og registrering av skipet. Verdien, som opsjonen representerte, ville ikkje utløyst noko skatteansvar for DOS, ettersom selskapet vart skattlagt etter reglane for reiarlagsskattlegging.

Som nemnt var kjøp av aksjane i NSCS førelagt styret i DOM som eit av alternativa til at DOS kjøpte «Arbor Grande». Eit kjøp av aksjane i NSCS ville innebera ei rekkje forretningsmessige føremoner for DOS. Det ville ikkje lenger vera naudsynt å omregistrera skipet eller syta for finansiering av kjøpet. I tillegg hadde det blitt avklart at overdraginga av aksjane i NSCS ikkje ville utløysa krav om tilbakebetaling etter STL-ordninga. Dersom den nye eigaren fekk hand om aksjene i NSCS før utløpet av den avtalte opsjonsperioden, ville eigaren òg få kontroll med klassifiseringa av skipet og dermed få moglegheit til å samordna denne med arbeida som skulle utførast for å klargjera skipet for den nye operasjonen etter avtalen med Diavaz.

Anten det eine eller det andre alternativ vart vald, ville DOS bli eigar av eit skip som hadde ein monaleg høgare marknadsverdi enn kjøpesummen. Verdien av DOS ville etter dette auka, noko som føresetnadsvis ville spegla seg i verdien av DOM sine aksjar i dotterselskapet.

At det var DOM, og ikkje DOS, som kjøpte aksjane i NSCS, samsvara elles med den etablerte eigarstrukturen i DeepOcean-konsernet. Konsernet hadde valt å la skipa vera eigd i separate selskap, mellom anna for å avgrensa ansvar. Dersom DOS hadde kjøpt aksjane i NSCS, ville det vore i samsvar med eigarstrukturen i konsernet at aksjane vart overført til DOM.

Dei andre forretningsmessige føremonene, som låg i å kjøpa selskapet istadenfor skipet, ville koma DOS til gode sjølv om det var DOM som kjøpte NSCS. Ved kjøpet av aksjane i NSCS vart DOM eigar av eit selskap som var verd NOK 179 millionar meir enn kjøpesummen. Skilnaden var difor at meirverdien vart liggjande att i NSCS, som etter aksjekjøpet skifta namn til DOS III, og ikkje i DOS.

Det er ikkje påstått eller søkt ført prov for at det var skattemessige omsyn som motiverte avgjerda om at DOM skulle kjøpa aksjane i NSCS. Lagmannsretten peikar elles på at skatteposisjonen for DOS ville vera den same om selskapet overtok aksjane eller skipet. Verdistiginga på aksjane ville først medføra vinstskattlegging ved realisasjon av aksjane.

Lagmannsretten legg etter dette til grunn at DOM sitt kjøp av aksjene i NSCS var forretningsmessig motivert. Staten har ikkje vore usamd i dette. Gjennomskjering har ikkje vore aktualisert som noko tema i saka.

Dersom det, slik staten hevdar, skal leggjast til grunn at DOM har motteke eit skattbart utbytte, må dette ha skjedd ved at opsjonsverdien har gått frå DOS til DOM og deretter vidare til DOS III. Det var DOS III som vart sitjande med eit skip verd NOK 179 millionar meir enn det vart kjøpt for, etter at opsjonen ikkje vart gjort gjeldande.

Det er ikkje påstått av staten og heller ikkje ført prov for at overføringa av opsjonen/opsjonsverdien skal ha blitt formalisert på noko vis. Verdien av opsjonsretten vart heller aldri bokført i DOM.

Staten har imidlertid vist til at i aksjekjøpsavtalen av 11. mars 2008 mellom DOM (i avtalen forkorta DO) og NSSH, er det under «WHEREAS» bokstav e) sagt følgjande:

In lieu of executing the purchase option for the Vessel, the Parties have agreed that DO will purchase 100 % of the shares in the Company;

Lagmannsretten forstår dette slik at istadenfor å gjennomføra opsjonsretten til skipet, har partane avtalt at DOM vil kjøpa 100 % av aksjane i NSCS.

DOM har for lagmannsretten påpeikt at det som i avtalen er gjort greia for under WHEREAS, etter engelsk kontraktsrett ikkje er ein del av sjølve avtalen, men vil normalt innhalda opplysningar som gjev bakgrunnsinformasjon for avtalen. Lagmannsretten er ikkje usamd i dette. Det som for lagmannsretten er meir avgjerande enn plasseringa av den siterte teksten, er at det er lagt til grunn som eit faktum at opsjonsretten ikkje vil bli gjennomført, utan at det for

lagmannsretten er dokumentert noko om at DOS på det aktuelle tidspunktet hadde teke eit slikt standpunkt. Det som er opplyst om DOS sitt standpunkt er at DOS gav fråsegn overfor NSCS om utøving av opsjonsretten 21. desember 2007, og at selskapet gjentok innhaldet i denne fråsegna den 18. januar 2008. Det er ikkje opplyst om noko som underbyggjer at DOS i forkant av avtaleinngåinga mellom DOM og NSSH skal ha trekt attende desse fråsegnene og/eller at fråsegnene ikkje lenger hadde verknad.

Lagmannsretten er elles samd med staten i at bruken av nemninga «in lieu of» - istadenfor - er sentralt ved tolkinga av meiningsinnhaldet. Etter lagmannsretten si vurdering peikar bruken av «in lieu of» meir i retning av at det vert gjeve ei sjølvstendig, og ny fråsegn om utøvinga av opsjonsretten, enn at det vert gjort ei tilvising til eit faktum som allereide er etablert. At formuleringa ikkje peikar i retning av eit allereide etablert faktum, gjer at ho heller ikkje peikar i retning av at det er noko tredjepart - i dette tilfelle DOS - som har vedteke å ikkje nytta opsjonen.

Lagmannsretten legg til grunn at ved skattlegging skal privatrettslege disposisjonar som utgangspunkt vurderast ut frå deira reelle innhald, jf t.d. Rt-2007-209. Kva nemning eller karakteristikk som er brukt, er ikkje avgjerande. Zimmer seier det slik i Lærebok i skatterett, 7. utgave, side 62; «*Rettsforholdets innhold er avgjørende ved skattleggingen, ikke den betegnelse skattyteren (eller andre) måtte ha satt på den.*» Vidare framheld Zimmer at «*Man trenger ikke en omgåelsesnorm for å foreta denne vurderingen.*» Etter Zimmer sin systematikk er vurdering av det reelle innhaldet ei vurdering ein må skilja frå omgåingsspørsmåla og dermed spørsmål om gjennomskjering. Som nemnt ovanfor er det ikkje ført prov for at dei aktuelle handlingane var skattemotivert og gjennomskjering er ikkje påstått i saka.

Slik saka er opplyst for lagmannsretten, er det ingen konkrete haldepunkt for at korkje DOM eller DOS vurderte overføring av opsjonsretten eller var medvitne om kven som rådde over denne opsjonsretten innanfor konsernstrukturen. Sjølv om det såleis manglar haldepunkt for at det skjedde ei formell overføring av opsjonsretten til DOM i forkant av at aksjekjøpsavtalen vart inngått, er det etter lagmannsretten sitt syn uråd å sjå for seg ei inngåing av aksjekjøpsavtalen utan at DOM rådde over opsjonsretten, noko DOS føresetnadsvi har vore innforstått med. Realiteten i rettsforholdet vert då at verdien av opsjonsretten er overført til DOM. Like lite som ein rettsleg karakteristikk kan vera avgjerande for spørsmålet om det føreligg skatteplikt eller ei, like lite kan ei manglande formalisering vera avgjerande, når realiteten i den privatrettslege disponeringa til DOM gjennom aksjekjøpsavtalen er at DOM rår over opsjonsretten, og såleis har fått overført denne til seg.

Utan at det er avgjerande for lagmannsretten si vurdering, er lagmannsretten samd med staten i at dersom opsjonsretten hadde tilhøyrt ein tredjepart, utanfor DeepOcean-konsernet, og DOM ynskte å kjøpa «Arbol Grande», så ville ikkje DOM har betalt meir enn opsjonsprisen, og mest sannsynleg mindre enn opsjonsprisen. Ut frå provføringa synest det klart at DOM har betalt ein overpris for aksjane. Dette underbyggjer etter lagmannsretten sitt syn at DOM har hatt hand om opsjonsretten.

Lagmannsretten legg etter dette til grunn at DOM har tileigna seg eit skattepliktig utbytte frå DOS på NOK 179 millionar.

For det tilfellet at verdien av opsjonsretten vert lagt til å vera skattepliktig utbytte, har DOM subsidært gjort gjeldande at DOM har realisert eit tap på tilsvarende beløp ved at opsjonsretten fall vekk. DOM syner til at selskapet under desse føresetnadene har tapt eit formuesobjekt gjennom å mista retten til å tileigna seg «Arbol Grande», og at dei følgjeleg er påført eit tap som kanførast til frådrag.

Det følgjer av skattelova § 6-1, 1. ledd, at skattytar kan krevja frådrag i bruttoinntekta for «*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». At ein «*kostnad*» må vera «*pådratt*» inneber at det må føreliggja ei oppofring av ei føremon. Ei viktig side av vilkåret er at ei rein ombytting av verdiar ikkje inneber ei oppofring og difor ikkje gjev frådragsrett, jf Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgåva, side 182.

I skattekontoret sitt vedtak av 25. november 2013, er tilførselen frå skatteytar DOM om korresponderande tap, vurdert slik på side 13:

Skattekontoret viser til at unnlatelsen av å utøve opsjonen vil medføre en korresponderende formuesøkning på aksjene i DOS III, som DOM også eier. Dette innebærer at DOM ikke har lidt noe tap, det har kun skjedd en ombytting av formuesverdier. Skattekontoret har ingen indikasjoner på at verdien av skipet har falt, og legger til grunn at utgangsverdien vil være den same som inngangsverdien. Skattekontoret legger til grunn at unnlatelsen av å utøve opsjonen skjer senest 8.6.2008.

Det følger av skatterettslig teori at oppofrelsen er et grunnvilkår for å ha fradragsrett for tap, jf. bl.a. Zimmer i «Lærebok i skatterett» 6. utg. 2009 s 250 ff. Etter dette anser ikke skattekontoret det nødvendig å gå inn å drøfte en eventuell fradragsrett etter sktl § 6-2, da grunnvilkåret for tapsfradrag ikke er oppfylt.

Selskapet står imidlertid fritt til å øke inngangsverdien på aksjene med 179 MNOK.

Skattekontoret bemerker at selv om DOM kan sies å ha hatt et tap på MNOK 179 isolert sett i det opsjonen ikke ble utøvd, økte verdien på aksjene som selskapet eier tilsvarende ved den samme unnlatelsen av å utøve opsjonen. På denne bakgrunnen kan ikke selskapet sies å ha oppofret noe, det har kun skjedd en ombytting av formuesverdier. Og det er ikke noe tap som kan gå til fradrag i utbyttebeskatningen.

Etter dette finner skattekontoret at det ikke er grunnlag for noe korresponderende tapsfradrag.

Lagmannsretten kan ikkje sjå at det heftar feil ved dei rettslege og faktiske utgangspunkt skattekontoret har lagt til grunn for si vurdering. Med tilvising til den grunngjeving skattekontoret har gjeve, legg lagmannsretten til grunn at det i dette tilfellet har skjedd ei ombytting av verdiar, og at det såleis ikkje føreligg noko oppofring av ei føremon som gjev grunnlag for tapsfradrag.

Lagmannsretten finn etter dette at det ikkje er gjort gjeldande noko grunnlag å oppheva likninga av DOM for inntektsåret 2008, og følgjeleg vert staten sin påstand om frifinning å ta til følgje.

Sakskostnader

Ankande part har vunne saka og har krav på full skadebot for sine sakskostnader etter tvistelova § 20-2 (1) jf (2). Lagmannsretten har vurdert om det føreligg slike tungtvegande grunnar som gjer det rimeleg heilt eller delvis å frita frå sakskostnadsansvaret, men har ikkje funne slike grunnar, jf tvistelova § 20-32 (3). Advokat Wilhelmsen har på vegner av staten gjeve sakskostnadsoppgåve. Det framgår av denne at det vert kravd dekkja salærkostnader med kroner 64 525, utgifter til kopiering m.m. med kroner 13 760, utgifter til representant for Skatt Midt-Norge med kroner 6 940 og utgifter til reise/opphald for prosessfullmektig med kroner 7 938. Tilsaman vert dette kroner 93 163. I tillegg er det kravd dekkja utgifter til rettsgebyr, som i denne saka vil bli på kroner 23 220.

Det samla kravet vert etter dette på kroner 116 383. Det er ikkje framsett merknader til kravet. Lagmannsretten finn å ta kravet til følgje, då kostnadene framstår som naudsynte og det ut frå kva saka har å bety har vore rimeleg å pådra dei, jf tvistelova § 20-5.

Ankedomstolen legg sitt eige resultat til grunn ved avgjerda av krav på sakskostnader for lågare instansar. Med tilvising til den grunngjeving lagmannsretten har gjeve for sakskostnadsansvaret for lagmannsretten, vil staten ha krav på full skadebot for sine sakskostnader for tingretten. Det framgår av sakskostnadsoppgåva frå advokat Wilhelmsen at salærkostnadene for tingretten var på kroner 72 500, utgiftene til vitner og sakkunnige på kroner 8 363, og utgiftene til reise/reise for prosessfullmektig var kroner 7 427, tilsaman kroner 88 280. Det vart ikkje framsett merknader til kravet. Lagmannsretten finn å ta kravet til følgje, då kostnadene framstår som naudsynte og det ut frå kva saka har å bety har vore rimeleg å pådra dei, jf tvistelova § 20-5.

Domen er samrøystes.

Domsslutning

1. Staten ved Skatt Midt-Norge vert frifunnen.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betalar DeepOcean Maritime AS til Staten ved Skatt Midt-Norge 116 383 - eitthundreogsekstentusentrehundreogåttire - kroner innan 2 - to - veker frå forkynning av denne domen.
3. I sakskostnader for tingretten betalar DeepOcean Maritime AS til Staten ved Skatt Midt-Norge 88 280 - åttiåttetusentohundreogåtti - kroner innan 2 - to - veker frå forkynning av denne domen.

SkN 16-042 Rederibeskatning. Finansunderskudd, fremføring, uttreden.

Lovstoff: Skatteloven § 8-15 og § 14-6.

Gulating lagmannsrett: Dom av 24. februar 2016, **sak nr.:** LG-2015-61769

Dommere: Lagdommer Rannveig Sjøvoll, lagdommer Gro Berge, kst. lagdommer Arnt E. Skjefstad. **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2014-38595 - Gulating lagmannsrett LG-

2015-61769 (15-061769ASD-GULA/AVD1). Anke til Høyesterett tillatt fremmet, HR-2016-1000-U.

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

Parter: Staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik) mot KGJS Tank AS (advokat Espen Ommedal, advokatfullmektig Ida Karine Kriken).

Sammendrag: Saken gjaldt tvist om fremføringsrett for finansunderskudd opparbeidet innenfor den særskilte rederibeskatningsordningen mot inntekt fra senere år utenfor rederibeskatningsordningen. Lagmannsretten kom til at skatteloven § 8-15 femte ledd må tolkes slik at finansunderskudd ikke kan fremføres etter uttreden fra rederiskatteordningen.

I. Innledning

Saken gjelder tvist om fremføringsrett for finansunderskudd opparbeidet innenfor den særskilte rederibeskatningsordningen mot inntekt fra senere år utenfor rederibeskatningsordningen.

Etter skatteloven § 8-10 flg. kan aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som eier skip eller annen kvalifiserende eiendel, men ikke fast eiendom eller andre etter ordningen «ulovlige» aktiva, og som drifter eller leier ut egne eller innleide skip, velge å bli lignet etter de særskilte rederibeskatningsreglene. Rederiskattereglene bygger på et to-kildesystem: Selskap innenfor ordningen er fritatt for skatt på inntekter fra skipsfart, men svarer skatt av finansielle inntekter fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15. Selskapene kan tre inn og ut av ordningen etter eget ønske, og isteden lignes etter de alminnelige skattereglene, skjønt etter uttreden gjelder det en viss karantenetid før man kan tre inn igjen. Dette aktualiserer spørsmålet om adgangen til fremføring av finansunderskudd etter uttreden, fordi de særlige reglene i skatteloven § 8-15 femte ledd avskjærer fremføring av finansunderskudd mot andre kilder enn finansinntekt fastsatt etter skatteloven § 8-15, mens fremføring etter de alminnelige skattereglene i skatteloven § 14-6, vil innebære at finansunderskudd kan avregnes mot alle typer inntekter, også fra skipsfart.

KGJS Tank AS trådte inn i den særskilte rederibeskatningsordningen i 2004. Reglene som gjaldt da, var den opprinnelige rederibeskatningsordningen fra 1996. Etter 1996-ordningen var selskapet fritatt for løpende beskatning av alminnelig inntekt knyttet til skipsfart, så som fraktinntekter og gevinster på skip og skipsandeler, mens finansinntekter var skattepliktige. Beskatning av skipsfartsinntektene skulle først skje når ubeskattet inntekt ble tatt ut av ordningen, enten gjennom utdeling av utbytte, eller ved at selskapet gikk ut av rederibeskatningsordningen.

Rederibeskatningsordningen ble endret i 2007, og isteden for fra da av å bli lignet ordinært, som var alternativet, valgte selskapet å gå over til den nye rederibeskatningsordningen fra 2007. Til forskjell fra 1996-ordningen, ble skattefritaket for skipsfartsinntekter etter 2007-ordningen gjort endelig for inntekter opptjent fra og med 2007. For disse inntektene falt reglene om beskatning ved utdeling og uttreden dermed også vekk. Finansinntektene var imidlertid fortsatt skattepliktige.

Ved overgangen fra gammel til ny rederibeskatningsordning ble det gitt omfattende overgangsregler. I 2006, som var det siste året 1996-ordningen gjaldt, hadde selskapet en samlet ubeskattet inntekt på NOK 469.672.103. Etter de opprinnelige overgangsreglene skulle to

tredjedeler av denne ubeskattede inntekten tas til beskatning over ti år. I Rt-2010-143 kom imidlertid Høyesterett til at deler av overgangsbestemmelsene var i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97, og overgangsreglene ble derfor endret. I valget mellom fortsatt å utsette skatten til inntektene eventuelt ble tatt ut («basisordningen»), eller på gunstige vilkår å gjøre opp den utsatte skatten en gang for alle («oppgjørsordningen»), valgte selskapet oppgjørsordningen. Etter denne ordningen måtte selskapet inntektsføre NOK 111.826.697 av den ubeskattede inntekten fra 1996-ordningen med en tredjedel i hvert av de tre årene 2010, 2011 og 2012. Den første tredjedelen på NOK 37.275.566 ble inntektsført i 2010. Restbeløpet, NOK 74.551.133, skulle inntektsføres i 2011 og 2012 med like deler.

Selskapet valgte imidlertid å gå ut av rederibeskatningsordningen med virkning fra 1. januar 2011, og ble derfor lignet etter de ordinære skattereglene for 2011. Overgangsreglene fastsatte i slike tilfeller at restbeløpet av de ubeskattede midlene fra 1996-ordningen, som for selskapet var på NOK 74.551.133, måtte inntektsføres i sin helhet i 2011. Selskapet ble da stående med et samlet skattemessig overskudd på NOK 46.562.889. Fra perioden innenfor 2007-ordningen, hadde selskapet pr. utgangen av 2010 opparbeidet et samlet finansunderskudd på NOK 90.958.853. Av dette beløpet førte selskapet NOK 46.562.889 til fradrag i ligningen for 2011, slik at skattepliktig inntekt ble redusert til null. Det resterende finansunderskuddet på NOK 44.395.964 kunne etter selskapets oppfatning fremføres mot senere inntektsår.

Sentralskattekontoret for storbedrifter var ikke enig i at finansunderskudd opparbeidet under rederibeskatningsordningen kunne fremføres mot inntekt i senere år etter at man hadde gått ut av ordningen, og varslet selskapet den 12. september 2012 om at selvangivelsen for 2011 ville bli fraveket. Selskapet svarte på varselet i brev av 20. september 2012, men sentralskattekontoret fastholdt ligningen i vedtak av 28. januar 2013. Skatteklagenemnda tok ikke selskapets klage av 19. februar 2013 til følge, og fastholdt den 2. september 2013 vedtaket fra sentralskattekontoret. Selskapet fremmet derfor sak for Bergen tingrett for å få dom for at ligningen for 2011 er ugyldig. Tingretten avsa dom 3. februar 2015 med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak vedrørende ligningen for KGJS Tank AS for inntektsåret 2011 oppheves som ugyldig.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger med 408.000 -firehundreogåttetusen innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse.

Om saksforholdet og rederibeskatningsordningen ellers, og hva partene anførte for tingretten, vises til dommen.

Staten v/sentralskattekontoret har anket tingrettens dom, og anfører at det foreligger feil ved tingrettens rettsanvendelse. KGJS Tank AS har tatt til motmæle og påstått anken forkastet. Ankeforhandlingen ble holdt i Gulating lagmannsrett over tre dager fra 2. til 4. februar 2016. For Staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter møtte Kjetil Andre Olsen, og for KGJS Tank AS møtte Gunnar Sæthre. Forhandlingene ble gjennomført etter tvisteloven § 9-15 tiende ledd, og det ble verken avgitt parts- eller vitneforklaringer. Partene er enige om sakens faktiske sider slik dette er beskrevet i tingrettens dom, skjønt selskapet har for lagmannsretten presisert at rederivirksomheten ikke var lagt ned i 2011, slik tingretten skriver på side fem i dommen. Det er ikke anført at dette har betydning, og saken står derfor i samme faktiske stilling som under behandlingen for tingretten.

II. Partenes påstander og påstandsgrunnlagene i hovedtrekk

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

1. Staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader.

Det anføres at det var riktig av skatteklagenemda å nekte fremføring av finansunderskuddet, ettersom det ikke er adgang til å fremføre finansunderskudd oppstått innenfor rederibeskatningsordningen mot inntekt oppstått utenfor rederibeskatningsordningen. Det vises til skatteloven § 8-15 femte ledd, og anføres at netto finansinntekter er et særskilt inntektsskattegrunnlag som ikke kan samordnes med andre typer inntekter. Bestemmelsen gir bare anledning til å fremføre finansunderskudd fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15 mot finansinntekt i senere år fastsatt etter de samme reglene i skatteloven § 8-15. En slik fremføring er nødvendigvis bare mulig så lenge man er innenfor ordningen, ettersom det bare er da man kan ha slik særskilt fastsatt finansinntekt. At loven må forstås slik, følger allerede av ordlyden, og har også holdepunkter i forarbeidene og forhistorien. Her pekes det på at fremføring av finansunderskudd til å begynne med var helt utelukket, også mot finansinntekt innenfor ordningen, men når dette ble tillatt etter endringen i 2000, ble bestemmelsen i § 8-15 andre ledd niende punktum, som tilsvarer någjeldende § 8-15 femte ledd, forstått og praktisert slik at fremføringsretten falt bort ved uttreden fra rederiskatteordningen. Et reelt hensyn den gang, var at fremføring ville gitt fradrag to ganger, fordi underskuddet allerede var hensyntatt i uttredenoppgjøret. Dette hensynet gjør seg riktig nok ikke lenger gjeldende, ettersom 2007-ordningen ikke har noe uttredenoppgjør, men det er underordnet: Det rettslige grunnlaget for å nekte fremføring var heller ikke under den gamle ordningen det reelle hensynet, men lovbestemmelsen i dagjeldende § 8-15. Bestemmelsen er videreført til 2007-ordningen med bare noen lovtekniske endringer. Var meningen å fravike det som gjaldt om fremføring etter den gamle ordningen, er det naturlig at dette ville fremgått av forarbeidene, konferer Ot.prp.nr.1 (2007-2008) s. 22 og Innst.O.nr.1 (2007-2008) s. 174. Dersom finansunderskudd kan fremføres etter uttreden, er dette en utvidelse av fremføringsretten, ettersom finansunderskudd i så fall ikke bare kan føres mot finansinntekt, men mot alle typer inntekter, så som skipsfartsinntekter, men også gevinster ved salg av fast eiendom etc.

Slik den ankende part ser det, gjelder ikke skatteloven § 8-17 andre ledd fremføringsretten, men bare hvilke skattemessige verdier på eiendeler og gjeld som skal legges til grunn etter uttreden. Finansunderskudd er ikke en eiendel, men en skatteposisjon, som er noe annet. Utgangspunktet om fremføringsrett i skatteloven § 14-6 er ikke anvendelig her, ettersom dette gjelder fremføring av underskudd som kan fradras i andre inntektskilder jf. skatteloven § 6-3, og det følger uansett av skatteloven § 8-15 femte ledd, som *lex specialis*, at fremføring ikke kan skje.

Subsidiært, dersom anførselen om at fremføringsadgangen er uttømmende angitt i skatteloven § 8-15 femte ledd ikke fører frem, anføres det at overgangsregel X niende ledd, jf. ellefte ledd, er til hinder for at finansunderskuddet fremføres mot selskapets ubeskattede inntekt fra 1996-ordningen som selskapet plikter å ta til beskatning. Dette innebærer at selskapet ikke kunne bruke finansunderskuddet til å redusere skattepliktig inntekt i 2011 som følge av inntektsføringen av de ubeskattede NOK 74.551.133 fra 1996-ordningen, skjønt overgangsregel X er ikke til hinder for

at finansunderskuddet fremføres til senere år, og avregnes mot andre inntekter. Det erkjennes derfor at dette grunnlaget bare kan lede til delvis frifinnelse. Når det gjelder anførselens fremme, anføres at dette bare er en ny rettslig begrunnelse for at nektelsen av å bruke finansunderskuddet til å redusere selskapets skattepliktige inntekt i 2011 til null, var materielt riktig. Anførselen kan fremsettes selv om dette ikke var en del av skatteklagenemndas begrunnelse for vedtaket, og innebærer ikke at lagmannsretten skal prøve en annen privatrettslig disposisjon enn den saken gjelder, jf. kriteriet oppstilt i Rt-2010-999. Anførselen er heller ikke ny for lagmannsretten, og gjelder samme krav som ble avgjort av tingretten. Anførselen må under enhver omstendighet tillates fremmet i medhold av tvisteloven § 29-4 andre ledd bokstav b eller d.

Det vises etter dette til påstanden inntatt ovenfor.

KGJS Tank AS har lagt ned slik påstand:

1. For så vidt gjelder ankende parts prinsipale anførsel:

Anken forkastes.

2. For så vidt gjelder ankende parts subsidiære anførsel:

Prinsipalt: Anken for så vidt gjelder subsidiære anførsel avvises.

Subsidiært: Anken for så vidt gjelder subsidiære anførsel forkastes.

3. For alle tilfeller: KGJS Tank AS tilkjennes sakens omkostninger.

Det anføres at skatteklagenemndas vedtak mangler tilstrekkelig hjemmel. Skatteloven § 8-15 femte ledd er bare anvendelig *innenfor* rederiskatteordningen, og gir ikke hjemmel for å nekte fremføring av finansunderskudd etter *uttreden* av rederiskatteordningen. Slik ankemotparten ser det, reguleres fremføringsadgangen ved uttreden av skatteloven § 8-17. At loven må forstås slik, har støtte i bestemmelsenes overskrifter, og underbygges av at både ordlyden og forarbeidene til § 8-15 er tause om hva som skjer ved uttreden av ordningen, noe som ville vært naturlig om det var meningen å regulere også denne situasjonen. Forhistorien til bestemmelsen må også tillegges vekt. Her pekes det på at avskjæring etter 1996-ordningen var basert på en praktisk forståelse av § 8-17, fordi underskuddet den gang var hensyntatt allerede ved uttredengevinstoppgjøret, og fremføring ville gitt fradrag to ganger. Bestemmelsen i § 8-17 går altså foran § 8-15 som *lex specialis* ved uttreden. Når heller ikke § 8-17 sier noe om at retten til fremføring av finansunderskudd avskjæres ved uttreden, må man falle tilbake på det alminnelige utgangspunktet i skatteloven § 14-6 der skatteyteren har en generell og tidsubegrenset adgang til å fremføre ligningsmessige underskudd. Det kan ikke være riktig at skatteloven § 14-6 ikke skal komme til anvendelse på finansunderskudd oppstått innenfor rederiskatteordningen, når skatteloven § 8-15 femte ledd uttrykkelig henviser til § 14-6, og § 14-6 heller ikke gjør unntak for dette. Ankemotparten viser til Rt-2004-1105 som slår fast at rederibeskatningsordningen bygger på skattelovens alminnelige regler, så langt særreglene om rederiskatt ikke sier noe annet. Det særlige ved rederiskatteordningen er bare at inntekter fra skipsfart er skattefrie. Finansielle inntekter og kostnader tilhører den delen av virksomheten som er skattepliktig som alminnelig inntekt etter skattelovens alminnelige regler. De justeringene som er gjort innenfor

rederiordningen med hensyn til hva finanskostnadene kan føres mot, og med hvor mye, er nettopp begrunnet i at finansinntektene skal være rensket for påvirkning fra de skattefrie inntektene. Disse begrensningene er ikke relevante når man har trådt ut av ordningen hvor man bare har ett inntektsbegrep, alminnelig inntekt. Til støtte for sitt syn, viser ankemotparten til ligningspraksis knyttet til skatteloven § 14-7 om tilbakeføringsrett, idet det anføres at når samordning kan skje på tvers av rederibeskatningsordningen med virkning bakover, er det nærliggende at det samme må kunne skje med virkning fremover. Ankemotparten fremhever at legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet taler mot at fremføring kan nektes, idet selskapet kom fra en ordning med fradrag for finansunderskuddet, og verken lov eller lovforarbeider gir klar forankring for at slik fradragsrett nå skal være avskåret. Det vises også til at anken av parts lovforståelse vil lede til vilkårlige resultater og gi rom for skattetilpasning.

Slik ankemotparten ser det, gjelder statens subsidiære anførsel om at samordning med de ubeskattede inntektene fra 1996-ordningen uansett kan nektes etter overgangsreglene, en annen privatrettslig disposisjon enn den ligningsmyndighetene behandlet. Anførselen må derfor avvises, jf. bl.a. Rt-2010-999. Den subsidiære anførselen gjelder dessuten ikke det kravet tingretten avgjorde, og kan derfor uansett ikke behandles i ankesaken, jf. tvisteloven § 29-4 første ledd, idet det anføres at vilkårene i § 29-4 andre ledd for likevel å trekke nye krav inn i saken, ikke er tilstede.

Dersom statens subsidiære anførsel tillates fremmet, bestrides at overgangsregelen begrenser retten til samordning etter uttreden. Bestemmelsen regulerer samordning ved overgangen fra 1996-ordningen til 2007-ordning, samt ny-inntreden i 2007-ordningen, så lenge selskapet fortsetter å være innenfor 2007-ordningen. Bestemmelsen omhandler ikke samordning etter uttreden når selskapet er i ordinær beskatning. Ankemotparten viser her til at om regelen skulle vært annerledes, ville blant annet en henvisning til overgangsregel X sjette ledd, som omhandler uttreden, vært naturlig.

Det vises etter dette til påstanden inntatt ovenfor.

III. Lagmannsrettens vurdering:

1. Bestemmelsene om finansunderskudd og uttreden

Tvistetemaet i saken er om selskapet hadde adgang til å bruke finansunderskuddet fra 2007-ordningen til å redusere den skattepliktige inntekten for 2011 til null, og fremføre det resterende finansunderskuddet til fradrag i senere år. At saken gjelder fremføringsrett ved uttreden, reiser spørsmål om forholdet mellom skatteloven § 8-15 femte ledd og skatteloven § 8-17 andre ledd.

Finansunderskuddet det er tale om å fremføre i nærværende sak, er fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15 andre til fjerde ledd, og skatteloven § 8-15 femte ledd bestemmer at slikt «[u]nderskudd ... kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter § 8-14 tredje til femte ledd, men kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter annet til fjerde ledd og sjuende ledd etter reglene i § 14-6». Finansunderskudd kan kort sagt bare fremføres mot senere års finansinntekt beregnet etter de samme reglene som underskuddet, og mot inntektstillegg for høy egenkapital etter bestemmelsens syvende ledd.

Systematisk er skatteloven § 8-15 femte ledd ordnet under overskriften «[f]astsettelse av skattepliktig inntekt for selskap *innenfor ordningen*», og ankemotparten anfører derfor at den ikke gjelder utenfor ordningen, men mener at det derimot er skatteloven § 8-17 andre ledd som gir det rettslige utgangspunktet for det spørsmålet saken reiser. I § 8-17 står det ingenting om fremføringsadgangen, og slik ankemotparten ser det, betyr den manglende reguleringen at fremføring ikke skal være avskåret ved uttreden.

Lagmannsretten er ikke enig i dette: Bestemmelsen i skatteloven § 8-17 er riktig nok ordnet under overskriften «[u]ttreden av ordningen», men slik lagmannsretten ser det, kan ikke dette være avgjørende. Lovens overskrifter er av orienterende karakter, og regnes ikke som en del av lovteksten, jf. Nils Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt* (2004), side 188. I Rt-1987-35 var det også Høyesteretts oppfatning at

«[h]eller ikke paragrafens overskrift ... kan etter mitt syn tillegges noen avgjørende vekt. En overskrift har preg av et stikkord og vil ofte kunne gi et ufullstendig og upresist bilde av innholdet i bestemmelsen» (se side 37).

Skatteloven § 8-15 omhandler finansinntekter, og ut fra at overskriftene skal gjøre det lettere å finne frem i loven, bedrer det oversikten om denne tematikken behandles samlet, slik at beregningen av finansunderskuddet og adgangen til å fremføre det, reguleres i samme paragraf. Skatteloven § 8-17 handler derimot bare om hvilke skattemessige verdier på eiendeler og gjeld som skal legges til grunn når selskapet trer ut av ordningen. Her fremgår det at den skattemessige verdien ved uttreden følger reglene i skatteloven § 8-14 tredje ledd andre punktum, som også fastsatte utgangsverdien ved inntektsoppgjøret da selskapet gikk inn i ordningen. På denne måten oppnår man at inntekter som var skattefrie innenfor ordningen, forblir skattefrie også etterpå.

Ankemotparten har imidlertid anført at virkeområdet til skatteloven § 8-17 er videre enn dette, og har vist til at § 8-17 andre ledd, jf. § 8-14 tredje ledd andre punktum, bygger på kontinuitet i de skattemessige verdiene for finansielle poster etter uttreden, jf. bl.a. Ot.prp.nr.1 (2007-2008) s. 27. Lagmannsretten ser for sin del ikke at kontinuiteten går på noe annet enn det bestemmelsen regulerer ellers, nemlig verdifastsettelsen, og denne skal på dette punktet ikke påvirkes av at selskapet trer ut av ordningen. Slik lagmannsretten ser det, kan man ikke trekke slutninger om at det dermed også skal være kontinuitet på finansunderskuddet, i den forstand at uttreden heller ikke skal endre selskapets skattemessige stilling her. Det følger allerede av ordlyden at kontinuiteten gjelder for «finansaktiva», og slik lagmannsretten ser det, omfatter ikke dette finansunderskudd, som snarere må klassifiseres som en skatteposisjon.

Ankemotparten har også påpekt at skatteloven § 8-17 andre ledd ikke viser til § 8-14 tredje ledd fjerde punktum, hvor det står at «[u]nderskudd kan ikke fremføres til fradrag i senere finansinntekt i selskapet». Lagmannsretten er ikke enig med ankemotparten i at det kan trekkes noen motsetningsslutning av dette, i den forstand at § 8-17 regulerer fremføringsadgangen, og at den manglende henvisningen til fjerde punktum som nevnt, skulle innebære at fremføring motsetningsvis kan skje. Slik lagmannsretten ser det, er meningen med § 8-17 andre ledd bare å fastsette at når selskapet går over til ordinær ligning etter uttreden, skal selskapets ulike eiendeler få skattemessig verdi etter de samme reglene som ble brukt ved inntreden. Når det ikke skjer noe gevinstoppgjør ved uttreden, slik at underskudd ikke blir aktuelt, gir det heller ikke mening å vise til fjerde punktum.

Lagmannsrettens syn er etter dette at fremføring av finansunderskudd reguleres av skatteloven § 8-15 femte ledd, og ikke skatteloven § 8-17 andre ledd. Dette løser imidlertid ikke det springende punktet i saken: Om skatteloven § 8-15 femte ledd gir tilstrekkelig hjemmel for å avskjære fremføring av finansunderskuddet ved overgang til ordinær ligning etter uttreden fra rederibeskatningsordningen. Dette blir først et spørsmål om lovbestemmelsen kan tolkes slik, og i så fall, dernest et spørsmål om den alminnelige fremføringsretten i skatteloven § 14-6 er fraveket tilstrekkelig tydelig.

Lagmannsretten går derfor videre til tolkningsspørsmålet.

2. Er retten til fremføring bortfalt ved uttreden?

Hvordan skatteloven § 8-15 femte ledd skal tolkes i tilfeller der selskapet trer ut av ordningen, har ikke vært tema i tidligere rettspraksis, eller drøftet direkte i lovens forarbeider. Det følger imidlertid allerede av ordlyden at finansunderskudd opparbeidet innenfor ordningen etter § 8-15 andre til fjerde ledd, bare kan fremføres mot bestemte poster: Underskuddet kan ikke brukes til å redusere «inntekt fastsatt etter § 8-14 tredje til femte ledd», men kan derimot fremføres mot «senere inntekt fastsatt etter [§ 8-15] annet til fjerde ledd og sjuende ledd», altså finansinntekt fastsatt etter de samme reglene som underskuddet, og inntektstillegg for høy egenkapital. Negasjonen er dermed nærliggende: Finansunderskuddet kan fremføres mot den typen finansinntekt selskapet bare får beregnet mens det er innenfor rederibeskatningsordningen, men ikke mot andre typer inntekter, slik situasjonen vil være om selskapet får fremføre finansunderskuddet mot selskapets alminnelige inntekt etter at det forlot ordningen i 2011.

Den ankende part har i så måte vist til Ot.prp.nr.1 (2007-2008) side 22. Her står det at justeringsforslaget til skatteloven 1999 § 8-15 andre ledd niende punktum, jf. någjeldende § 8-15 femte ledd, gjelder bestemmelsen om «samordning av finansinntekt med øvrige inntekter». Det er også vist til vedlegg 1 til Innst.O.nr.1 (2007-2008) s. 175, hvor det står at «[s]om etter gjeldende regler har departementet forutsatt at når skipsfartsinntekter skattlegges, herunder inntekt beregnet etter skatteloven § 8-14 (inntredenbeskatning mv), skal de ikke kunne samordnes med (reduseres med) underskudd på finansinntekt». Lagmannsretten er enig i at bruken av ordene øvrige inntekter og herunder kan underbygge at bestemmelsen regulerer adgangen til samordning med alle typer inntekter uttømmende, slik at samordning heller ikke kan skje med inntekter utenfor ordningen. Slike enkeltformuleringer i forarbeider kan imidlertid ikke tillegges avgjørende vekt i seg selv.

At loven må forstås slik at finansunderskudd faller vekk ved uttreden, har imidlertid også støtte i forhistorien. Under 1996-ordningen kunne finansunderskuddet klart nok ikke fremføres etter uttreden, jf. bl.a. rettleddningen til selvangivelsen for 2003 (post 35), som sa rett ut at «underskuddet bortfaller hvis selskapet trer ut av rederibeskatningsordningen». Dette var også lagt til grunn i rettslitteraturen, jf. Terje Woldbeck, Rederibeskatning i praksis, 2006, side 364. Det underliggende hensynet var, slik det fremgår begge steder, at underskuddet allerede var hensyntatt i gevinstberegningen ved uttredenoppgjøret, og at fremføring derfor ville gitt fradrag to ganger.

Ettersom det ikke skal skje noe uttredenoppgjør etter någjeldende ordning, gjør ikke dette hensynet seg lenger gjeldende. Lovteksten i dagjeldende § 8-15 andre ledd niende punktum, jf.

någjeldende § 8-15 femte ledd, ble likevel videreført med bare noen lovtekniske tilpasninger, jf. bl.a. Innst.O.nr.1 (2007-2008) s. 174. Var meningen å fravike den etablerte forståelsen av fremføringsadgangen, ville det etter lagmannsrettens syn vært naturlig at dette ble kommentert nærmere i forarbeidene.

Lagmannsretten finner ikke holdepunkter for at den historiske rettsoppfatningen, slik ankemotparten har anført, ikke gjaldt § 8-15, men isteden bygde på en praktisk forståelse av dagjeldende § 8-17 andre ledd. Lagmannsretten peker her på at det samlede finansunder- og overskuddet som gikk inn i generaloppgjøret etter reglene i § 8-17, ikke nødvendigvis ville korrespondere med finansunder- og overskuddet beregnet etter § 8-15, bl.a. fordi bare en andel av valutatap og valutagevinst var relevant etter § 8-15, mens det inngikk i sin helhet i generaloppgjøret etter § 8-17. Det betyr at selv om det var et finansoverskudd som inngikk i generaloppgjøret etter § 8-17, kunne det fortsatt foreligge et finansunderskudd i § 8-15 sin forstand, og dette finansunderskuddet ville potensielt kunne fremføres etter uttreden. Lagmannsretten kan derfor ikke se det annerledes enn at grunnlaget for at skatteposisjonen finansunderskudd etter § 8-15 falt vekk, var at § 8-15 andre ledd niende punktum om adgangen til fremføring, jf. någjeldende § 8-15 femte ledd, skulle forstås slik. Det bemerkes i så måte at Terje Woldbeck, Rederibeskatning i praksis, 2006, side 364 nettopp behandlet tematikken i tilknytning til § 8-15, og ikke § 8-17.

At overskriften til skatteloven § 8-15 lyder «[f]astsettelse av skattepliktig inntekt for selskap innenfor ordningen», kan etter dette ikke være avgjørende for tolkingsspørsmålet, idet det også vises til det som ble sagt om slutninger fra lovens overskrifter i punkt 1 ovenfor. Lagmannsretten ser heller ikke at ligningssakene og de særlige forordningene etter finanskrisen som ankemotparten har vist til, jf. referansene i Woldbeck, Rederibeskatning i praksis, på side 450 i 2006-utgaven, og på side 375 i 2010-utgaven, har overføringsverdi til spørsmålet i nærværende sak.

Lagmannsrettens syn er etter dette at skatteloven § 8-15 femte ledd må tolkes slik at finansunderskudd ikke kan fremføres etter uttreden fra rederiskatteordningen. Dette reiser spørsmål om forholdet til den alminnelige fremføringsretten i skatteloven § 14-6.

3. Forholdet til den alminnelige fremføringsretten i skatteloven § 14-6, jf. § 14-3

Spørsmålet om forholdet mellom rederibeskatningen og skattelovens alminnelige regler, var tema i Rt-2004-1105. Førstvoterende, med tilslutning fra de andre dommerne, tok her utgangspunkt i at rederiskattereglene er «særregler som bygger på skattelovens alminnelige regler så langt særreglene ikke sier noe annet». Etter den alminnelige regelen i skatteloven § 14-6 første ledd «gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i et forutgående år». Den alminnelige retten til fremføring av underskudd er ikke avgrenset i tid. Det gjelder i utgangspunktet heller ingen begrensninger for hvilke inntektskilder man kan fremføre dette underskuddet mot, skjønt underskuddet må, slik det fremgår av lovteksten, være omfattet av skatteloven § 6-3 første ledd. Denne bestemmelsen fastsetter i første ledd, som nevnt, at «[n]år fradragberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde, gis det fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntektskilder», og videre i fjerde ledd at «[u]dekket underskudd ved årets ligning kan fremføres til fradrag etter § 14-6».

Avgjørende i nærværende sak blir dermed, slik Høyesterett formulerte vurderingstemaet i Rt-2004-1105, om rederiskattereglene «sier noe annet». Slik lagmannsretten forstår særregelen i skatteloven § 8-15 femte ledd, jf. punkt 2 ovenfor, ligger det i dette regelverket at finansinntekter og finansunderskudd beregnet etter § 8-15 skal beregnes særskilt, og ikke skal samordnes med andre inntekter, heller ikke etter uttreden. Slik lagmannsretten ser det, er det derfor treffende å si at «netto finansinntekter skal være et særskilt inntektsskattegrunnlag», slik departementet formulerte det i Ot.prp.nr.11 (1996-1997) på side 32. Lagmannsretten kan derfor ikke se det annerledes enn at rederiskattereglene sier noe annet enn de alminnelige skattereglene, som til forskjell fra rederiskattereglene, ikke skiller mellom ulike inntektskilder. Det ligger dermed i dette at skatteloven § 8-15 femte ledd går foran skatteloven § 14-6 som *lex specialis*, og at forholdet mellom bestemmelsene er avklart gjennom den tilvisningen § 8-15 femte ledd har til § 14-6: Finansunderskudd fastsatt etter reglene i § 8-15 kan fremføres med de tilleggsbegrensningene som følger av § 14-6 så langt det er adgang til dette etter § 8-15 femte ledd, noe det ikke vil være etter uttreden.

Ankemotparten har fremhevet at legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet taler mot at den fremføringsadgangen man har ellers, skal være fraveket gjennom skatteloven § 8-15 femte ledd. I denne sammenhengen er det også anført at en nektelse av fremføring av finansunderskuddet leder til vilkårlige resultater og gir rom for skattetilpasning.

Legalitetsprinsippet i skatteretten var tema i Rt-2014-1281, og til anførselen om at dette var strengt og at tolkingstvil måtte lede til avgiftsfritak, gjorde Høyesterett det klart at «[d]et gjelder ... ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten». Høyesterett pekte videre på at når legalitetsprinsippet kommer til anvendelse, står lovens ordlyd sentralt, «[m]en tolkingstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutberegnelighet for borgerne» (avsnitt 48). Dette er også lagt til grunn i Zimmer, Lærebok i skatterett (2014), på side 468:

«Lovens ordlyd er utgangspunktet for tolkingen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn Særlig vil lovbestemmelsens formål kunne ha betydning. Men hensynet til *forutsigbarhet* setter likevel grenser for hvor langt man kan gå; skattyterne skal i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene.»

For lagmannsretten er det sentralt at den kasuistiske lovgivningsteknikken i skatteloven § 8-15 generelt, og femte ledd spesielt, slik også tingretten peker på, gir nokså klart uttrykk for at bestemmelsen er ment å regulere fremføringsretten uttømmende. Som Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett (2015), side 502 påpeker, er det også i skatteretten «kurant med såkalt interne antiteser, dvs tolkingsresultater som ligger i dagen og nærmest følger av ordlyden». Når ligningsnemndas vedtak om å nekte fremføring er i samsvar med en slik nærliggende forståelse av ordlyden, er det lagmannsrettens syn at hensynet til legalitetsprinsippet er tilstrekkelig ivare tatt. Det samme gjelder forutberegneligheten: Når ordlyden er utformet som en positiv avgrensning av hvilke inntekter finansunderskuddet kan fremføres mot, og alminnelig inntekt etter uttreden ikke er tatt med, gir dette nokså tydelige signal om regelens innhold. Eventuell tolkningstvil må i stor grad bygge på bestemmelsens redaksjonelle overskrift, og får dermed et noe oppkonstruert preg. Lagmannsretten kan videre vanskelig se at en skarpskåren regel om at

finansunderskudd ikke kan fremføres etter uttreden skal gi vilkårlige resultater, og kan heller ikke se at en slik forståelse skal lede til skattetilpasning i større grad enn den motsatte fortolkningen.

Anken fører etter dette frem. Med det resultatet lagmannsretten er kommet til, er det ikke nødvendig å gå inn på de subsidiære anførselene.

4. Sakskostnader

Staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter har vunnet saken, og har dermed i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. § 20-5 første ledd og § 20-9 andre ledd, krav på å få dekket sine nødvendige sakskostnader for lagmannsretten og tingretten. Lagmannsretten kan ikke se at «tungtveiende grunner gjør det rimelig» å fravike denne hovedregelen, jf. unntaket i tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Prosessfullmektigen til staten har levert oppgave over sakskostnadene for lagmannsretten for til sammen kroner 420.507. Av dette utgjør salær kroner 384.750 inkludert merverdiavgift. Resten gjelder utgifter til kopiering samt reise og opphold for prosessfullmektigen og partsrepresentanten. For tingretten var det levert oppgave over sakskostnadene for til sammen kroner 262.581, der salærkravet utgjorde kroner 225.750 inkludert merverdiavgift, og resten gjaldt utgifter til reise og opphold for prosessfullmektigen og partsrepresentanten. Utgiftene finnes nødvendige, og fastsettes etter dette i samsvar med oppgaven.

Lagmannsrettens dom er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler KGJS Tank AS kroner 420.507 - kroner firehundreogtjuetusen femhundreogssju - til staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter.*
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler KGJS Tank AS kroner 262.581 - kroner tohundreogsekstiotusen femhundreogåttién - til staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter.*
- 4. Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.*

Tingrettsdommer

SKN 16-043 Skjønnsligning, tilleggsskatt

Lovstoff: Ligningsloven § 8-2 og § 10-2.

Oslo tingrett: Dom av 4. januar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2014-105594

Dommer: Tingrettsdommer Finn Haugen.

Parter: A (advokat Tom Olav Risa) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmål om det var grunnlag for skjønnsligning, omklassifisering av lån til utbytte, samt tilleggsskatt. Skattyter ble skjønnslignet fordi beregnet disponibelt beløp til privat forbruk var negativt. Skattyter hevdet at han hadde levd av lån fra diverse selskaper han eide, noe ligningsmyndighetene ikke fant å kunne legge til grunn, og omklassifiserte de påståtte lånene til utbytte. Tingretten fant at ligningsmyndighetene hadde hjemmel til å skjønnsligne skattyter, og at det foretatte skjønnet – inkludert omklassifiseringen - var forsvarlig og korrekt. Tingretten la videre til grunn at også ilagt tilleggsskatt var korrekt.

1. Innledning

Saken gjelder skatteklagenemndas vedtak av 20. desember 2013 vedrørende ligningen av A for inntektsåret 2010 med opprettholdelse av inntektsøkning klassifisert som utbytte - samt 30 % tilleggsskatt.

Stevning kom inn til Oslo tingrett den 24. juni 2014. Tilsvar forelå den 3. september 2014. Det har deretter vært en rekke prosesskriv i saken. En hovedforhandling ble omberammet fordi det viste seg at det dokument som var sendt saksøker fra Skatt øst som skatteklagenemndas vedtak, var et utkast og ikke det endelige vedtaket. Tingretten avsa kjennelse den 31. juli 2015 med slutning om at saken fremmes. Hovedforhandling ble holdt den 17. og 18. desember 2015. Det ble foretatt saksfremstillinger, partsforklaring og sluttinnlegg fra begge sider.

2. Sakens bakgrunn

A hadde for inntektsåret 2010 fått tilsendt selvangivelse for lønnstaker og benyttet seg av leveringsfritak. Selvangivelsen var forhåndsutfylt med null i inntekt og negativ formue.

Ved brev av 16. november 2011 fra skatteetaten ble det varslet om å ta ligningen for 2010 opp til ny behandling. Det ble bl.a. vist til at beregnet disponibelt beløp for året var negativt med kr 192.568. Det var deretter en korrespondanse mellom A og skatteetaten der A fra mai 2012 var bistått av advokat Tom Risa.

A var eneaksjeeier, styreleder og daglig leder i Mobile Marketing AS (senere Mobile). Videre var han eneieier av Boxer Invest Ltd. og styreleder og daglig leder i Boxer Invest Ltd. NUF (senere Boxer). Han var medeier i Panarama Ltd. og styreleder i Panarama Ltd. NUF (senere Panarama).

Skattekontoret fattet endringsvedtak den 24. januar 2013 med følgende slutning:

«Alle utbetalinger til skattyter, inklusive nedbetalingen av gjeld, ble ansett å være ulovlig utdelt utbytte etter skattelovens § 10-11. Dette fordi at skattyter ikke har kunnet forklare/dokumentere hvordan lånet på kr 910.545 til Mobile Marketing AS er nedbetalt. Skattyter har heller ikke kunnet forklare/dokumentere at utbetalingene på kr 360.000 og på kr 355.000, er tilbakebetaling av penger han har hatt til gode. Skjønnsgrunnlaget ble i vedtaket redusert fra kr 1.881.067,- til kr 1.785.545,- som skyldes at det er tatt hensyn til at hovedboksonto 1520- Andre kortsiktige fordringer, i Mobile Marketing for 2010 som viser en saldo pr 31.12.2010 på kr 95.522. Faktisk tilbakebetaling av lån kr 1.006.067,- fratrasket saldo på konto for fordringer mot eier/ansatte, kr 95.522, medfører at lånebeløpet ble nedjustert til kr 910.545,-.

Det gis ikke fradrag for skjerming i mottatt utbytte, da vilkår for skjermingsfradrag er at det er lovlig utdelt, jf. skattelovens § 10-12.

Sum skattepliktig utbytte:

Kr 160.000

Kr 360.000

Kr 910.545

Kr 355.000

Kr 1.785.545

Utbytte, til sammen kr 1.785.545, tillegges alminnelig inntekt.

Tilleggsskatt ilegges med 30 % av skatten på inntektstillegget på kr 1.785.545.»

Vedtaket ble påklagd den 14. februar 2013. Utkast til klagevedtak ble sendt til uttalelse og kommentert fra As advokat.

Det angivelige vedtaket til skatteklagenemnda ble sendt advokat Risa den 20. desember 2013, og basert på dette tok advokat Risa ut stevning på vegne av A. Under saksforberedelsen ble det oppdaget at det utsendte dokumentet var et utkast til vedtak og ikke det endelige vedtaket i skatteklagenemnda. Det endelige vedtaket ble sendt advokat Risa den 23. mars 2015.

Det endelige vedtaket i Skatteklagenemnda Skatt øst - avdeling 5 av 12. desember 2013 har bl.a. følgende begrunnelse:

« »

Spørsmålet gjelder opprettholdelse av skjønnslikning ilagt etter ordinær likning på bakgrunn av negativ privatforbruksberegning i medhold av lign. § 8-2 nr.1.c.

Skattyters foreløpige privatforbruksberegning viste opprinnelig et negativt beløp på kr 192.568.

Ut i fra opplysninger gitt av skattyter, samt skattekontorets innhenting av revisjonsberetning og bankutskrifter, ble alminnelig inntekt økt med kr 1.785.545 i skattekontorets vedtak av 24.1.2013. Skattyter mener at skjønnslikningen (og tilleggsskatten) må oppheves på grunnlag av at den negative privatforbruksberegningen som ligger til grunn for skjønnet bygger på feil faktum.

Det er opp til skattekontoret å foreta en vurdering av hvilket faktum som er mest sannsynlig, jf. lign. § 8-1. Herunder om lånene skattyter har oppgitt å ha levd av, er lån som kan regnes som lån i skattemessig henseende, eller om dette er å anse som ulovlig utdelt utbytte og som det ikke gis skjermingsfradrag for, ifølge skattelovens § 10-12.

Forskudd på utbytte med kr 160.000

På skattekontorets første forespørsel av 16.11.2011, om hvordan han hadde klart å dekke sitt privatforbruk, ble det oppgitt at skattyter hadde et ikke tidligere oppgitt, og ikke bokført tilgodehavende, fra sitt selskap, på ca. kr 500.000. I et senere brev opplyser han at dette tilgodehavende inkluderte forskudd på utbytte med kr 160.000, som skattyter er enig i er skattepliktig inntekt, og som skal tillegges inntekten hans, men uten ileggelse av tilleggsskatt.

Tilbakebetaling av tilgodehavende

Inkludert i beløpet som det opplyst om i brevet av 16.11.2011, mottok han et beløp på kr 360.000, som han hevder å ha blitt utbetalt som følge av at selskapet Mobile Marketing AS skyldte ham penger, fordi han i 2009 hadde dekket leverandører med egne midler. Dette var en opplysning som ikke fremgikk av årsregnskapet eller revisjonsberetningen til dette selskapet i 2009. Tilgodehavende fremgikk av leverandørreskontro pr 31.12.2009, dette ifølge skattyters brev av 5.12.2011. Skattekontoret ba derfor, i et brev av 22.6.2012, om en kopi av leverandørreskontroen til Mobile Marketing AS for 2009, men denne er fortsatt ikke mottatt. Skattyter mener at hans tilgodebeløp var uavhengig av selskapets feilaktige bokføring i 2009, og skyldes at det var ekstra vanskeligheter med bokføringen dette året.

Beløpet var opprinnelig på kr 306.587,- og ikke på mottatt beløp kr 360.000,-, men differanse på kr 53.413,- skyldes i følge tilsvaret av 1.11.2013 at han fikk ytterligere dekning av omkostninger fra Mobile Marketing. Alle beløpene er utbetalt fra hans selskap Boxer Invest AS, unntatt kr 150.000, som er mottatt fra hans selskap Mobile Marketing AS. Skattekontoret kan ikke legge til grunn forklaringen om at det var store vansker med regnskapene i selskapet dette året.

Skattekontoret er derfor ikke enig i at realitetene er dokumentert, jfr. ovenfor, og vil også bemerke at A som daglig leder, styreleder og eneksjonær er den som har bekreftet årsregnskapet for Mobile Marketing. Den utestående fordringen som skattyter hevder å ha hatt på dette selskapet pr 31.12.2009, og som ifølge ham selv var på totalt kr 360.000, ansees

ikke å være reell fordi han ikke har dokumentert dette ved de innsendte hovedboks utskrifter for Mobile Marketing AS som viser at han skyldte dette et beløp på kr 1.006.067,- pr 1.1.2010.

Skattyter erkjenner å ha mottatt et beløp på kr 160.000, men det er ikke nok til å dekke opp det opprinnelige negative privatforbruket på kr 192.568. Da forklaringen ikke kan godtas, blir beløpet på kr 360.000 derfor å anse som ulovlig utdelt utbytte, fra hans selskap Boxer Invest Ltd, og som kommer til beskatning i 2010, etter skattelovens § 10-11.

Inntekten økes med kr 160.000, forskudd på utbytte

Inntekten økes med kr 360.000

Totalt kr 520.000

Ulovlig lån kr 910.545

Det fremgikk av note til revisjonsberetningen for Mobile Marketing AS i 2009, at det var yttet lån til skattyter, som revisor mente ikke var i tråd med aksjeloven, og som derfor må anses å være ulovlig utbetalt, og som må tilbakebetales av skattyter i løpet av 2010. Ifølge revisjonsberetningen til Mobile Marketing AS for 2009, gikk det tydelig fram at det var gitt et ulovlig lån til skattyter på kr 1.006.067 pr 31.12.2009, og at dette var i strid med aksjelovens bestemmelser i § 8-7. Skattyter fikk i dette tilfellet en ubetinget plikt til å tilbakebetale i løpet av 2010. Dette var informasjon som skattekontoret selv innhentet via Brønnøysundregisteret, og ikke noe skattyter informerte om.

Iht Aksjelovens § 3-7 (1) anses ikke utbyttet innvunnet hvis mottakeren har plikt til å betale det ulovlige utbyttet tilbake, og omgjøring og tilbakebetaling skjer snarest etter at feilen oppdages. Dette forutsetter at aksjonæren var i god tro på utdelingstidspunktet, jf. aksjeloven § 3-7 (1), eller bygger beslutningen om utbytte på feilaktige forutsetninger, må tilbakebetalingen tillegges virkning hvis den skjer senest innen utgangen av året vedtaket om utdeling er fattet. I alle tilfeller forutsettes det at rettingen ikke er foranlediget av ligningsmyndighetens kontrolltiltak.

Skattyter hevder i brev av 7.5.2012, at det var opptatt et nytt, lån i eget selskap, til ham som daglig leder/styreleder, fordi han har fremlagt skriftlige låneavtaler og styreprotokoller som viser at et av hans NUF selskap, Boxer Invest Ltd, har ytt ham et lån med en låneramme på kr 1.500.000 pr 30.11.2010, og at dette ble brukt til å nedbetale det opprinnelige lånet som var opptatt ulovlig i hans eget aksjeselskap Mobile Marketing AS, med kr 1.006.067,- pr 31.12.09, og som ble nedjustert i vedtak av 24.1.2013 til kr 910.545. Skattyter har i vedlegg til brev av 28.9.2012, vedlagt en styreprotokoll, datert den 15. 8. 2010, og en låneavtale, datert 30.11.2010, for å dokumentere dette.

I skattyters tilsvare av 14.2.2013, og i brev av 11.1.2013, skal dette lånet ha økt med kr 685.191, fra mai 2010 til desember 2010, slik at gjelden angivelig skulle ha vært totalt på kr 1.595.736, dvs kr 685.191 + kr 910.545 pr 31.12.2010. Låneopptak i Boxer Invest Ltd pr 31.11.2010, på kr 1.500.000, skal angivelig ha blitt brukt til å nedbetale gjelden i Mobile Marketing Invest AS, men med en restgjeld på kr 95.736 pr 31.12.2010.

Dette var en opplysning som ikke fremgikk av verken A eller Boxers selvangivelse for 2010 der det svares Nei på at det har vært overføringer mellom selskap og aksjonær. Ut i fra balansen til Boxer Ltd i næringsoppgaven RF-1167, er det ikke gitt opplysninger om utestående til aksjonær i post 1565. Balansen viser sum eiendeler på kr 1.362.644,- altså lavere sum eiendeler enn hva som opplyses er total fordring på aksjonær, som ifølge brev av 11.1.2013, nå totalt oppgis å være på kr 2.211.657 pr 31.12.2010. Dette fordi Boxer Invest oppgis å ha overtatt restlån og samtidig økning i fordring på eier i Mobile Marketing på til sammen kr1 595 736, og i tillegg oppgis økning i fordringer i Boxer Invest med kr 615.921.

Innsendte årsregnskapet for Mobile Marketing AS viser totale fordringer pr 31.12.2010 på kr 892.316, inklusive utestående fordringer på eier/ansatt med kr 95.522. Dette tyder på at det opprinnelige, lånet på kr 910.545, ikke ble nedbetalt i løpet pr 31.12.2010, i hvert fall hvis en skal legge det innsendte årsregnskapet til grunn for ligningen.

Skattyter hevder å ha økt fordringer til sitt selskap Boxer Invest AS til totalt kr 615.921 pr 31.12.2010, og inkludert i dette beløpet er det mottatte beløpet på kr 355.000, som skattekontoret tidligere har avdekket at han har fått innbetalt på sin konto i 2010. Ifølge hovedboks utskriftene, som ble vedlagt brev av 11.1.2013, fremgikk det at kr 425.000, av beløpet på kr 615.921, kunne spores overført til skattyter fra konto 1520 Andre kortsiktige fordringer. Se oppstillingen nedenfor:

Klagen av 11.1.2013 er også vedlagt kopier av hovedboks utskrift fra Boxer Invest Ltd over konto 1520 Andre kortsiktige fordringer for 2010, som bare har debetposter og en utgående saldo på kr 963.644, mens inngående saldo er på kr 2.424. Dette viser at total økning kortsiktige fordringer er på kr 961.220, noe som gir en differanse på kr 345.299. Dette tyder på at denne kontoen også inneholder andre kundefordringer som også har økt. Følgende utbetalinger til skattyter er merket «A», fra konto 1520 i Boxer Invest:

07.05.2010 Bilag 15	kr 50.000 (medtatt i de 355 000)
02.06.2010 Bilag 21	kr 25.000 (medtatt i de 355 000)
17.06.2010 Bilag 15	kr 85.000 (medtatt i de 355 000)
30.06.2010 Bilag 24	kr 50.000 (medtatt i de 355 000)
30.09.2010 Bilag 42	kr 15.000
30.09.2010 Bilag 42	kr 25.000
31.10.2010 Bilag 42	kr 20.000
31.12.2010 Bilag 45	kr 95.000(medtatt i de 355 000)
31.12.2010 Bilag 45	kr 10.000
31.12.2010 Bilag 45	kr 50.000(medtatt i de 355 000)
Samlet økning i fordringer merket A	kr 425.000
Påstått total økning i fordring eier	kr 615.921
Differanse	kr 190.921

Dette tyder på at skattyter ikke bare har fått en tilleggsutbetaling på kr 355.000, men at han har mottatt hele beløpet på kr 615.921, da de kr 355.000 kan spores til skattyters

bankutskrifter. Dette midlertid ingenting som tyder på at det overførte beløpet har blitt benyttet til å nedbetale opprinnelig lån i Mobile Marketing AS.

Påstått økning på fordring mot eier med kr 685.191, i selskapet Mobile Marketing AS i perioden mai til desember 2010, kan ikke forklares ut ifra innsendte utskrifter av hovedbok over konto 1380 fordring på ansatte, som viser en utgående saldo på kr 95.522,- mens inngående saldo var på kr 721.313, noe som medfører en reduksjon på kr 625.790. Mottatte kopier av hovedboks utskrift fra konti i Mobile Marketing, henholdsvis konto 1501 Fordring mot eier, og konto 1380 Fordring på ansatte, tyder også på at det har vært en reduksjon, da inngående saldo er på kr 284.755, og utgående saldo på kr 0. Skattyter har ifølge dette redusert sin gjeld i Mobile Marketing AS, med totalt kr 910.545, noe som tilsvarer det opprinnelige lånebeløpet, nedjustert med utgående saldo på konto 1380 fordring på ansatte på kr 95.522.

Innsendte årsregnskap for Mobile Marketing AS, viser imidlertid en total økning på kr 243.754, ved at totale fordringer pr 31.12.2009 på kr 648.562, er økt til kr 892.316 pr 31.12.2010. Påstått økning i fordringer på eier, er i samme tidsrom økt med kr 685.191, ifølge brev av 11.1.2013. Hvis den totale fordringsmasse pr 31.12.2010 på kr 892.316, også inkluderer fordring på eier med kr 780.713, (påstått økning kr 685.191 og oppgitt restgjeld kr 95.522), er det ikke trolig at opprinnelige gjelden på kr 1.067.067,- kan ha blitt nedbetalt i 2010. Dette fordi fordringene på eier er oppgitt å ha økt med kr 685.191 i samme tidsrommet som de er oppgitt å ha blitt redusert med kr 910.545. Dersom en antar at økningen er ført ved motregning av tidligere utestående, ville dette ha medført en netto reduksjon av fordringer på kr 320.876, mens årsregnskapene viser en total økning på kr 243.754. Dette medfører i så fall at øvrige kundefordringer måtte ha økt med kr 564.630 (kr 243.754 + kr 320.876) i løpet av samme tidsrommet. Sett i lys av at totale inntekter i dette selskapet for 2010 bare var på kr 242.000, og at virksomheten i tillegg var innstilt, er det ikke sannsynlig at fordringene har økt såpass mye. Skattyter har derfor ikke klart å dokumentere at lånebeløpet i Mobile Marketing, som han hadde plikt til å nedbetale, har blitt nedbetalt i løpet av 2010. Det er mye som tyder på at han fortsatt skylder i Mobile Marketing pr 31.12.2010 er omtrent likt det beløpet som han skyldte pr 31.12.2009.

Utbetaling fra eget aksjeselskap til styreleder/daglig leder og hovedaksjonær, som hevdes å være lån, må vurderes på grunnlag av faktum og ikke alene på grunnlag av en låneavtale og styreprotokoller. Det må vurderes om utbetalingen er skjedd som følge av et reelt låneopptak eller om det har skjedd utbetaling på annet grunnlag eller forutsetning. Aksjelovens og regnskapslovens krav til spesifisering i årsregnskap og noter kommer også til anvendelse.

Opplysningen om at Panarama Ltd skal ha overtatt lånet opptatt i Boxer Invest pr 30.11.2010, og samtidig ha nedbetalt ned det opprinnelige lånet i Mobile Marketing AS fra 2009, stemmer heller ikke regnskapsmessig, fordi Panarama Ltd først er registrert stiftet den 16.5.2011, og hadde dermed ingen regnskapsplikt eller årsoppgjørplikt for 2010. I skattyters brev av 28.9.2012, blir det også angitt at lånet, hvor lånerammen var økt til kr 1.500.000, først ble overført til Panarama Ltd den 15. juni 2011. Lånet som er oppgitt å være opptatt på vegne av Boxer Invest pr 30.11.2010, og som hevdes videreført et annet selskap Panarama Ltd pr 15.6.2011, anses derfor ikke å være forklaringen til hvordan skattyter angivelig skulle ha

klart å nedbetale opprinnelig lån før årsoppgjøret og revisjonsberetning ble avlagt i Mobile Marketing AS pr 31.12.2010.

Skattyter kan derfor ikke anses å ha oppfylt sin ubetingede plikt til å betale tilbake det ulovlige opptatte lånet i 2010, slik at det må anses som ulovlig utdelt utbytte.

Dersom lånene ikke kan regnes som lån i skattemessig henseende, og heller ikke kan anses å være tilbakebetalt slik skattyter fikk en ubetinget plikt til, så må skjønnet opprettholdes. Selv om utbetaling har skjedd fra/via andre selskaper, så regner vi det som en fordel vunnet som aksjonær ifølge skatteloven § 5-1. I Lignings-ABC 2012/13 pkt 5.1. og pkt 5.2. (s 816-817) fremgår det at et lån ikke er et reelt lån i skattemessig forstand, selv om det kan fremlegges skriftlige låneavtaler, dersom det foreligger indikasjoner på forhold som tilsier at det ikke foreligger noe reelt låneforhold.

Skattekontoret kan i slike tilfeller velge å se bort ifra låneavtaler og styreprotokoller og tinglyst pantedokument etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Det må i så fall foretas en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og omstendigheten for øvrig, og ut fra dette tas standpunkt til om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge låneavtalen til grunn. Dette kan for eksempel være aktuelt når låneforholdet fremstår som lite naturlig ut fra forholdene. Et moment ved vurderingen kan for eksempel være at privat løpende forbruk dekkes ved lån, at utbetalingene ikke er behandlet som lån i selskapets regnskaper, at privatforbruket dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn, at gjelden har økt så mye at skattyter ikke har reell mulighet til å betale tilbake og at lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det ikke er ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig.

I dette tilfellet er ikke låneopptakene (eller fordringene mot eier) medtatt i regnskapene for 2010, eller i noen av selvangivelsene eller i årsregnskapene (eller i notene til disse) til verken långiver eller låntaker. Lånene har samlet sett blitt såpass store at han ikke kan anses å ha en reell mulighet til å betale dem tilbake. Dette fordi skattyteren oppgir å ha en negativ formue i både 2009 og i 2010 med kr 1.802.380 ut fra opplysninger i hans selvangivelser. I brev av 7.5.2012 blir det hevdet at As formuessituasjon i tillegg er svakere enn det som er oppgitt på hans selvangivelse for 2010. I et senere brev av 1.11.2013 hevdes det at skattyters økonomi var robust nok til å kunne dekke og rent faktisk har dekket inn det aktuelle lånebeløpet i Panarama ved salg av bolig i 2012. Dette er en påstand som ikke er dokumentert.

Lånene anses derfor opptatt med formål å dekke private levekostnader og i styreprotokoll datert 15.8.2010, vedlagt brev av 28.9.2012, blir det presisert at lånet ble utbetalt i stedet for lønn (og utbytte). Det at skattyter har dekket sine private levekostnader ved å oppta stadig nye lån, som ikke er regnskapsført eller opplyst om i selvangivelser eller i årsoppgjørene, er forhold som ifølge Lignings-ABC 2012/13 (side 817) pkt 5.1, og pkt 5.2. gjør at en kan sette skattyters forklaringer til side.

Inntekten økes med kr 910.545

Overføringer kr 355.000

Skattyter har i samme tidsrommet som han mottok en samlet utbetaling på kr 520.000 fra Mobile Marketing AS i 2010, mottatt 6 bankoverføringer fra Boxer Invest Ltd, til skattyters private konto i 2010, med tilsammen kr 355.000. Dette siste beløpet ble ikke oppgitt av skattyter, men ble oppdaget på grunnlag av at skattekontoret besluttet å innhente bankutskrifter. Disse overføringene antas også å være ulovlig utdelt utbytte, og kommer i tillegg til utbetaling av de kr 520.000 som skattyter tidligere har oppgitt å ha fått av Mobile Marketing. Dette beløpet antas heller ikke å være inkludert i det lånet som skattyter hadde fra 2009, nedjustert til kr 910.545,- ifølge vedtak av 24.1.2013. Alle bilag er bokført på konto 1520 Andre kortsiktige fordringer. Denne kontoen hadde en inngående saldo på kr 2.424,- og en utgående saldo på totalt kr 963.644, men virker å inkludere øvrige fordringer. Utbetalingen på kr 355.000, kommer derfor i tillegg til lånet på kr 910.545 og tidligere utbetaling på tilsammen kr 520.000, - og er dermed å anse som et ulovlig utdelt utbytte etter skattelovens § 10-11, 2. ledd. I skattyters klage av 14.2.2013 og i tilsvaret av 11.1.2013, hevdes det at denne utbetalingen, har blitt ført som en økning i fordring på eier med kr 615.921, i Boxer Invest Ltd. En del av utbetalingene, til sammen kr 425.000 kan spores til skattyter, utfra innleverte utskrifter av hovedbokskonto 1520 kortsiktige fordringer i Boxer Invest, og i tillegg kan kr 355.000 spores som innbetalt til skattyter via innhentede bankutskrifter. Dette tyder på at skattyter har mottatt kr 615.921, og ikke bare kr 355.000 tidligere er medtatt av skattekontoret. Det er imidlertid ingenting som tyder på at hele, eller deler av beløpet har gått til nedbetaling av ulovlig opptatt lån kr 910.545.

Skattyter bestrider inntektsøkningen på kr 355.000, som skriver seg fra overføring til hans bankkonto, fra hans NUF selskap Boxer Invest Ltd, i perioden mai til desember 2010, er ulovlig utbetalt utbytte. Han mener at disse innbetalingene direkte til bank fremgår inkludert i det økte lånebeløpet som Boxer Invest Ltd overtok, og at dersom dette blir medtatt så vil det innebære og telle samme utbetaling flere ganger. Han mener også at dette kan dokumenteres ved at utbetalingene er ført som økning i fordring på eier i Mobile Marketing AS med kr 685.191 og i Boxer med kr 615.921. Dette er imidlertid en påstand som skattyter ikke har vært i stant til å dokumentere da de innsendte hovedboks utskrifter påviste en reduksjon i fordringer på eier, mens det innsendte årsregnskapet for Mobile Marketing AS, påviste stor sannsynlighet for at utestående fordringer på eier var på omtrent samme beløp pr 31.12.2010 som det var pr 31.12.2009.

Når det gjelder Boxer Invest, virker det som om økingene i fordringene på eier regnskapsført, men at ikke alt er medtatt i beregningen av skattepliktig utbytte i skattekontorets vedtak av 24.1.2013, det medfører derfor ikke riktighet at beløpet er telt med tidligere. Det er imidlertid opplysninger som tyder på at beløpet skulle ha vært kr 615.921, og ikke kr 355.000. Det er imidlertid vanskelig å fastslå det eksakte beløpet, dette fordi konto 1520 andre kortsiktige fordringer, også inneholder andre kundefordring og ikke er en ren konto, slik at det opprinnelige beløpet på kr 355.000 fastholdes.

Utfra manglende dokumentasjon fra regnskapet og skattyters selvangivelser, har derfor skattekontoret i vedtak av 24.1.2013, konkludert med at det ikke har funnet det nødvendig å legge vekt på de innsendte låneavtaler, styreprotokoller eller tinglyst pantedokument av 6.7.2011, selv om de for så vidt er vurdert. Dette fordi låneavtalene, styreprotokollene og de øvrige opplysningene i sakene er for mangelfulle og ikke fullstendige i forhold til ligningspraksis, jfr. Lignings-ABC 2012/13 pkt 5.1 s 816-817. Den eneste opplysningen som

skattekontoret likevel har lagt til grunn, er at utgående saldo på kr 95.522, i innsendte utskrift av hovedbokskonto 1380 Fordringer på ansatte pr 31.12.2010, har redusert den totale lånesaldo tilsvarende.

Inntekten økes med kr 355.000

Skattekontoret finner med dette å anse at utbetalinger på tilsammen kr 1.785.545,- for ulovlig aksjeutbytte.

Tilleggsskatt

Skattekontoret tar så for seg spørsmålet om tilleggsskatt. Tilleggsskatt skal etter reglene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 ilegges hvis en skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Tilleggsskatt beregnes med 30 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf. ligningsloven § 10-4 nr 1.

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. ligningsloven § 10-3.

Skattyter er ilagt 30 % tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 jf. § 10-4. Tilleggsskatten ble varslet korrekt i brev av 12.1.2012. Skattyter ble samtidig informert om at han kan påberope seg unnskyldelige forhold på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. Ligningslovens § 10-3 nr. 1 og et utdrag av Rettigheter etter Den Europeiske menneskerettighetskonvensjon var også medtatt.

Skattyter har ikke oppgitt ulovlig utbytte på totalt kr 1.785.545 i sin selvangivelse. Selv om skattyter ikke var enig i, eller ikke har klart å fastsette det eksakte beløpet som han har mottatt i utbytte, burde han ha skjönt at han fikk tilsendt feil selvangivelse da den ikke inneholdt noen næringsinntekter eller andre inntekter. Skattekontoret anser det bevist med klar sannsynlighetsovervekt at denne opplysningssvikten kunne ha medført fastsetting av for lav skatt. Det foreligger også klar sannsynlighetsovervekt for at beløpet på tilsammen kr 1.785.545,- er mottatt av skattyter som ulovlig utbetaling av utbytte. Grunnvilkåret for illeggelse av tilleggsskatt med 30 % er derfor oppfylt.

Tilleggsskatt kan etter reglene i lign. § 10-3 bortfalle hvis skattyters forhold må anses som unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Skattyter påklager illeggelse av tilleggsskatt i tilsvarte av 14.1.2013, og av de unnskyldningsgrunnene som er nevnt i § 10-3 nr 1, påberoper han seg uerfarenhet eller rettslig villfarelse. Han hevder at han ikke har hatt slike inntekter som det går frem av utkast til vedtak av 8.10.2012, utover de kr 160.000 som er mottatt utbytte, og som han selv oppga på forespørsel. Skattyter mener at beløpet, på kr 160.000, ville ha blitt medtatt til beskatning i 2011, og at han var i rettslig villfarelse om at dette skulle ha vært medtatt til beskatning allerede i 2010. Skattyter påklager derfor illeggelse av tilleggsskatt på dette beløpet, på grunn av uerfarenhet om tidspunktet for beskatning.

Skattekontoret bemerker at dette er et beløp som ble oppgitt til beskatning etter initiativ fra skattekontoret i brev av 16.11.2011, etter at skattyter blir bedt om å forklare hvordan han har klart å dekke sine levekostnader, så dette kan ikke anses å være et forhold som dekkes av regelverket om frivillig retting da beløpet ble oppgitt som følge av skattekontorets kontrolltiltak.

Skattyteren kan ikke benytte uerfarenhet eller rettsvillfarelse som unnskyldningsgrunn, for utbetaling av forskudd på utbytte med kr 160.000 i 2010. Skattyter har drevet næringsvirksomhet i Norge siden 2006 og må derfor anses å ha gode forutsetninger for å overholde lover og regler. Skattyter hevder og ikke å ha noen personlig regnskapsplikt, siden hans eneste ansvarlig selskap T Shirt S A A, med org nr 965 618 376 opplyses å være inaktivt. Siden han allikevel innehar flere aktive roller i sine to NUF selskap, og et AS, forventes det en større grad av aktsomhet for ham enn for andre skattytere, jfr. Lignings-ABC 2011/12 side 1209 pkt 3.11.2.

Han hevder også å være i en allerede vanskelig formuessituasjon i 2010, og denne er svakere enn det som selvangivelsen viste for 2010.

Det er på det rene at hans økonomiske grunnlag ble kraftig redusert på grunn av at virksomheten i Mobile Marketing AS, ble innstilt dette året, og at det også blir forverret som følge av at han er skønnsliknet og ilagt tilleggsskatt. Allikevel hevdes det i innsendte klage av 1.11.2013 at skattyter har en robust økonomi at han har rent faktisk dekket inn det aktuelle lånebeløpet i Panarama ved salg av egen bolig i 2012. Skattekontoret har pr dd ikke mottatt dokumentasjon som viser at han har betalt ned gjelden i Panarama i 2012. Skattekontoret er imidlertid kjent med at det er foretatt et nylig avsluttet bokettersyn (rapport av 11.10.2013) hos selskapet Panarama hvor skattyter er styreleder. Rapporten har avdekket forhold som har medført skønnsmessig fastsettelse av lønnsinntekt på styreleder med kr 168.932 i 2011 og kr 100.937 i 2012.

Skattyter kan ikke påberope seg en vanskelig økonomisk situasjon som et unnskyldende forhold, fordi han fremdeles er aktiv med flere selskaper fremstår han ikke som vanskeligstilt. Det at hans virksomhet i Mobile Marketing AS ble midlertidig innstilt i 2009, fordi dette ble truet med tvangsmulkt i juli 2009 av Forbrukerrådet, var ikke en permanent situasjon, men ble opphevet i kjennelse av 27. august samme året av Markedsrådet.

Ut fra dette anser skattekontoret at det er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger forhold som gir grunnlag for fritak for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3

Slutning:

Skønsligningen og tilleggsskatten fastholdes.»

3. Saksøkers påstand og påstandsgrunnlag

Saksøker har lagt ned slik påstand:

Prinsipalt:

1. Saken heves.
2. Staten v/Skatt øst erstatter saksøkerens saksomkostninger med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra oppfyllelsesfristen og til betaling skjer.

Subsidiært:

1. Skatteklagenemndas vedtak om endring av ligningen for A for 2010 er ugyldig. Ved ny ligning for inntektsåret 2010 skal A lignes i tråd med opprinnelig ligning med tillegg av kr 520.000 i utbytte.
2. Staten v/Skatt øst erstatter saksøkerens saksomkostninger med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra oppfyllelsesfristen og til betaling skjer.

Prinsipalt begjæres saken hevet som gjenstandsløs idet stevningen er rettet mot et dokument som ikke er skatteklagenemndas vedtak og som aldri ble behandlet i nemnda.

A ble feilinformert, og dette fratok ham adgangen til innsikt i den samlede begrunnelsen før stevningen ble tatt ut.

Subsidiært anføres at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

Mobile har gjennom mellomregningskonti hatt et reelt låneforhold mellom selskap og aksjonær. For 2010 innebar opptaket av lån i Boxer og så i Panarama at A gjorde opp gjelden til Mobile før skattekontoret reiste spørsmål om dette i brev av 29. mars 2012.

Lånebeløpet på kr 910.545 er inkludert i lånet som Panarama har ytet til A for å dekke opp for hans mellomværende med Mobile og Boxer. Lånebeløpet på kr 355.000 er også inkludert i lånebeløpet som Panarama endelig overtok. Lånene i Mobile og deretter i Boxer var tilbakebetalt gjennom As låneopptak i Panarama før skattekontoret reiste spørsmål om lånet.

For så vidt angår tilleggsskatt på beløpet på kr 160.000 som A selv opplyste om, bestrider A at det er adgang til å ilegge ham tilleggsskatt av denne inntektsøkningen. Det er A selv som har opplyst om et forskuddsutbytte i 2010, uten at det ble forespurt om dette. A anfører også at han har vært i rettslig villfarelse om beskatningen av dette utbyttet, idet han var av den oppfatning at dette kom til beskatning det påfølgende året ved avregning av årets utbytte.

Med unntak for beskatningen av forskudd på utbytte på kr 160.000 og utbetalt til godehavende kr 360.000 bestrider A at det er grunnlag for den vedtatte inntektsøkningen, idet skjønnsvilkårene etter ligningsloven § 8-1 ikke er oppfylt. Han bestrider også at det er grunnlag for tilleggsskatt idet opplysningene om dette utbyttet er gitt av A, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c.

Disse utbetalte beløp på henholdsvis kr 910.545 og kr 355.000 er lån som er tilbakebetalingspliktige og er ikke en vederlagsfri ytelse, og dermed ikke et skattepliktig utbytte, jr. skatteloven § 10-11.

Lånet i Boxer og i Panarama er opptatt i henhold til styrebehandling og skriftlige låneavtaler, og lånet i Panarama ble sikret med pant i A s bolig. Disse forholdene innebærer at låneforholdet til Mobile og Boxer var oppgjort, og dokumenterer låneforholdets karakter av tilbakebetalingsplikt.

Et gyldig stiftet lån og sikret med betryggende sikkerhet i bolig i tråd med tinglyst pantobligasjon danner ikke grunnlag for skjønn. Det følger av lignings- og rettspraksis vedrørende lån i eget aksjeselskap at der det er inndekket et lån i eget aksjeselskap før skattemyndighetene har reist spørsmål om beskatningen av et slikt lån, bortfaller grunnlaget for beskatning. Tilbakebetaling som skjer før det blir rettet henvendelse til skattyter innebærer at det kontrollhensynet som ellers gjør seg gjeldende, ikke har aktualitet.

For så vidt angår tilleggsskatt på beløpet på kr 160.000 som A selv opplyste om, og for beløpet på kr 360.000 bestrider A at det er adgang til å ilegge ham tilleggsskatt av denne inntektsøkningen. Skattyters egen opplysning uavhengig av de konkrete forespørsler innebærer at ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c kommer til anvendelse vedrørende beløpet på kr 160.000, og ligningsloven § 10-2 nr. 1 kommer til anvendelse vedrørende beløpet på kr 360.000. Utover dette er skattyter i rettslig villfarelse om den tidsmessige beskatningen av utbyttet, og det er saklig grunn for hans standpunkt jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

4. Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

Staten har lagt ned slik påstand:

1. Hevingsbegjæringen tas ikke til følge.
2. Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

Saksøker var i 2010 eneeier, daglig leder og styreleder i Mobile. Han var også eneeier av Boxer samt daglig leder i selskapets norske avdeling og dessuten eier av 50 % av aksjene i Panarama og daglig leder i dette selskapets norske avdeling.

På bakgrunn av opplysningene i saksøkers selvangivelse for 2010 beregnet skattekontoret at han hadde hatt et negativt privatforbruk på kr 192.568 i dette året. Det var ikke oppgitt arbeidsinntekt eller aksjeutbytte i selvangivelsen. På spørsmål fra skattekontoret om hvordan han hadde dekket privatforbruket svarte saksøker at han ikke hadde tatt ut lønn i 2010, og heller ikke hadde mottatt andre inntekter. Han opplyste at privatforbruket var dekket ved tilbakebetalinger av i alt ca. kr 500.000 av tilgodehavende han hadde i selskaper han eide.

Dels gjennom videre korrespondanse mellom saksøker og skattekontoret og dels gjennom skattekontorets innhenting av bankutskifter fremkom at saksøker i 2010 hadde mottatt utbetalinger på i alt kr 520.000 fra Boxer. Det er nå enighet om at dette skal beskattes i henhold til skatteloven § 10-11.

Gjennom videre korrespondanse mellom saksøker v/ advokat Risa og skattekontoret fremkom det at saksøker ved utgangen av 2009 angivelig hadde et lån stort kr 1.006.067 i Mobile. Lånet var i strid med aksjeloven § 8-7. Saksøker opplyste at dette lånet ble tilbakebetalt til Mobile i 2010 ved at det ble overtatt av Boxer som kreditor, som så økte lånet til kr 1.500.000. Lånet hos Boxer ble deretter i følge saksøker tilbakebetalt ved at det ble overtatt av Panarama i juni 2011.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at Boxer (og deretter Panarama) overtok saksøkers gjeld til Mobile og at denne gjeldsovertakelsen representerte utbytte etter skatteloven § 10-11 på As hånd i 2010. Siden Mobile i følge sitt regnskap pr 31.12.2010 fortsatt hadde en fordring på eier/aksjonær på kr 95.522, har nemnda videre lagt til grunn at gjeldsovertakelsen - og dermed utbyttet - utgjorde kr 910.545 (kr 1.006.067 - kr 95.522).

Gjennom skattekontorets innhenting av flere bankutskrifts fremkom det at saksøker hadde mottatt ytterligere kr 355.000 fra Boxer i 2010, i tillegg til de ovennevnte kr 520.000.

Saksøker har anført at disse kr 355.000 omfattes av den utvidelsen av lånet som fant sted da Boxer overtok kreditorposisjonen. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at heller ikke denne anførselen er dokumentert og at også disse kr 355.000 var et endelig uttak som er skattepliktig som utbytte etter skatteloven § 10-11.

Skattemyndighetene skal etter ligningsloven § 8-1 legge det faktum til grunn som etter en prøving av alle foreliggende opplysninger, fremstår som det mest sannsynlige.

I dette tilfelle har skatteklagenemnda kommet til at saksøker i 2010 vederlagsfritt har mottatt til sammen kr 1.785.545 og har klassifisert beløpet som utbytte etter skatteloven § 10-11.

Skatteklagenemnda har videre lagt til grunn at uttakene har funnet sted i strid med aksjelovens regler om utbytteutdeling og at utbytteutdelingen dermed ikke gir rett til skjerming etter skatteloven § 10-12.

Staten mener at skatteklagenemndas bevisvurdering og rettsanvendelse er korrekt.

Saksøker er også ilagt 30 % tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1 for å ha unnlatt å gi opplysninger om utbyttet i selvangivelsen.

Skatteklagenemnda har vurdert om det foreligger grunner som etter ligningsloven § 10-3 kan fritta for tilleggsskatt, men er kommet til at så ikke er tilfellet.

Etter statens syn er skatteklagenemndas vurderinger og konklusjoner også vedrørende tilleggsskatten korrekte.

5. Retten ser slik på saken

Når det gjelder rettens prøving av vedtak i skatteklagenemnda, har retten full prøvingsadgang, men retten skal legge til grunn det faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene på vedtakstidspunktet. Det er en viss adgang til supplerende opplysninger under domstolsbehandlingen, men bare dersom skattyter ikke kan klandres for at disse supplerende opplysningene ikke er lagt frem tidligere. For tilleggsskatt - som er straff etter EMK - er det bevisene på tidspunktet for hovedforhandlingen som gjelder.

Hevingstemaet

Skatteetaten sendte i desember 2013 ved en feil ut som endelig vedtak i skatteklagenemnda et utkast til vedtak i stedet for det endelige vedtaket. Stevningen i saken baserte seg derfor på utkastet og ikke det endelige vedtaket. Oslo tingrett v/annen dommer avsa den 31. juli 2015 kjennelse om at saken fremmes. A har under hovedforhandlingen gjentatt kravet om at saken skal heves fordi søksmålet er reist på grunnlag av et dokument som i realiteten er en nullitet, og at saken derved er gjenstandsløs.

Retten finner at saken ikke skal heves og baserer dette på fire uavhengige grunnlag. For det første ville en heving medført at skattekontorets endringsvedtak ville blitt stående idet søksmålsfristen knyttet til utsendelsen av dette vedtaket synes oversittet. Ved ikke å heve saken får A en realitetsprøving av sin klage. For det andre er alle konklusjonene i det endelige vedtaket i samsvar med konklusjonene i det utsendte utkastet. Den eneste reelle forskjellen er at advokat Risas hovedmerknader til et opprinnelig utkast er kommentert i det endelige vedtaket. For det tredje er slutningen den samme. For det fjerde vises det til argumentasjonen i Oslo tingretts kjennelse av 31. juli 2015 der det legges til grunn at det er ligningen som er søksmålets gjenstand - ikke det dokument som skattyter har mottatt - og at saksøker fortsatt opprettholder sitt krav om opphevelse av ligningen.

Ligningen

Retten finner at ligningsmyndighetene hadde hjemmel for å skjønnsligne A.

Av ligningsloven § 8-1 nr. 1 annet punktum fremgår følgende:

«Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster.»

Videre fremgår bl.a. følgende i § 8-2 vedrørende skjønnslikning:

1. Ligningsmyndighetene kan sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Dette gjelder bl.a. når

a. oppgavene lider av feil eller regnskapet som oppgavene bygger på, ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, og disse forhold svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet,

b

c. det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse.

2

Av ligningsloven § 4-1 første punktum fremgår følgende:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.»

Dette innebærer at det er skattyter som har hovedansvaret for at sakens faktum blir tilstrekkelig klarlagt. Ved ikke å korrigere eller supplere den forhåndsutfylte selvangivelsen for 2010 og deretter i korrespondanse med skatteetaten ikke gi fullstendige svar og redegjørelser - og i tillegg for sine foretak der han både var 100 % eier, styreleder og daglig leder å ha gitt åpenbart uriktige opplysninger i disse foretakenes selvangivelser og næringsoppgaver - forelå det klar hjemmel for skjønnligning. Å påberope at det var svikt eller sykdom hos regnskapsfører fritok ikke A for ansvaret for å påse at de viktige delene av dette materialet ble korrekt - eventuelt ved å søke annen kyndig bistand. Dessuten måtte han som erfaren forretningsmann bl.a. med etablering av foretak i utlandet, forstå at løpende uttak i 2010 fra et aksjeselskap ved selv å gjennomføre mange nettbaserte overføringer av midler fra selskapets konto til sin egen privatkonto uten å avklare og dokumentere med bilag eller overføringspåtegninger hvorfor disse overføringene ikke skulle sidestilles med lønn på linje med det som han året før hadde mottatt fra aksjeselskapet, forstå at ligningsmyndighetene ikke fikk et fullstendig bilde av hans ligningsmessige situasjon av det som ble sendt inn. Forholdet forsterkes ved at A heller ikke etter at skatteetaten rettet forespørsel til ham, sørget for å gi fullstendige opplysninger og/eller på presis måte korrigerte det han måtte mene var feil gjort av regnskapsfører og ikke oppdaget av ham selv tidligere.

Retten finner at skatteklagenemnda på alle punkter har foretatt et forsvarlig og korrekt skjønn, og retten kan i stor grad vise til vedtaket. I dommen omtales derfor bare de sentrale elementene i begrunnelsen og da knyttet til fire poster omtalt som A - D. For øvrig viser retten til skatteklagenemndas gjennomgang og begrunnelse.

Av ligningsloven § 8-1 nr. 1 første punktum fremgår følgende:

«Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk grunnlag som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger.»

Av Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100 fremgår det bl.a. følgende:

Ligningsmyndighetene «må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige.»

Post A

Dette gjelder kr 160.000 som A i brev den 5. desember 2011 har akseptert var forskudd på utbytte fra Boxer.

Post B

Dette gjelder kr 360.000 som A i tilknytning til hovedforhandlingen har akseptert skulle komme til skattlegging som utbytte fra Mobile/Boxer i 2010.

Post C

Dette gjelder kr 910.545 som A påberoper er reelle lån som ikke skal utbyttebeskattes. Hovedbokutskrift fra Mobile for 2010 viser at en fordring på A på kr 1.006.067 i løpet av 2010 er redusert til kr 95.522 dvs. med kr 910.545. A har opplyst at reduksjonen ikke er nedbetaling fra hans side, men at Boxer har overtatt fordringen mot ham på kr 910.545. Verken i regnskapet for Boxer fra 2010 eller i selvangivelsen for Boxer for 2010 fremgår det at selskapet per 31.12.10 hadde noen fordring på A. I selvangivelsen for Boxer er det derimot konkret krysset av for at selskapet ikke har ytt lån til eller for aksjonær. Videre er det av A anført at årsaken til at fordringen ikke fremgår av regnskapet, er at den per 31.12.10 var overført til Panarama. På dette tidspunkt var imidlertid Panarama ikke stiftet. Dessuten er fordringen ikke omhandlet i noe regnskap/selvangivelse for 2011 - verken hos Boxer, Panarama eller A. At det under ligningsbehandlingen er fremlagt noen styrereferater fra 2010 og 2011 der eneste deltaker i møtene har vært A, kan ikke tillegges en slik vekt at de innebærer at de av A innsendte selvangivelser og årsoppgjør for seg selv og selskapene ikke skal tillegges utslagsgivende vekt ved bevisvurderingen. At det den 6. juli 2011 ble tinglyst en pantobligasjon på kr 6.000.000 til Panarama i A bolig - dvs. *før* ligningsmyndighetene den 16. november 2011 tok ligningen for 2010 opp til ny vurdering, finner retten ikke er noe bevis på at obligasjonen har noen tilknytning til post C. I Panaramas selvangivelse for 2012 er det krysset av for at selskapet ikke har lån til eller sikkerhet for aksjonær. At det i Panaramas næringsoppgave for 2012 og 2013 er oppgitt kr 2.218.510 på post 1370 har åpenbart ikke noe med A å gjøre idet han etter egen forklaring innfridde all sin gjeld ved salg av boligen i 2012, og eventuelt beløp relatert til ham ville da vært null. Det er etter dette ikke noe i saken som tilsier at pantobligasjonen til Panarama har relasjon til post C bortsett fra noen styrereferater fremlagt i ettertid, og der oppsett, datering, bokføring mv. ikke underbygger at møtene er holdt før de påberopte disposisjonene fant sted. Ved eventuell tvil ville dessuten innsendte offisielle ligningspapirer ha en bevisverdi som langt overstiger styrereferatene. Det er til tross for anmodning om det fra saksøkte heller ikke fremlagt noen oppgjørsoppstilling fra salget av As bolig som viser at deler av salgsbeløpet er gått til dekning av en slik gjeld. Å forklare det hele med at regnskapsføreren styrte alt, og at han ble syk, samsvarer lite med at det var den samme regnskapsfører som i følge As forklaring i retten bisto med å «lage lånepapirer» og andre dokumenter. Uansett har A et selvstendig ansvar for at det innsendte materialet er korrekt og ikke minst når det gjelder mellomværende med seg selv der ligningsskjemaene har egne avkryssingspunkter og egne poster.

Beløpet på kr 910.545 er korrekt utbyttebeskattet.

Post D

Dette gjelder kr 355.000 som A påberoper er reelle lån som hevdes ført som kortsiktig fordring i Boxer og deretter avløst av Panarama.

Beløpet fremkommer i form av seks uttak A har foretatt i Boxer i mai, juni og desember 2010.

Retten viser i hovedsak til gjennomgangen foran under post C. Dessuten påpeker retten i tillegg at A forklarte i retten at han levde av pengene fra Boxer, og at overføringene skjedde ved at han gikk inn på nettbanken til Boxer, overførte beløpene til sin privatkonto og disponerte dem der. Det ble ikke lagd bilag eller notert noe på overføringstransaksjonene. Beløpene er derved i realiteten inntekt som A levde av, idet han dette året ikke tok ut ordinær lønn fra noen av selskapene. Utskrift fra hans privatkonto viser at nye beløp ble tatt ut fra Boxers konto når forrige uttak nærmet seg å bli forbrukt av ham til private formål.

Særlig under henvisning til gjennomgangen under post C konkluderer retten med at også dette beløpet er korrekt utbyttebeskattet.

Tilleggsskatt

De relevante bestemmelsene vedrørende tilleggsskatt er følgende:

«§ 10-2. Tilleggsskatt

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

2.

§ 10-3. Unntak fra tilleggsskatt

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

2.

§ 10-4. Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

1. Tilleggsskatt beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt.¹ Satsen skal være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 5 eller 6

§ 10-5. Skjerpet tilleggsskatt

1. Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt.

2.»

Retten finner det utvilsomt, dvs. med mer enn klar sannsynlighetsovervekt, at det er gitt uriktige og ufullstendige opplysninger fra As side - først ved selvangivelsen og senere ved noe av argumentasjonen for at ligningen var riktig. Det vises i denne sammenheng til gjennomgangen foran og skatteklagenemndas faktiske fremstilling.

As plikt til å svare tilleggsskatt bortfaller ikke ved å vise til at regnskapsfører ikke har gjort det han skulle og burde. Dette fritar ikke ham som den ansvarlige for egen selvangivelse. Svikten var

i dette tilfellet dessuten så åpenbar vedrørende de fleste postene at A - uansett regnskapsfører - selv måtte se dette.

Etter gjennom året 2010 jevnlig å ha tatt ut store beløp fra Boxer - og parallelt ikke heve formell lønn med skattetrekk fra noen av foretakene - måtte A dessuten forstå at den forhåndsutarbeidede selvangivelsen ikke ga ligningsmyndighetene et fullstendig bilde av de skatterevante forholdene vedrørende ham selv. Ikke å gjøre noe forsøk på å klargjøre dette for ligningsmyndighetene var i det minste grovt uaktsomt. Det ville derved vært grunnlag for skjerpet tilleggsskatt - i hvert fall for vesentlige deler av beløpene - men dette har ligningsmyndighetene til hans gunst valgt ikke å ta opp og er derfor ikke tema for retten.

A kan verken høres med argument om egenretting, saklig grunn eller rettsvillfarelse. Opplysningene fra hans side fremkom etter hvert etter konkrete forespørsler fra ligningsmyndighetene og delvis basert på materiale innhentet av dem. Til tross for at det gjaldt As egen ligning, og han hadde alle sentrale roller i foretakene, er det i foretakene ikke relevante underlag, bilag eller bokføring som gjennom året 2010 og ved utarbeidelse av selvangivelser og næringsoppgaver underbygger de faktiske forhold som A nå påberoper. Uten ligningsmyndighetenes aktivitet er det ikke noe i saken som tilsier at noen av postene A - D ville blitt skattlagt i 2010 eller senere.

Den ilagte tilleggsskatt er etter dette korrekt.

Sakskostnader

Staten har fått fullt medhold og skal i utgangspunktet ha erstattet sine nødvendige sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 (1), men i dette tilfellet ble noe av det nedlagte arbeidet knyttet til at skattemyndighetene hadde sendt ut feil dokument som skatteklagenemndas vedtak. Arbeid foranlediget av dette, finner retten at det er tungtveiende grunner til ikke å dekke. Det må påregnes at en slik svikt medførte ekstra arbeid for begge prosessfullmektigene. Det vises til tvisteloven § 20-2 (3). Videre finner retten at sakens faktiske sider var godt opplyst fra skatteetatens side før stevning ble tatt ut.

Det er fremlagt kostnadsoppgave på kr 358.171,25 der salær inklusiv mva. er kr 356.750. Saksforberedende arbeid er oppgitt til 131 timer der nesten 90 % av tiden er arbeid etter at tilsvar var utarbeidet. Motpartens oppgave var på kr 228.375.

Samlet sett finner retten at rimelig og nødvendig arbeid som skal betales av motparten settes til kr 250.000 som med tillegg av kostnader blir kr 251.421,25 inklusiv mva.

Avslutning

Retten finner det ikke nødvendig å ha et eget punkt i slutningen om at begjæringen om heving ikke tas til følge. Dette ligger direkte i at det er avsagt realitetsdom i saken.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. A pålegges innen to uker å betale sakskostnader til staten v/Skatt øst med kr 251.421,25 - tohundreogfemti tusen firehundreogtjueén kroner 25/100 inklusiv mva.

SkN 16-044 Fradragsrett for grenseoverskridende konsernbidrag til datterselskap innenfor EØS

Lovstoff: Skatteloven § 10-4, jf. § 10-2. EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

Oslo tingrett: Dom av 17. desember 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-91605

Dommer: Tingrettsdommer Elisabeth Jordan Ramstad.

Parter: Yara International ASA (advokat Øyvind Hovland) mot Staten ved Finansdepartementet (advokat Pål Erik Wennerås).

Dommen er anket.

Sammendrag: Yara International ASA krevde fradrag for konsernbidrag til sitt datterselskap i Latvia. Fradraget ble nektet av ligningsmyndighetene da det etter skatteloven § 10-4 første ledd er det et vilkår for konsernbidrag at både giver og mottaker er skattepliktige i Norge. Spørsmålet for retten var om dette kravet var i strid med EØS-avtalen, nærmere bestemt om det var en restriksjon på etableringsretten, jf art. 31 og art. 34. Tingretten la etter en konkret gjennomgang av rettskildene, blant annet to dommer fra EU-domstolen, til grunn at begrensningen i fradragsretten var forenlig med EØS-avtalen art. 31, jf. art. 34.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 27. november 2013. Ved vedtaket ble Yara International ASA nektet fradrag for konsernbidrag til sitt datterselskap UAB Yara Lietuva (Yara Lietuva). De norske konsernbidragsreglene tillater ikke å utligne overskudd i Norge mot underskudd som et utenlandsk konsernselskap har pådratt seg i utlandet. Sakens sentrale spørsmål er om norske konsernbidragsregler er forenlige med EØS avtalen artikkel 31 jf § 34 [art. 34 ?].

1. Sakens bakgrunn

Yara International ASA er skattemessig hjemmehørende i Norge. I 2007 ble de, gjennom et nederlandsk og finsk datterselskap (Yara Suoumi Oy), eier av et underliggende litauisk selskap, UAB Yara Leituva, heretter kalt Yara Lietuva. Yara International ASA var således indirekte eier av Yara Lietuva gjennom to datterselskaper.

Yara Lietuva var forretningsmessig ulønnsomt, og den 28. april 2009 ble innmaten i Yara Lietuva solgt til et eksternt selskap. Etter dette var Yara Lietuva et «tomt» selskap. Yara International ASA kjøpte Yara Lietuva fra det nederlandske datterselskapet som eide Yara Suomi Oy den 14. desember 2009 slik at Yara International ASA ble direkte eier av Yara Lietuva.

Den 17. desember 2009 ble det inngått en avtale mellom Yara International ASA og Yara Lietuva om at Yara International ASA skulle yte et konsernbidrag på EURO 16 000 000 til Yara Lietuva. Den 31. desember 2009 hadde Yara Lietuva et fremførbart skattemessig underskudd på cirka 177

millioner NOK. Konsernbidraget var ment å utligne dette underskuddet. Da man gjorde konsernbidraget hadde man ikke full oversikt over regnskapet til Yara Lietuva for 2009, så det måtte beregnes omtrentlig.

Cirka 9, 6 millioner Euro av konsernbidraget ble etter det opplyste benyttet til å nedbetale intern gjeld. Den resterende delen, cirka 6, 4 millioner Euro ble plassert på konsernkonto i Yara-konsernet. Yara Lietuva mottok mellom 30 000 - 50 000 Euro hvert år i renter på dette beløpet.

Den 29. januar 2010 ble Yara Lietuva besluttet likvidert. Det ble avholdt generalforsamling og daglig leder og styret fratrådte. Det ble oppnevnt likvidator som overtok hele styringen av selskapet. Den 17. februar 2010 ble beslutningen om likvidasjon registrert i det lokale selskapsregisteret og publisert offentlig. Den reelle avviklingen skjedde i oktober/november 2011 og det ble deretter utbetalt likvidasjonsutbytte. Den 12. april 2012 ble Yara Lietuva formelt slettet som selskap i Litauen.

I selvangivelsen for inntektsåret 2009 krevde Yara International ASA fradrag for det gitte konsernbidraget med kr 132.758.144, tilsvarende 16 millioner Euro.

Sentralskattekontoret var ikke enig i selskapets tolkning av konsernbidragsreglene i skatteloven § 10-4 nr.1, idet skattelovens fradragsregler for konsernbidrag krever at begge selskaper skal være skattemessig hjemmehørende i Norge. Yara International ASA fikk deretter tilsendt skatteoppgjør hvor fradrag for konsernbidraget ikke var gitt.

Ligningen ble påklaget i brev av 5. juli 2011. Klagen gikk i all hovedsak ut på at det ville stride mot EØS-retten å nekte selskapet fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap som var hjemmehørende innenfor EØS.

Sentralskattekontoret varslet i brev av 25. mai 2011 om et nytt grunnlag for å nekte konsernbidrag over landegrensene. Det ble varslet om at fradrag for konsernbidrag også kunne nektes med hjemmel i skatteloven. § 14-90. Bakgrunnen var følgende opplysninger fra selskapet vedrørende begrunnelsen for kjøp av UAB Yara Lietuva:

«På tidspunktet for overdragelsen var det for praktisk formål besluttet at selskapet skulle likvideres. Egenkapitalen var tapt og selger kunne ikke forvente noe likvidasjonsutbytte. Allerede på salgstidpunktet var det planlagt å yte konsernbidrag til selskapet. Ved å kjøpe selskapet sikret Yara International ASA at tilført verdi gjennom et konsernbidrag ikke ville tilfalle Yara Suomi Oy.»

Sentralskattekontoret valgte å ikke gå videre med dette grunnlaget.

Yara Internationals klage over ligningen ble behandlet av Skatteklagenemnda som avsa følgende vedtak den 27. november 2013:

Sentralskattekontorets vedtak av 20. juni 2011 for inntektsåret 2009 fastholdes.

Den 27. mai 2014 tok Yara International ASA ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at Yara ble tilkjent fradrag for avgitt konsernbidrag til Yara Lietuva for inntektsåret 2009. Det ble

også krevet tilbakebetaling av et beløp tilsvarende den reduserte skatten med tillegg av forsinkelsesrente. Yara International ASA anmodet også om at retten innhentet uttalelse fra EFTA-domstolen om hvorvidt de norske bestemmelsene om konsernbidrag er i strid med EØS avtalen artikkel 31 jf § 34 [art 34 ?] når de nekter fradrag for konsernbidrag til datterselskap som er hjemmehørende i en annen EØS stat.

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har inngitt rettidig tilsvarende 27. juni 2014, med påstand om frifinnelse. Staten har argumentert for at det ikke er nødvendig å forelegge spørsmål for EFTA-domstolen.

Etter ytterligere utvekslinger av prosesskrift besluttet Oslo tingrett den 5. november 2014 å be EFTA-domstolen om rådgivende uttalelse. Partene ble bedt om å utforme omforent spørsmålsskrift. I prosesskrift av hhv. 25. november 2014 og 1. desember 2014 ga prosessfullmektigene uttrykk for enighet om at saken måtte stanses i påvente av EU-domstolens forventede avgjørelse i sak C172/13 (Kommisjonen mot Storbritannia). Retten stanset etter dette saken.

I prosesskrift av 10. februar 2015 oversendte advokat Hovland EU-domstolens avgjørelse i sak C-172/13. Retten foretok etter dette en ny gjennomgang av saken og etter en fornyet vurdering av behovet for å innhente rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen, omgjorde retten beslutningen den 12. mai 2015, jf tvisteloven § 19-10.

Hovedforhandling ble avholdt 1. og 2. desember 2015. Etter enighet mellom partene, besluttet retten at hovedforhandlingen skulle gjennomføres etter fremgangsmåten i tvl. § 9-15 nr. 10 «Høyesterettsmodellen». Det ble gjennomgått dokumentasjon slik det fremgår av rettsboken. Det ble ikke avgitt noen forklaringer.

2. Yara International ASA har i hovedsak anført:

Gjennom EØS loven § 1 gjøres EØS avtalen til norsk lov. Gjennom § 2 bestemmes det at EØS bestemmelsene går foran norske bestemmelser dersom det er konflikt mellom reglene.

Hadde Yara Lietuva vært norsk ville alle vilkår for fradrag for konsernbidrag vært oppfylt (skatteloven §§ 10-2 - 10-4). Dette innebærer en forskjellsbehandling som er en restriksjon på etableringsfriheten, jf EØS avtalen artikkel 34 jf art. 31.

Det følger av EU dom C-446/03 («Marks & Spencer») at britiske regler som forhindret «group relief» til selskap i en annen EØS stat er en begrensning på etableringsfriheten. Group relief er underskuddsoverføring innad i et konsern. Det britiske kravet om tilknytning til Storbritannia kunne etter dommen generelt rettferdiggjøres utfra allmenne hensyn, nærmere bestemt 1) hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsretten mellom statene (territorialprinsippet), 2) risikoen for at samme underskudd kommer til fradrag i to land og 3) risikoen for skatteomgåelse. Men EU-domstolen bestemte i Marks & Spencer at reglene går lenger enn nødvendig i de tilfellene mottakerselskapet har lidd et endelig tap som ikke kan utnyttes på annen måte («final loss»). I disse tilfellene vil det ikke være noen risiko for at underskuddet kommer til fradrag i to land. Det som her er bestemt om underskuddsoverføring må også gjelde for konsernbidrag. Marks & Spencer gjelder underskuddsoverføring, og derved

skatteutjevning i et konsern. Det gjør også vår sak. Det som fremgår om «group relief» i Marks & Spencer er direkte sammenlignbart skatterettslig med Yaras situasjon, og de samme hensyn vil gjøre seg gjeldende for å vurdere om det foreligger allmenne hensyn og forholdsmessigheten. Også for konsernbidrag vil det i «final loss» tilfellene ikke være fare for at tapet kommer til fradrag i to land.

Sak C-231/05 Oy AA er ikke relevant for vår sak. Saken gjaldt konkret et konsernbidrag fra datterselskap til morselskap, altså bidrag oppover i konsernet og ikke fra morselskap til datterselskap, som i Marks & Spencer. Formålet med overføringen var å tilføre morselskapet verdier for å styrke dets økonomisk situasjon; altså en verdioverføring og ikke skatteutjevning som i Marks & Spencer og i vår sak. Morselskapet var ikke i en underskuddssituasjon og «final loss» var ikke aktuelt. Dette fremgår av generaladvokatens betenkning. Hensynet til å unngå dobbelt bruk av underskudd gjorde seg ikke gjeldende. EU-domstolen hadde derfor ikke foranledning til å vurdere om «final loss» skulle gjelde. Avgjørelsen bestemmer at det ikke kan gis fradrag for konsernbidrag når det ikke er en «final loss» situasjon men kan ikke tas til inntekt for at «final loss» unntaket ikke gjelder også for konsernbidrag.

Den fortolkning støttes av at den svenske Regäringsrätten i flere avgjørelser avsagt den 11. mars 2009 også legger til grunn at «final loss»-unntaket gjelder konsernbidrag. De svenske reglene om konsernbidrag er i det vesentlige like de norske reglene. Disse sakene gjaldt også skatteutjevning og ikke verdioverføring.

Vurderingen av om underskuddet kunne utnyttes må prinsipalt gjøres på det tidspunkt det kreves fradrag for konsernbidraget, subsidiært umiddelbart etter det aktuelle inntektsår. I denne saken spiller det mindre rolle hvilket tidspunkt man velger, da det ikke var begivenheter av betydning i Yara Lietuva i tiden mellom 1. januar og 22 juni 2009 da selvangivelsen for Yara International ASA ble sendt inn. Umiddelbart etter avslutningen av ligningsåret 2009 var Yara Lietuva i en situasjon der innmaten var solgt, og det ble besluttet likvidert den 29. januar 2010. Det ble oppnevnt en likvidator og daglig leder og styret ble fratatt myndigheten. Selskapet beholdt to ansatte for å bistå likvidator i likvidasjonsprosessen. Selskapet hadde ingen virksomhet og ingen inntekter utover renteinntekten som i all hovedsak var knyttet til konsernbidraget fra morselskapet. Konsernbidraget ble plassert på konto internt i Yara systemet og ble ikke aktivt forvaltet. Man må se bort fra denne renteinntekten. Selskapet hadde rett til å motta konsernbidrag. Det er selvmotsigende dersom renteinntekter fra konsernbidraget skulle føre til at man ikke er i en «final loss» situasjon.

Den aktiviteten som var i selskapet var rene juridiske avviklingsdisposisjoner som ikke var inntektsgivende. At selskapet ikke ble registrert avviklet før i 2012 skyldes at dette er en prosess som tar tid i henhold til litauisk lovgivning.

Litauisk skattelovgivning åpner ikke for salg av rene skatteposisjoner, eller salg av tomme selskaper med rene skatteposisjoner. Det er heller ikke rettslig adgang til å tilbakeføre underskudd etter Litauisk lovgivning. Underskuddet i Yara Lietuva kunne derfor ikke utnyttes, hverken av Yara Lietuva selv, eller ved salg til tredjeperson.

Yara er enig i at rettslige begrensninger for å utnytte underskuddet i Litauen innebærer at unntaket ikke kommer til anvendelse. Litauen har ingen begrensninger i fremføring av

skattemessig underskudd. Begrensningen i tilbakeføring av underskudd kan ikke anses som en rettslig begrensning som hindrer unntaket i å komme til anvendelse. Dette burde i så fall vært omtalt i EU-domstolens avgjørelse i sak C172/13.

Retten må legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig. At premiss 56 i Marks & Spencer stiller krav om at skattyter må dokumentere at vilkårene for «final loss» er til stede innebærer ikke at det er et strengere beviskrav enn vanlig.

Det kan for øvrig ikke bygges på faktum som er kommet til etter at skatteklagenemnda avsa sitt vedtak. Det er ikke fremlagt dokumentasjon knyttet til Statens anførsler som er tilkommet etter den administrative behandlingen. Skattemyndighetene har heller ikke bedt om å få dette fremlagt og dette kan ikke brukes mot Yara.

Vilkårene for «final loss» unntaket i Marks & Spencer er således til stede og Skatteklagenemndas vedtak må oppheves for så vidt gjelder retten til fradrag for konsernbidraget.

3. Yara International ASA har nedlagt slik påstand:

1. Vedtak av Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter av 29. november 2013 om endring av ligning for Yara International ASA for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at Yara International ASA innrømmes fradrag for konsernbidrag gitt til UAB Yara Lietuva på NOK 132 758 144.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Yara International ASAs saksomkostninger.

4. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har i hovedsak anført:

De norske reglene om krav om skatteplikt til Norge for konsernbidrag er ikke i strid med EØS avtalen artikkel 31 jf artikkel 34.

Staten er enig i at kravet til skattemessig tilhørighet til Norge utgjør en restriksjon etter etableringsreglene i EØS-avtalen artikkel 31 jf art. 34. Vilåret kan imidlertid begrunnes i tvingende allmenne hensyn og det er egnet til å ivareta disse hensynene. Vilåret er nødvendig og går ikke lenger enn nødvendig. De allmenne hensyn kan ikke ivaretas gjennom mindre restriktive tiltak.

EU-domstolens avgjørelse i C-231/05 Oy AA har avklart at konsernbidragsregler som gjør fradrag betinget av at giver og mottaker er skattepliktig i riket, oppfyller nødvendighetsvilåret. Unntaket for «final loss» i Marks & Spencer gjelder ikke for konsernbidrag.

Skattelovgivningen er ikke harmonisert i direktiv eller forordninger på EU nivå - EU har derved ikke gitt direkte anvisning på hvordan skattereglene innad i EU/EØS skal se ut.

EU/EØS-statene har derfor i utgangspunktet frihet ved utformingen av sine skattesystem, herunder valg av modell og vilkår.

EU-domstolens vurdering av om et vilkår kan rettferdiggjøres skjer på bakgrunn av det skattesystemet som er valgt. Dette er formulert som utgangspunktet for EU-domstolens vurdering i flere saker, herunder Oy AA avsnitt 52.

Marks & Spencer og Oy AA gjelder to ulike skattemodeller. Marks & Spencer gjelder «group relief» reglene i Storbritannia. «Group relief» er en begrenset form for skatteutjevning innad i et konsern og gjelder kun overføring av underskudd som skattemessig posisjon til et annet foretak i konsernet. Det skjer ingen verdioverføring (inntektsoverføring) ved «group relief» reglene.

I Marks & Spencer vurderte EU-domstolen det som en restriksjon at Storbritannias krav om nasjonal tilhørighet for å foreta «group relief» var en restriksjon på etableringsfriheten. Dette ble vurdert rettferdiggjort i følgende allmenne hensyn: Sikre balansert fordeling av beskatningskompetanse, unngå dobbel bruk (fradrag) av underskudd og risiko for å unngå skatteomgåelse. Vilkåret ble generelt ansett nødvendig for å fremme disse hensynene, men gikk lenger enn nødvendig i den spesifikke situasjonen der underskuddet hos mottaker var endelig og overføring til et annet konsernforetak var eneste mulighet for å utnytte underskuddet.

De norske konsernbidragsreglene innebærer at giver kan kreve fradrag i inntekten så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekten. Fradraget trenger ikke korrespondere med underskudd hos mottaker og er heller ikke begrenset til dette. Konsernbidragsreglene er således en langt mer omfattende modell for overføring innad i konsern. Det gis skattemessig fradrag for overføring av inntekt og full fradragsrett for konsernbidrag innenfor givers skattepliktige inntekt, jf skatteloven § 10-2 (1). Fradragsretten er ikke begrenset til underskudd hos mottaker. Dette viser symmetrien i systemet.

Formålet bak konsernbidragsreglene er både skattemessig utjevning innad i konsern og å ivareta forretningsmessig hensyn utover skatteutjevning. Formålet går således lenger enn kun skatteutjevning. Systemet med konsernbidrag er slik sett grunnleggende ulikt fra «group relief» regler.

Sak C-231/05 Oy AA gjaldt de finske konsernbidragsreglene som tilsvarer de norske både med hensyn til krav om skattemessig tilhørighet i riket for både giver og mottaker, og med hensyn til at givers fradragsrett gjelder uavhengig av underskudd hos mottaker.

Spørsmålet som var forelagt EU-domstolen var generelt og prinsipielt og la opp til at EU-domstolen skulle avklare prinsipielt om vilkåret om skattemessig tilhørighet i riket kunne rettferdiggjøres innenfor et slikt system. Spørsmålet forutsatte også at domstolen måtte klargjøre om et slikt vilkår gikk lenger enn nødvendig, slik at det måtte oppstilles unntak. Domstolen ble satt i storkammer, hvilket viser at det var påkrevet utfra «the difficulty or importance of the case», jf. Rules of procedure artikkel 60. Dette viser at spørsmålet var generelt og prinsipielt. Det viser også at domstolen ikke anså at Marks & Spencer om «group relief» avklarte spørsmålet også for konsernbidragsregler. Dommen i Marks & Spencer forelå før høringen i Oy AA og var et tema under høringen. Domstolen hadde et klart incentiv til å bygge på Marks & Spencer dommens premisser i den grad de traff, og således et klart motiv for å gjøre unntak tilsvarende Marks & Spencer dersom det samme skulle gjelde for konsernbidrag.

I spørsmålet om nasjonalitetskravet var rettferdiggjort utfra tvingende allmenne hensyn ble hensynet til beskyttelse av skattleggingskompetanse ansett tyngre for konsernbidrag enn i Marks & Spencer som gjaldt underskuddsoverføring. Hensynet til unngåelse av skatteomgåelser gjorde seg også sterkt gjeldende siden konsernbidrag gjelder uavhengig av underskudd hos mottaker. Hensynet til å unngå at underskudd brukes to ganger ble ikke ansett relevant for konsernbidrag.

Unntaket i Marks & Spencer dommen er knyttet til hensynet til å unngå dobbel bruk av underskudd. Der gikk «group relief» reglene lenger enn nødvendig hvor det forelå endelig tap/underskudd. Utformingen av unntaket ivaretar særlig dette hensynet og i mindre grad de to øvrige hensyn.

Nødvendighetsvurderingen i Oy AA er motsatt og med ulikt resultat. Det er uttalt at systemet skal vurderes som en helhet og at det derfor er nødvendig å gjøre en bred vurdering av skattesystemet.

EU-domstolen avviste at statene kan gjøre unntak og innføre særskilte regler for å hindre omgåelse når det gjelder konsernbidrag. Domstolen anså at skattelovgivningen var proporsjonal når det ble sett under ett. Det viser at domstolen ikke mente unntak var påkrevet. Domstolen uttalte også at muligheten for valgfrihet med hensyn til beskatningssted ville undergrave beskatningskompetansen og at risikoen for dette ikke kan bli forhindret ved å oppstille vilkår, herunder knyttet til vanskeligheter med å utnytte underskuddet.

Det tas heller ikke forbehold om eksepsjonelle situasjoner eller av om bidraget ytes oppover eller nedover i konsernet.

Konsernbidragsreglene er således annerledes fra «group relief» regler og vurderingen av tvingende allmenne hensyn slår derfor ulikt ut.

Synspunktene i Oy AA bekreftes også i etterfølgende praksis fra EU-domstolen i sak C-337/08 X Holding som gjaldt nederlandske regler om konsolidering. Systemet baserer seg på full konsolidering slik at selskaper innen et konsern anses som ett skattesubjekt. Dette er også en beskatningsmodell er mer omfattende enn «group relief» regler. Her gir EU-domstolen uttrykk for sammenfallende syn som i Oy AA og åpner ikke for unntak som i Marks & Spencer.

Nasjonale domstoler må bygge på samme metode som EU-domstolen i fortolkningen av EU rettslige spørsmål. EU-domstolen viser aldri til nasjonale avgjørelser eller juridisk teori og dette er således ikke relevante rettskilder. Det er allikevel av en viss interesse at både, EU kommisjonen, den svenske regjeringen, Høgsta forvaltningsdomstolen i Finland, norsk juridisk teori og PWC anser at Oy AA avgjør spørsmålet for konsernbidrag. Dommene fra den svenske Regåringsrätten er av rettskildemessig liten verdi fordi begrunnelsen er mangelfull.

Oy AA avklarte uttrykkelig og uten reservasjoner at krav om skattemessig tilhørighet hos mottaker oppfyller nødvendighetsvilkåret når lovgivningen ses under ett. Skatteloven § 10-2, jf. § 10-4 er derfor forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 jf. 34. Det er uomstridt at saksøker ikke har rett til fradrag etter disse reglene. Nemndas vedtak er derfor gyldig

5. Saksøktes påstand

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader

6. Rettens vurdering

a. Rettslige utgangspunkter

Innledningsvis vil retten peke på at retten i utgangspunktet har full prøvelsesrett ved prøvingen av vedtakets gyldighet. Det følger av Rt-2006-404 (Invensys) at prøvingen må skje ut fra det faktum forvaltningen fikk seg forelagt.

Retten har kommet til at skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

EØS avtalen pålegger ikke medlemsstatene å harmonisere sine skattesystemer. Det er således opp til hvert medlemsland å utforme sine egne skattesystemer, men skattesystemene må ikke være i strid med EØS reglene.

Konsernbidrag er verdioverføringer mellom selskaper innen et konsern. Skatteloven § 10-4 (1) oppstiller som vilkår for konsernbidrag at både giver og mottaker er skattepliktige i Norge.

Gjennom EØS loven § 1 gjøres EØS avtalen til norsk lov. Gjennom § 2 bestemmes det at EØS bestemmelsene går foran norske bestemmelser dersom det er konflikt mellom reglene. Sakens spørsmål er om dette kravet er en restriksjon på etableringsretten, og i strid med EØS avtalen artikkel 34 jf. artikkel 31. I så fall skal den løsning som følger av EØS-avtalen gå foran skattelovens bestemmelse jf EØS loven § 2.

For Norges del er det EØS avtalen artikkel 31 jf 34 som er de relevante bestemmelsene. Dette tilsvarer artikkel 43 og 48 i EU traktaten.

Det følger av rettspraksis fra EU-domstolen knyttet til artikkel 43 og 48 EU, at allmenne hensyn kan rettferdiggjøre en restriksjon på etableringsfriheten. Innenfor skatteretten er det gjennom praksis fra EU-domstolen pekt på ulike allmenne hensyn som vil gjøre seg gjeldende.

I tillegg til å være begrunnet utfra allmenne hensyn, må en restriksjon ikke være uforholdsmessig. Det må ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å ivareta de aktuelle hensyn. Dette følger av rettspraksis samt av forholdsmessighetsprinsippet innen EU/EØS retten.

Det er i saken ikke bestridt at de grunnleggende vilkår for gi fradrag for konsernbidrag etter skatteloven er oppfylt med ett unntak; vilkåret om at giver og mottaker er skattepliktige i Norge, jf. sktl § 10-4. Dette vilkåret er ikke oppfylt siden Yara Lietuva ikke er skattepliktig i riket.

Det er heller ikke bestridt at dette vilkåret utgjør en restriksjon etter etableringsreglene i EØS-avtalen artikkel 31 jf. 34.

Spørsmålet i saken er om kravet til skatteplikt i riket også må anses nødvendig for å ivareta tvingende allmenne hensyn, eventuelt om det går lenger enn nødvendig i de tilfellene mottaker av konsernbidraget har lidd endelig tap, og om det derfor må gjøres unntak for denne situasjonen.

Spørsmålet er ikke tidligere vurdert i norsk rett. Det foreligger heller ikke praksis fra EFTA - domstolen som er relevant for spørsmålet. Det er særlig to dommer fra EU-domstolen som er sentrale i denne fortolkning.

b. Dommene fra EU domstolen

Sak C-446/03 («Marks & Spencer») er en storkammeavgjørelse fra 13. desember 2005. Saken gjaldt spørsmål om «group relief» (underskuddsdekning) fra et britisk morselskap til datterselskaper med skattemessig tilhørighet i Belgia, Tyskland og Frankrike. De britiske regler for «group relief» oppstilte som vilkår for underskuddsoverføring innen konsern at begge foretak var skattepliktige i Storbritannia.

EU-domstolen konstaterte at dette var en restriksjon på etableringsfriheten som var begrunnet i tre tvingende allmenne hensyn: a) hensynet til å sikre balansert fordeling av beskatningskompetanse, b) hensynet til å unngå dobbel bruk (fradrag) av underskudd og c) hensynet til å unngå skatteomgåelse.

Restriksjonen ble funnet egnet og nødvendig til å fremme disse hensynene men gikk lengre enn nødvendig i de tilfeller underskuddet hos mottaker var «endelig» og den eneste muligheten for skattemessig utnyttelse var å overføre det til et annet konsernforetak. Dette er senere omtalt som Marks & Spencer unntaket, eller «final loss» unntaket.

C-231/05 («Oy AA») er også en storkammeravgjørelse, datert 18. juli 2007. Saken gjaldt konsernbidrag fra et finsk datterselskap til et britisk morselskap. De finske konsernbidragsreglene oppstilte, som de norske, krav om at både giver og mottaker av konsernbidrag skulle være finske selskaper. EU-domstolen konstaterte at tilhørighetskravet innebar en restriksjon på etableringsfriheten men at det var rettferdiggjort i tvingende allmenne hensyn. Det var særlig hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å unngå skatteomgåelse som ble vektlagt. Det ble ikke vurdert at reglene gikk lenger enn nødvendig og det ble ikke oppstilt unntak, slik som i Marks & Spencer.

Sakens kjerne er om unntaket for «final loss» situasjoner som følger av Marks & Spencer gjelder for de norske reglene om konsernbidrag eller om dette fullt ut er regulert i Oy AA, slik at det ikke skal oppstilles noe unntak.

Retten har kommet til at C-231/05 Oy AA regulerer spørsmålet i denne saken og at det ikke kan oppstilles et unntak for endelig tap knyttet til de norske konsernbidragsreglene. Retten slutter seg i all hovedsak til statens begrunnelse for dette.

Det Marks & Spencer gjaldt, var de britiske reglene om «group relief». «Group relief» gjelder kun overføring av underskudd til et annet foretak i konsernet, slik at mottakers skattepliktige overskudd dermed reduseres. Dette vil først og fremst dreie seg om en overføring av en skattemessig posisjon. «Group relief» reglene er således et mindre omfattende system for konsernbidrag enn de norske reglene, idet de kun gjelder underskuddsdekning/skatteutjevning. De norske konsernbidragsreglene gjelder verdioverføring mellom selskaper i et konsern uten at det er begrenset til underskuddsdekning. Bidraget kommer til fradrag for giver og til inntekt for mottaker. Fradragsretten strekker seg ut over mottakers (eventuelle) underskudd. De norske

konsernbidragsreglene har to formål: å bidra til skatteutjevning innad i konsern og å ivareta forretningsmessig hensyn utover skatteutjevning, jf Ot.prp.nr.16 (1979-1980). Konsernbidragsreglene er derfor mer omfattende enn «group relief» reglene både i innhold og formål.

Det vil således i utgangspunktet være ulike allmenne hensyn og ulik vekting av disse for disse ulike skattesystemene. Dette kommer etter rettens syn klart til uttrykk i de ulike dommene, noe retten kommer tilbake til nedenfor.

Det er enighet mellom partene om at de finske konsernbidragsreglene tilsvarer de norske.

Oy AA gjaldt konsernbidrag fra datterselskap til morselskap og faktum i saken som var bakgrunnen for EU-domstolens avgjørelse var således noe annerledes enn i vår sak. Det er allikevel slik at det spørsmålet som ble forelagt EU-domstolen var generelt og prinsipielt formulert:

Skal artikkel 43 EF og 56 EF, under hensyn til artikkel 58 EF og [...] direktiv 90/435/EØF [...], fortolkes således, at de er til hinder for bestemmelsene i Finlands konsernbidragslov, hvori det er en betingelse for at kunne fradrage konsernbidraget ved beskatningen, at både konsernbidragets giver og dets modtager er indenlandske selskaber?

At saken var prinsipiell og viktig underbygges av at man valgte å sette rett i storkammer. Det følger av domstolens «Rules of procedure» artikkel 60 at dette gjøres dersom det er påkrevet ut fra «the difficulty or importance of the case». Dommen i Marks & Spencer forelå på tidspunktet for høringen. Dette indikerer at EU-domstolen anså spørsmålet om konsernbidrag å være prinsipielt og at saken reiste spørsmål som ikke allerede var regulert i Marks & Spencer.

En besvarelse av dette spørsmålet forutsetter etter rettens oppfatning også at allmenne hensyn og forholdsmessighet vurderes, herunder om det må oppstilles unntak.

Yara har anført at EU-domstolen ikke hadde foranledning til å vurdere unntak for endelig tap i Oy AA, fordi dette ikke var en aktuell problemstilling i faktum i saken. Dette underbygges av at Generaladvokaten i sin redegjørelse, premiss 71 har uttalt:

Det fremgår imidlertid ikke af oplysningerne om de faktiske omstændigheder i anmodningen om præjudiciel afgørelse, om der for Oy AA's vedkommende foreligger en tilsvarende ekstraordinær situation som i Marks & Spencer-sagen. Følgelig er der ikke anledning til at undersøge, om det af hensyn til forholdsmæssigheden undtagelsesvis er nødvendigt at afvige fra fordelingen af beslutningskompetencen.

Uttalelsen underbygger argumentasjonen om at spørsmålet derfor ikke ble vurdert i saken. Allikevel finner retten det utvilsomt at spørsmålet faktisk ble vurdert. I tillegg til det som er sagt foran, om at spørsmålet som ble stilt var generelt og forutsatte at også nødvendigheten ble vurdert, følger det av Generaladvokatens utredning at hun la opp til at det skulle oppstilles unntak, slik som i Marks & Spencer. Generaladvokat Kokott la innledningsvis opp til at situasjonen for Oy AA var lik situasjonen i Marks & Spencer saken (premiss 4). I premiss 6 i utredningen fremgår:

I nærværende sag skal det derfor undersøges, hvorvidt de principper, som Domstolen har opstillet i Marks & Spencer-sagen, kan overføres på den foreliggende situation. Der skal i den forbindelse også tages stilling til, hvilken betydning princippet om sammenhængen i beskatningsordningen skal tillægges, hvilket Domstolen undlod i Marks & Spencer-dommen.

Videre fremgår av premiss 71:

I Marks & Spencer-dommen har Domstolen ganske vist i en bestemt ekstraordinær situation som den, der forelå i den pågældende sag, anset det for uforholdsmæssigt, at en grænseoverskridende overførsel af underskud ikke blev godkendt, nærmere bestemt i det tilfælde, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at fradrage underskuddet, og dette heller ikke kan fradrages på et senere tidspunkt. Under disse omstændigheder træder interessen i at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen i baggrunden set i forhold til etableringsfriheden, og der skal gives adgang til at overføre underskuddet til det ikkehjemmehørende moderselskab.

Når man deretter ser på EU-domstolens domspremisser fremstår det etter rettens syn klart at spørsmålet har blitt vurdert, uten at EU-domstolen fant grunn til å gjøre unntak.

Retten pekte først på hensynet til fordeling av beskatningskompetansen:

56 *Hvis man anerkendte, at et grænseoverskridende koncernbidrag som det, der er tvist om i hovedsagen, kunne fradrages i giverens skattepligtige indkomst, ville det have som følge, at koncerner frit vil kunne vælge den medlemsstat, hvori overskud i datterselskabet skulle beskattes, idet det trækkes fra i datterselskabets beskatningsgrundlag, og idet det medregnes i moderselskabets skattepligtige indkomst, når bidraget anses for skattepligtig indkomst i det modtagende moderselskabs medlemsstat. Dette ville bringe selve systemet med fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, fordi alt efter hvilket valg, koncernen foretager, vil datterselskabets medlemsstat være tvunget til at give afkald på som hjemstat for datterselskabet at beskatte dettes indkomst eventuelt til fordel for den medlemsstat, hvor moderselskabet har sit hjemsted (jf. også dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 59).*

Dette hensyn ser ut til å ha blitt veiet tyngre i Oy AA enn det det ble i Marks & Spencer:

46 *Det vil således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud.*

Retten presiserte deretter i Oy AA at fradrag for underskudd ikke er sentralt for konsernbidragsreglene:

57 *Hvad videre angår risikoen for, at underskud trækkes fra to gange, bemærkes blot, at den finske koncernbidragsordning ikke vedrører fradrag for underskud.*

I Marks & Spencer ble denne risikoen vurdert slik:

47 Hvad angår det andet forhold, som vedrører risikoen for dobbelt fradrag for underskud, må det anerkendes, at medlemsstaterne skal kunne hindre dette.

48 Der opstår faktisk en risiko herfor, hvis koncernlempelse udstrækkes til underskud pådraget af ikke-hjemmehørende datterselskaber. Risikoen kan undgås ved en regel, der udelukker lempelse for disse underskud.

Deretter ble det såkalte Marks & Spencer unntaket oppstilt. Det synes som om det er hensynet til risikoen for dobbel fradrag for underskudd som begrunner unntaket som ble gjort i Marks & Spencer og utformingen av dette. Utfra premiss 57 i Oy AA gjør dette hensynet seg ikke gjeldende for konsernbidrag.

Deretter vurderte retten i Oy AA hensynet til nødvendigheten av å forebygge skatteunndragelse:

58 Hvad endelig angår forebyggelse af skatteunddragelse må det anerkendes, at muligheden for at overføre skattepligtige indkomster fra et datterselskab til et moderselskab, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, indebærer risiko for, at der ved hjælp af rent kunstige arrangementer foretages overførsler af indkomst inden for en koncern i retning mod selskaber, hvis hjemsted befinder sig i de medlemsstater, der anvender de laveste skattesatser, eller i de medlemsstater, hvor denne indkomst ikke beskattes. Denne mulighed bestyrkes af den omstændighed, at det i den finske koncernbidragsordning ikke kræves, at modtageren af koncernbidraget har lidt tab.

59 Ved kun at indrømme ret til i et datterselskabs skattepligtige indkomst at fradrage et koncernbidrag ydet et moderselskab, såfremt moderselskabet har hjemsted i samme medlemsstat, kan den finske koncernbidragsordning hindre sådanne former for praksis, der kan være inspireret af den omstændighed, at der er en væsentlig forskel mellem det skattegrundlag eller den skattesats, der anvendes i de forskellige medlemsstater, og som ikke har noget andet formål end at undgå den skat, der normalt skal betales i datterselskabets medlemsstat af dettes overskud.

Dette hensyn ble vurdert slik i Marks & Spencer:

49 Endelig må det, hvad angår det tredje forhold, som vedrører risikoen for skatteunddragelse, anerkendes, at muligheden for at overføre underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab indebærer en risiko for, at overførslerne af underskud bliver organisert inden for en koncern af selskaber i retning mod de selskaber, der har hjemsted i de medlemsstater, der anvender den høyeste skattesats, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst.

50 Udelukkelse af koncernlempelse for underskud pådraget af ikke-hjemmehørende datterselskaber er til hinder for sådanne former for praksis, der kan være inspireret af den konstatering, at der er betydelige forskelle mellom de skattesatser, der anvendes i forskjellige medlemsstater.

Som det fremgår direkte av premiss 58 i Oy AA, ble hensynet til skatteunndragelse vurdert å være større for konsernbidrag siden dette ikke er begrenset til de tilfeller hvor mottaker har lidt tap.

EU-domstolen gjør deretter en vurdering av skattesystemet som helhet og hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen og nødvendigheten av å forebygge skatteunndragelse:

60 Med hensyn til disse to forhold angående nødvendigheten af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forebygge skatteunndragelse som helhed bemærkes derfor, at en ordning som den, der er tvist om i hovedsagen, der kun indrømmer ret til i et datterselskabs skattepligtige indkomst at fradrage et konsernbidrag ydet et moderselskab, såfremt moderselskabet og nævnte datterselskab har hjemsted i samme medlemsstat, forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn og er egnet til at sikre gennemførelsen af de disse mål....

63 Selv hvis den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den skattefordel, den foreskriver, kan en sådan lovgivning imidlertid anses for afpasset efter de forfulgte mål som helhed.

(rettens understrekning)

EU-domstolen vurderte deretter at enhver utvidelse av retten til grenseoverskridende fradragsrett ville øke faren for at konsern fritt kan velge beskatningsland:

64 I en situation, hvor den omtvistede fordel består i muligheden for at overføre indkomst, idet den trækkes fra i giverens skattepligtige indkomst, og idet den medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst, vil enhver utvidelse af denne fordel til grenseoverskridende situationer have som virkning, at koncerner - som anført i denne doms præmis 56 - får mulighed for frit at vælge den medlemsstat, hvori deres overskud beskattes, til skade for datterselskabets medlemsstats ret til at beskatte overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på dens område.

Deretter vurderes forholdsmessigheten og mindre restriktive inngrep:

65 Denne fare kan ikke forebygges ved at pålegge betingelser om behandlingen af indkomst hidrørende fra konsernbidraget i det modtagende selskabs medlemsstat, eller om at modtageren af konsernbidraget skal have lidt tab. Hvis man anerkender fradrag for konsernbidrag, når det udgør en skattepliktig indkomst for det modtagende selskab, eller når det modtagende selskabs muligheder for at overføre sine underskud til et andet selskab er begrænsede, eller hvis man kun anerkender fradrag for konsernbidrag ydet et selskab, hvis hjemsted er i en medlemsstat, der anvender en lavere skattesats end den, der anvendes i

bidragsgiverens medlemsstat, når konsernbidraget er specifikt begrundet i det modtagende selskabs økonomiske situation, således som Oy AA har foreslået, indebærer det ikke desto mindre, at valget af beskatningsmedlemsstaten i sidste ende tilkommer koncernen, der således har en stor handlefrihed i denne henseende.

Som det her fremgår, vurderte retten at faren for valg av beskatningssted ikke kan avverges ved å stille vilkår, bl.a. om at mottaker av konsernbidraget har lidt tap. Etter rettens syn viser dette klart at EU-domstolen her vurderte at det unntak som ble gjort i Marks & Spencer ikke skal gjøres for konsernbidrag.

EU-domstolen konkluderer derved med at ordningen ikke er i strid med artikkel 43 EF.

EU-domstolen bruker for øvrig i Oy AA nøytrale partsbetegnelser som giver og mottager av konsernbidraget. Det gir ingen holdepunkter for å fortolke dette innskrenkende i lys av faktum i den underliggende saken hvor foreleggelse skjedde, hvor giver av konsernbidraget var datterselskapet og mottaker var morselskapet. Uttalelsene kan derfor, etter rettens syn, ikke begrenses til kun å gjelde konsernbidrag fra datterselskap til morselskap. Det tas for øvrig ingen andre forbehold.

Det er enighet om at artikkel 43 EF er i samsvar med vår EØS avtale, artikkel 31 jf 34. Det er som nevnt også enighet om at de finske konsernbidragsreglene i all hovedsak er like de norske, og at kravet til nasjonal tilhørighet er identisk. Dette innebærer at EU-domstolens fortolkning får direkte anvendelse på vår sak.

Retten konkluderer derved med at EU-domstolen i Oy AA vurderte de allmenne hensyn annerledes for konsernbidrag enn det den gjorde for «group relief» i Marks & Spencer og at unntaket ikke kommer til anvendelse for konsernbidrag.

Uten at det er avgjørende for rettens fortolkning av dommene i OY AA og Marks & Spencer, vil retten peke på at denne fortolkning også er i samsvar med senere saker fra EU-domstolen.

Sak C-337/08 X Holding gjaldt nederlandske regler om konsolidering som innebærer at selskaper innen et konsern anses som ett skattesubjekt. Også dette er en beskatningsmodell er mer omfattende enn «group relief» regler og for øvrig også konsernbidragsregler. Her gir EU-domstolen uttrykk for sammenfallende syn som i Oy AA og åpner ikke for unntak som i Marks & Spencer.

c. Andre rettskilder

Selv om nasjonal praksis og rettsforståelse og nasjonal juridisk teori er av svært begrenset rettskildemessig verdi i fortolkningen av EØS og EU rett, finner retten også grunn til å peke på at den forståelse retten har kommet til, er støttet av ulike rettsanvendere innen EU.

EU kommisjonen, har i «summaries of important judgements» uttalt om Oy AA:

«Finnish law provides for the possibility of deducting an intra-group financial transfer from the taxable income of the transferor. The possibility is, however, subject to certain conditions,

including the requirement that both the transferor and the transferee be companies established in Finland.»

...

«The Court therefore concluded that the restriction envisaged in the law in question was necessary to achieve its objectives and complied with the principle of proportionality. Article 43 EC therefore does not preclude this law.»

Også den Høgste forvaltningsdomstolen i Finland har i to avgjørelser; HFD 2007:93 og HFD 2007:92, ansett at Oy AA uttømmende regulerte konsernbidragsreglene, og at det ikke var rom for «final loss» unntak.

Videre har den svenske regjeringen i Proposition 2007/08: s. 118 uttalt:

En förutsättning för att koncernbidrag skal kunna lämnas är att det sker mellan verksamheter som både befinner sig inom landets beskattningsjurisdiktion. Enlig EG-domstolen [Oy AA, C-231/05] kan dette villkor motiveras av tvingande hänsyn til allmäninteresser samtidigt som den aktuella begränsningen inte går längre än vad som är motiverat. EG-domstolen är mycket klar på denne punkt och menar at det inte går at oppställa några andra villkor för koncernbidrag som förhindrar att företagen fritt kan välja i vilken medlemsstat som företagsvinsterne skall beskattas. Mot denne bakgrund står det klart at inte heller reglerna i det svenske koncernbidragssystemet står i strid med EG-rätten.

Også norsk juridisk teori har omtalt spørsmålet. Ole Gjems-Onstad har i Norsk bedriftsskatterett (2012) uttalt:

EU-domstolens avgjørelse C-446/03 Marks & Spencer gjaldt et tilfelle der Storbritannia avskar et selskap fra å utligne overskudd i morselskapets hjemland mot underskudd i et datterselskap i et annet land. Selskapet ville derimot hatt adgang til å utligne overskuddet mot et underskudd i et annet konsernselskap hjemmehørende i Storbritannia. EU-domstolen la til grunn at en slik begrensning ville stride mot EU-retten hvis en utligning av underskuddet mot overskudd i et annet land ville være den eneste effektive måte underskuddet kunne komme til fradrag.

Marks & Spencer-saken etterlot flere spørsmålstegn. Det ble ansett åpent hvordan EU-domstolen ville stille seg til kravet om at koncernbidrag bare kan fra- trekkes hvis det går til et selskap hjemmehørende i samme land. I C-231/05, OY AA-saken kom EU-domstolen i en for mange forbausende klar dom frem til at det ikke innebar et brudd på etableringsfriheten at koncernbidrag bare kunne gis med fradragsrett til selskaper hjemmehørende i samme land. For EU-domstolen var det avgjørende at en annen regel ville gi store konserner en urimelig og nærmest vil kårlig valgadgang før hvilket medlemsland de ønsket skulle beskatte overskuddet.

EU-domstolen kunne f.eks ha inntatt et forbehold om at koncernbidrag over landegrensene måtte godtas hvis mottagerselskapets hjemstat ville underkaste koncernbidraget minst like høye skattesatser som i giverselskapets hjemland. Dermed ville man motvirke den utstrakte skatteplanlegging en fri overføringsadgang kunne gi. Men EU-domstolen valgte altså OY AA-

saken å avsi en nokså forbeholdsløs dom som godtok nasjonale restriksjoner på fradragsretten for konsernbidrag.

Frederik Zimmer har i boken Internasjonal skatterett (2009) omtalt dommene i Marks & Spencer og Oy AA slik:

Sak C-446/03 Marks & Spencer gjaldt engelske regler som gir rett til å fradra underskudd hos et datterselskap i overskudd hos morselskap. Denne retten gjaldt etter engelsk lovgivning ikke hvor datterselskapet er hjemmehørende i utlandet. EF-domstolen konstaterte at dette utgjorde en restriksjon. Slike regler kunne etter domstolens syn likevel forsvares ut fra tungtveiende allmenne hensyn på grunnlag av en samlet vurdering av hensynet til å bevare allokeringen av beskatningsretten mellom statene (som ville gått tapt hvis konsernet kunne velge fradrag hos morselskapet i en annen stat), faren for fradrag for samme underskudd i to stater (både hos datterselskapet - typisk ved fremføring til et senere år - og hos morselskapet) og faren for omgåelse (ved at skattyteren «sluser» underskudd til fradrag til stater med høyest skattesats). Domstolen fant imidlertid at de engelske reglene var uforholdsmessige, idet de avskar fradragsrett hos morselskapet også hvor det var klart at alle muligheter til fradrag i datterselskapets hjemstat var opphørt.

Sak C-231/05 Oy AA gjaldt de finske reglene om konsernbidrag, som i det alt vesentlige er lik de norske. Et finsk selskap hadde krevd fradrag for konsernbidrag til morselskapet i England. Dette ble nektet under ligningen under henvisning til at interne finske regler ikke ga fradragsrett for konsernbidrag til selskaper som er hjemmehørende i utlandet (selskapet hadde ikke fast driftssted i Finland). EF-domstolen fant at de finske reglene innebar en restriksjon, men at de kunne forsvares ut fra en samlet vurdering av to tungtveiende allmenne hensyn: Anvendelse av reglene over landegrensene ville innebære at konsernet selv kunne bestemme hvor skattlegging skal skje, og det ville åpne for omgåelser (typisk ved å styre overskudd til skattlegging i stat med lave skatter). Domstolen fremhevet at reglene kan anvendes også når mottakeren har overskudd. Domstolen tok ikke noe forbehold tilsvarende det i Marks & Spencer-dommen om at reglene må anvendes også over landegrensene hvor fradrag for underskudd ikke kan oppnås på annen måte. En grunn til dette synes å være at mulighetene for å styre skattleggingen til gunstig land er større i konsernbidragssystemet enn i det underskuddsoverføringssystemet som ble vurdert i Marks & Spencer-dommen. Oy AA-dommen må innebære at de norske konsernbidragsreglene ikke er i strid med EØS-avtalen når de nekter fradrag for konsernbidrag over landegrensen.

Yara International ASA har pekt på at den svenske Regäringsretten i flere avgjørelser den 11. mars 2009 har kommet til at «final loss» unntaket fra Marks & Spencer kommer til anvendelse for konsernbidrag. I avgjørelsene er det uttalt:

«Till skillnad från Skatteverket anser Regeringsrätten at EG-domstolen dom i Oy AA inte kan tas til inntäkt för at kravet på skattskyldighet för det det bidragsmottagande företaget i Sverige kan rättfärdigas i den situation som nu är föremål för bedömning. Det var nämlingen i det målet inte, som i Marks & Spencer och det nu aktuella fallet, fråga om definitiv förlust i ett av moderföretaget direkt helägt dotterföretag.»

Som retten har pekt på over, har nasjonale rettsanvendere i utgangspunktet liten rettskildemessig vekt i fortolkning av EU retten. Etter rettens syn gjelder dette også avgjørelsene fra den svenske regäringsretten. Betydningen svekkes ytterligere ved at begrunnelsen for regäringsrettens syn er svært knapp og uten overbevisende drøftelse. Det er kun henvist til at det ikke var aktuelt å drøfte spørsmålet om «final loss» i Oy AA. Som rettens drøftelse av dette moment tidligere viser, er retten ikke enig i denne argumentasjonen. Det er dessuten ulikt syn på dette spørsmålet innad hos svenske myndigheter.

Konklusjon

På bakgrunn av rettens konklusjon ovenfor, følger det at skatteloven § 10-2, jf. § 10-4 er forenlig med EØS-avtalen 31 jf. 34. Det er uomstridt at saksøker ikke har rett til fradrag etter disse reglene. Nemndas vedtak er derfor gyldig og Staten blir å frifinne.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å vurdere hvorvidt vilkårene for å anvende «final loss» unntaket var til stede.

Sakskostnader

Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har etter dette vunnet saken fullstendig. Etter tvisteloven § 20-2 har den som har vunnet helt krav på å få dekket sine sakskostnader for retten. Retten kan ikke se at noen av unntaksbestemmelsene i tvl. § 20-2 (3) eller § 20-4 kommer til anvendelse.

Advokat Wennerås har fremlagt omkostningsoppgave med kr 119.200,- . Det har ikke vært innvendinger til kravet og omkostningene anses rimelige og nødvendige, jf tvl. § 20-5 første ledd. Kravet tilkjennes i sin helhet.

Domsslutning

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes
2. Yara International ASA dømmes til å betale sakskostnader til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med kr 119.200 - etthundreogtrentusentohundrekroner - innen 14 -fjorten- dager fra dommens forkynnelse.

SKN 16-045 Skattemessig eier – leasede biler

Lovstoff: Skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, jf. § 14-41 første ledd bokstav d. Ligningsloven § 9-6.

Oslo tingrett: Dom av 8. desember 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-27558

Dommer: Dommerfullmektig Lars Marcus Evensen.

Parter: Ai Lease AS (advokat Harald Willumsen) mot Skatt Øst (advokat Tore Skar)

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om hvem som var skattemessig eier av biler som ble leaset ut til bilforhandlere. Dersom leasingselskapet ble ansett som eier ville de ha rett til avskrivninger på bilene. Saken gjaldt videre spørsmål om toårsregelen i ligningsloven § 9-6 var oversittet, samt tilleggsskatt. Tingretten konkluderte med at det var bilforhandlerne – og ikke leasingselskapet – som var skattemessige eiere av de aktuelle bilene. Forhandlerne ble ansett som eiere på det tidspunktet hvor leasingkontraktene ble inngått – allerede ved avtaleinngåelsen var det altoverveiende sannsynlig at forhandleren ville overta bilene. Leasingselskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger, slik at det var 10 årsfristen i ligningsloven § 9-6 som gjaldt. Det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak datert 30. oktober 2014.

Fremstilling av saken

Ai Lease AS (heretter «Ai Lease») er et leasingselskap heleid av Subaru Norge AS. Selskapets formål er å leie ut Subarubiler, primært til forhandlere av bilmerket Subaru.

Etter et tips internt i Skatteetaten ble Ai Lease varslet om bokettersyn 7. juli 2011. Utkast til bokettersynsrapport av 15. juni 2012 ble oversendt Ai Lease. Advokatfirmaet Wiersholm AS innga kommentarer til rapportutkastet. Endelig rapport i saken forelå 8. februar 2013. På bakgrunn av rapporten vedtok skattekontoret 25. oktober 2013 å foreta endring av ligningen for Ai Lease i 2009 og 2010.

Ai Lease har prinsipalt anført at Skattekontoret ikke har endringsadgang fordi to års fristen for endringer er utløpt, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Ai Lease mener å ha gitt riktige og fullstendige opplysninger slik at 10 års fristen for endringsadgang ikke kan anvendes.

Subsidiært, og det materielle hovedspørsmålet i saken, er om Ai Lease skal anses som skattemessig eier av bilene de leaser ut til bilforhandlerne. Skatteklagenemndas vedtak gjelder inntektsårene 2008-2010. I vedtaket ble det konkludert med at Ai Lease ikke var skattemessig eier av bilene og ligningen ble opphevet for årene 2009 og 2010.

Skattekontoret foretok også endring av merverdiavgiften for 2008, 2009 og 2010. Ai Lease klaget avgiftsspørsmålet inn for Klagekontoret for merverdiavgift, hvor Ai Lease fikk medhold i sin klage. Dette vedtaket er ikke brakt inn for tingretten. Spørsmålet om merverdiavgift er følgelig ikke en del av denne saken, men vedtaket kan belyse enkelte spørsmål i ligningsvedtaket fra Skatteklagenemnda.

Saksøkeren, **Ai Lease AS**, har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 oppheves. Ved likningen for inntektsårene 2009 og 2010 skal Ai Lease AS anses som skattemessig eier av alle bilene i utleieporteføljen.
2. Ai Lease AS tilkjennes saksomkostninger.

Grunnlaget for påstanden kan i hovedtrekk sammenfattes slik:

Ai Lease har nedlagt påstand om at skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 oppheves og at Ai Lease anses som skattemessig eier av alle bilene i utleieporteføljen.

Saksøker anfører prinsipalt at Skattekontoret ikke har endringsadgang fordi to års fristen er utløpt. Dessuten kan ikke 10 års fristen for endringsadgang anvendes. Ai Lease har i forbindelse med selvangivelser, vedlegg og på andre måter ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene for de aktuelle inntektsårene. Ai Lease hadde ingen foranledning for å opplyse at de benyttet avtalevilkår som avviker fra bransjestandard ettersom de innrettet sin leasingvirksomhet i tråd med bransjepraksis. Det var følgelig ingen avvik å opplyse om til skattemyndighetene.

Subsidiært anføres at det Skatteklagenemnda tar feil når de hevder Ai Lease ikke er skattemessig eier av bilene som er utleid til forhandlerne. Ai Lease må anses som både privatrettslig og skattemessig eier av bilene. De har derfor fradragsrett for avskrivninger av bilparken. Avtalen mellom Ai Lease og bilforhandlerne inneholder ingen ubetinget rett eller plikt for bilforhandlerne til å kjøpe leasingbilene. Forhandlerne har ingen risiko for bilene da de kan levere dem tilbake til Ai Lease etter endt leasingperiode.

Atter subsidiært er det ikke grunnlag for tilleggsskatt. Vilkårene for straffeskatt er ikke oppfylt ettersom det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Staten har bevisbyrden og det foreligger et skjerpet beviskrav i form av «klar sannsynlighet». Videre anføres det at satsen for tilleggsskatt på 30 prosent er for høy og må reduseres på grunn av lett kontrollerbare opplysninger. Skatt øst hadde relevante opplysninger de lett kunne kontrollere.

Saksøkte, **staten v/Skatt øst**, har nedlagt slik påstand:

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

Grunnlaget for påstanden kan i hovedtrekk sammenfattes slik:

Staten anfører prinsipalt at Ai Lease ikke var skattemessig eier av de aktuelle bilene i den formelle leasingperioden. Ai Lease kan av den grunn ikke kreve fradrag for avskrivninger. Den vesentligste risikoen for leasingbilene har gått over til bilforhandlerne i leieperioden. I realiteten har løsningen til Ai Lease vært for å sikre avhendingsvederlag hvor meningen har vært at bilforhandlerne skal bli eiere av bilen. I realiteten er det avtalt at forhandleren skal overta bilene på et tidspunkt forhandleren selv bestemmer, og da til en på forhånd fastsatt pris.

Subsidiært anføres det at Ai Lease ikke kan kreve skattemessige avskrivninger selv om de blir ansett som skattemessig eier. Staten viser til at bilenes bruk er av midlertidig karakter og at varighetskravet for å være et driftsmiddel ikke er oppfylt. Når bilene, som er anskaffet for salg, brukes til demonstrasjon for deretter å omsettes som ordinær salgsvare, kvalifiserer ikke bilene som driftsmiddel det kan kreves avskrivninger for.

Videre anfører staten at det er rettslig grunnlag for endring av likningen. Ai Lease har gitt ufullstendige opplysninger ved innlevering av selvangivelsene ettersom forholdene rundt eierskapet til bilene ikke var tilstrekkelig belyst. Ai Lease har ikke opplyst at standardavtalen

med forhandlerne er praktisert slik at bilforhandleren alltid ender opp med å kjøpe bilene til en på forhånd fastsatt pris, typisk når forhandleren har funnet en kjøper. Dessuten kjøpes bilene kort tid etter overtakelse og på et tidspunkt forhandlerne selv bestemmer.

Videre er vilkårene for å ilegge tilleggsskatt med 30 prosent oppfylt, jf. ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4. Staten har oppfylt sin bevisbyrde og kravet til klar sannsynlighet er oppfylt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som Ai Lease har gitt er ufullstendige og har før til skattemessige fordeler. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggsskatt.

Rettens vurdering

Innledning

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Ai Lease for inntektsårene 2009 og 2010, som fastlagt i vedtak fra skatteklagenemnda 30. oktober 2014.

Hovedspørsmålet i saken er om Ai Lease skal anses som skattemessig eier av bilene de har leid ut. Skatteklagenemnda kom til at den skattemessige eiendomsretten av bilparken ikke på noe tidspunkt har vært hos Ai Lease.

Dersom Ai Lease ikke er skattemessig eier kan ikke selskapet kreve skattemessige avskrivninger av bilene, jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, jf. § 14-41 første ledd bokstav d. I sum utgjør tilbakeførte saldoavskrivninger 31 millioner (avrundet) for 2009 og 3 millioner for 2010, jf. skattekontorets vedtak punkt 4.3.5 (side 34).

Spørsmålet om Ai Lease er skattemessig av eier av de forhandlerleasede bilene

Partene er enige om at spørsmålet i saken kun gjelder de bilene som er leaset til Subaru-forhandlere, som utgjør ca. 80-85 prosent av bilparken til Ai Lease i perioden 2008 til 2010. De resterende bilene er leaset til Subaru Norge AS som firmabiler, sponsorbiler og pressebiler, og er av skatteklagenemnda akseptert som leasingbiler.

For å kunne kreve avskrivninger av bilene må Ai Lease være skattemessig eier av bilene per 31. desember i det aktuelle inntektsåret.

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringsmomentet er fremtredende. Ordningen skiller seg fra kjøp på avbetaling med salgspant. Leasing er ikke uttrykkelig lovregulert, men er i skattemessig forstand utviklet gjennom likningspraksis, uttrykt gjennom Lignings-ABC.

De generelle vurderingsmomentene av hvem som anses som skattemessig eier av de leasede bilene kommer til uttrykk i Lignings-ABC 2009/2010 punkt 2.1 side 729. Den som er privatrettslig eier skal i utgangspunktet anses som skattemessig eier. Ved den sentrale vurderingen skal det legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko:

«Skattemessig vil det avgjørende være hvem som privatrettslig skal anses som eier av leasinggjenstanden i leasingperioden. Dette må vurderes konkret, hvor det bl.a. legges vekt på

partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig».

I samme kapittel i Lignings-ABC er det tatt inn en del typetilfeller av hvem som skal anses som skattemessig eier. Særlig tre sentrale typetilfeller er aktuelle for vår sak:

«2.3 Leaseren har rett og plikt til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen både rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til fastsatt pris etter en viss tid, anses han som eier i leasingperioden. Har gjenstanden en ikke ubetydelig markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, og leaseren har plikt til å kjøpe gjenstanden til omsetningsverdi ved utløpet av leasingperioden, vil leaseren ikke bli ansett som eier i leasingperioden».

Og videre på side 730 hvor leaseren har rett til å kjøpe:

«2.4 Leaseren har rett til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen rett, men ikke plikt, til å kjøpe gjenstanden ved leasingperiodens utløp, vil dette ikke i seg selv medføre at leaseren anses som eier i leasingperioden. Er det i avtalen fastsatt en så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden, må leaseren anses som eier i leasingperioden».

Og såkalt «Demoleasing» på side 730:

«2.10 Demoleasing

«Demoleasing» kjennetegnes gjerne ved at avtalene er av kortvarig karakter og at leien ofte bare utgjør renten av kapitalen».

Partene har fremlagt ulike årsversjoner av Lignings-ABC, bl.a. fra 1995, 1997, 2009/2010 og 2015. Punktene om leasing har visse steder en noe ulik ordlyd, men partene er enige om at forskjellene ikke er av betydning for saken. Retten har valgt å vise til Lignings-ABC fra 2009/2010, som er de aktuelle ligningsårene for saken.

Partene har fremlagt en standard leasingavtale mellom Ai Lease og en Subaruforhandler, i dette tilfelle Rødsten Bilforretning AS. Rødsten Bilforretning AS har ingenting med nærværende sak å gjøre, men partene er enige om at tilsvarende leieavtale har vært benyttet i samtlige tilfeller.

Leieperioden i avtalen er fastsatt til 12 måneder. I følge en vanlig språklig fortolkning av leasingavtalen, fremstår Ai Lease som eier av den leasede bilen i avtaleperioden, mens Subaruforhandleren er benevnt «leier». Forhandlerne har utfra avtalens ordlyd ingen ubetinget rett eller plikt til å kjøpe bilene i løpet av leieperioden. Skattemessig fremstår altså leasingavtalene objektivt sett som et ordinært leasingforhold. Det er angitt en utkjøppris etter 12 måneder, som viser at Subaruforhandleren har en rett til å kjøpe bilen etter endt leasingperiode på 12 måneder.

Men som det fremkommer av ovennevnte sitat fra Lignings-ABC, må retten foreta en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen sett opp mot leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av leasingperioden og avtalens innhold for øvrig. Om praktiseringen av leasingavtalen i stor utstrekning avviker fra avtalens ordlyd på vesentlig punkter, må praktiseringen av avtalen tillegges vekt.

Når retten har kommet til at Ai Lease ikke kan anses som eier av bilene, har dette sammenheng med den reelle praktiseringen av avtalen mellom partene på vesentlig punkter. Retten bemerker innledningsvis at Ai Lease ikke har hatt detaljkunnskap om den enkelte forhandlerens bruk av alle bilene. Forhandlerne har stått fritt til å benytte bilene til f.eks. demonstrasjonsbiler, utstillingsbiler, prøvekjøring, lånebiler ifm. verkstedsbesøk etc.

Slik avtalen er praktisert har retten kommet til at det er sannsynliggjort at forhandlerne i realiteten både har hatt en rett og en plikt til å kjøpe ut bilene. I Skatteklagenemndas vedtak fremkommer det at mellom 60-70 prosent av alle bilene ble solgt innen seks måneder. Forhandlerne har med ord kunnet kjøpe ut bilene på ethvert tidspunkt som passet dem i løpet av leieperioden, typisk når de har funnet en sluttkunde.

I praksis har leasingbilene fra Ai Lease fungert som et varelager for den enkelte bilforhandler. Ved salg til sluttkunde har forhandleren enkelt kunne regne ut prisen på forhånd etter den skjematiske utregningen i leieavtalen, helt ned til den aktuelle kjøpsdagen. Ai Lease har ikke ført bevis for noen tilfeller hvor forhandlere har levert tilbake biler etter endt leasingperiode på 12 måneder eller på et tidligere tidspunkt. De eneste tilfellene hvor bilene har blitt tilbakelevert har vært i noen få tilfeller med konkurs og avvikling av Subaruforhandlere grunnet dårlig økonomi. Andelen tilbakeleverte biler var i 2008 til 2010 ca. 0,2 til 0,3 prosent som følge av konkurs eller konkurslignende tilfeller (dårlig økonomi hos forhandler).

Retten har ikke funnet grunnlag for å legge avgjørende vekt på at avtalevilkårene ikke inneholder bestemmelser om kjøpsplikt så lenge avtalen er praktisert slik. Forhandlerne har selv kunnet bestemme når de vil kjøpe ut bilene, og til en i utgangspunkt på forhånd fastsatt pris. Prisen beregnes enkelt ut fra det skjematiske oppsettet som fremkommer i leieavtalen.

Ai Lease har anført at bilforhandlerne ikke har hatt en plikt til å kjøpe bilene. Forhandlerne har måtte kontakte Ai Lease på forhånd og forhandle seg frem til en utløsningspris. Retten har ikke funnet holdepunkter for en slik fremgangsmåte i bevisene. Det er ikke ført bevis for at det har foregått reelle forhandlinger mellom partene, f.eks. ved at forhandler har kjøpt bilen for en lavere (eller høyere) pris enn hva som fremkommer av den skjematiske utregningen. Ai Lease har ikke fremlagt tidsnære bevis eller skriftlig korrespondanse som viser reelle forhandlinger, f.eks. i form av budskjema, epostkorrespondanse e.l. Videre er det ikke fremlagt bevis for tilfeller hvor Ai Lease har nektet å selge bilen til en forhandler som har ønsket å kjøpe ut bilen.

Retten finner det også påfallende at Ai Lease ikke har hatt fast ansatte all den tid de har administrert hundrevis av biler hvert år, og dessuten hevder å ha utført reelle forhandlinger for hver av bilene. Ai Lease har hatt samme adresse som hovedkontoret til Subaru Norge AS, og arbeidsoppgavene har vært utført av ansatte i Subaru Norge AS.

Retten viser også til vitneprovet fra finansdirektør Leif Madsberg i Subaru Norge AS, som også er daglig leder i Ai Lease AS. Salg av bil er en kapitalkrevende virksomhet. Madsberg har opplyst at den økonomiske situasjonen for Subaruforhandlerne jevnt over var dårlig. Leasingformen ble derfor valgt for å lette den økonomiske belastningen til bilforhandlerne. Retten viser også til vitneprovet fra Glenn Stenholm, som kunne opplyse at leasing er en vanlig finansieringsmåte da bilforhandlere ofte ikke får lån eller får dårlige lånebetingelser.

Ai Lease har videre fremhevet at det i følge Lignings-ABC 2009/2010 punkt 2.4 (sitert over) er oppstilt et vilkår at utkjøpsprisen er «så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden». Ai Lease har påpekt at utkjøpsprisen ikke var gunstig, men reflekterte ordinær markedspris. Retten er enig i at utkjøpsprisen ikke kan sies å være spesielt gunstig, men bestemmelsen i punkt 2.4 bygger på den forutsetning at prisen er gunstig «etter utløpet av leieperioden», som i vårt tilfelle er 12 måneder. I vår sak er situasjonen en helt annen ved at mellom 60-70 prosent av alle bilene ble solgt innen seks måneder, altså lenge før utløp av avtalt leieperiode. Ordlyden i punkt 2.4 er dermed ikke dekkende for vår sak, og følgelig ikke vilkåret om «gunstig pris».

Ai Lease har anført at de har benyttet bransjestandarder ved utforming av leasingavtalen. Retten har kommet til at dette ikke har avgjørende betydning for saken. Partene har fremlagt en standard leasingavtale utarbeidet av Finansieringsselskapenes bransjeorgan. Her fremkommer følgende i § 3: «Leietaker har ikke - mot eller uten vederlag - rett til å bli eier av motorvognen ved leieperiodens utløp eller for øvrig i leieperioden». Når det foretas en konkret vurdering av de reelle forholdene i saken og praktiseringen av avtalen mellom partene, har bilforhandlerne i praksis, som redegjort for over, hatt både en rett og plikt til å kjøpe bilen. Det har følgelig ikke vært sentralt for retten om ordlyden i leasingavtalene til Ai Lease korresponderer med standard bransjeavtale ettersom praktiseringen uansett har vært en annen. Leasingavtalens vilkår og ordlyd har følgelig hatt en underordnet betydning.

Ai Lease har dessuten påpekt at de har innrettet sin leasingvirksomhet på samme måte som andre leasingselskaper, men retten påpeker kort at det ikke er ført konkrete bevis for hvordan andre leasingselskaper har innrettet sin virksomhet. Advokat Arne Husby har i sitt vitneprov påpekt at Ai Lease har innrettet sin virksomhet på lik linje med andre, men retten er ikke tilbuds bevis som støtter en slik anførsel.

Retten tilføyer også, uten at det har vært avgjørende for saken, at bilforhandlerne etter leasingavtalen i stor utstrekning har hatt risikoen for bilene som er naturlig å ha som eier. I tillegg til å ha både en rett og plikt til å kjøpe ut bilen, peker retten bl.a. på at bilforhandlerne er ansvarlige for enhver skade i leietiden, de plikter å utføre all service på bilen etter egen regning, de må betale årsavgift og full kaskoforsikring m/tredjemannsinteresse og førerulykke. Videre har ikke Ai Lease plikt til å stille erstatningsbil til disposisjon dersom det foreligger feil ved bilen.

Slik retten ser det, har avtalen vært praktisert på en slik måte at det Ai Lease aldri kan sies å ha vært skattemessig eier av de forhandlerleasede bilene. For retten fremstår det klart at avtaleforholdet har vært praktisert nærmest opp til hva som omtales som demoleasing. I praksis har leasingforholdet fungert som en finansiering av forhandlerens varelager. Selv om leasingavtalen formelt har vært inngått for 12 måneder, har avtalen vanligvis blitt avsluttet lenge før utløpet av leasingperioden. Den har vært praktisert slik at forhandlerne i realiteten har hatt en

rett og plikt til å kjøpe ut bilen under leasingperioden, typisk når forhandleren har funnet en sluttkunde. Forhandleren har da kjøpt bilen til en på forhånd fastsatt pris, og på et tidspunkt den aktuelle bilforhandleren selv måtte ønske. Når leasingavtalene i realiteten har vært en finansiering av forhandlers varelager, må forhandler etter rettens syn anses som skattemessig eier.

Salg av bil er som nevnt en kapitalkrevende virksomhet. Ved å innrette sin virksomhet på denne måten har Ai Lease bidratt med finansieringen for bilforhandlerne. Subaruforhandlerne har sluppet å kjøpe bilene ved egen finansiering, eventuelt på avbetaling med salgspant. På den måten har forhandlerne unngått å binde betydelig kapital i sin bilpark. Forhandlerne har kun fått en månedlig leasingutgift, som de har kunnet fradragføre. Ai Lease på sin side har hatt fordelene av å ha en bilpark de kunne kreve 20 prosent avskrivning for. Om bilforhandlerne hadde vært eier av bilene, ville bilene inngått i varelageret for videresalg, som det ikke kan kreves avskrivning for.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at bilforhandlerne ble skattemessig eier av bilene på det tidspunktet hvor leasingkontraktene ble inngått mellom Ai Lease og den enkelte bilforhandler. Allerede ved avtaleinngåelsen var det altoverveiende sannsynlig at forhandleren ville overta bilene, ikke etter utløpet av leieperioden, men på et vesentlig tidligere tidspunkt, og på et tidspunkt bilforhandleren selv kunne bestemme og da til en pris som var fastsatt på forhånd.

Endringsadgang

Skattemyndighetene har i utgangspunktet en frist på to år etter inntektsåret til å foreta endringer i likningen til ugunst for skatteyter, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Frist for endring er 10 år i det tilfelle skatteyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a sammenholdt med nr. 1.

Ai Lease har anført at Skattekontoret ikke har endringsadgang fordi to års fristen er utløpt, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3. Ai Lease mener å ha gitt korrekte og fullstendige opplysninger slik at 10 års fristen for endringsadgang ikke kan anvendes, jf. § 9-6 nr. 1.

Spørsmålet for tingretten er om Ai Lease har gitt «ufullstendige opplysninger» om hvordan de har innrettet utleievirksomhet.

Det sentrale vurderingstemaet har bestått i hvorvidt Ai Lease har vært skattemessig eier av bilene. Ai Lease har anført at de har benyttet bransjestandarder og at de har innrettet sin leasingvirksomhet på samme måte som andre leasingselskaper. Av den grunn anså de seg selv som eiere både i privatrettslig og skattemessig forstand. Det var følgelig ingen grunn for Ai Lease å gi ytterligere opplysninger til skattemyndighetene.

Skatteklagenemda har derimot kommet til motsatt resultat:

«i [den] foreliggende saken [det] er gjort vesentlige avvik i forhold til de foreliggende standardavtalene, jf. f.eks. standard leasingavtale fra Finansieringsselskapenes forening som fulgte som bilag 3 til tilsvaret av 8.5.2013. I skattekontorets vedtak er et pekt på følgende avvik fra standardvilkårene, jf. vedtakets punkt 4.1.1:

- Avtalene er praktisert slik at bilforhandlerne så og si alltid har endt opp med å kjøpe bilene, og de fleste av bilene kjøpes etter kort tid og på det tidspunktet hvor bilforhandlerne ønsker det. Det er i denne sammenheng vist til at leasingperioden i henhold til standardvilkår mv. vil være 3 år, og leasingtakeren vil ikke ha noen rett til å overta bilen ved leasingperiodens slutt.
- Prisen som bilforhandlerne må gi for bilene er i utgangspunktet fastsatt på forhånd, og bilforhandlerne kan når som helst inngå salgssavtale med kunde før de har inngått kjøpsavtale med skattyter.
- Det er ikke avtalt noe om taksering av bilene ved eventuell tilbakelevering av bilene til skattyter.
- Det finnes ikke noe i avtalevilkårene om begrensninger når det gjelder bilens layout (lakkerings, egne reklameskilt mv).

Skattekontoret bemerker at de viktigste avvikene i forhold til det som følger av standard leasingvilkår, er at forutsetningen mellom avtalepartene er at de forhandlerleasede bilene skal overtas av bilforhandlerne for videresalg til en i utgangspunktet på forhånd fastsatt utkjøpspris på det tidspunktet som den aktuelle bilforhandleren måtte ønske å kjøpe bilen,

Det er ikke gitt opplysninger om disse forholdene til skattemyndighetene ved innlevering av selvangivelsene for de aktuelle år, og det kan således ikke sies at det er gitt fullstendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene hadde grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet eller hadde foranledning til å skaffe seg ytterligere opplysninger om forholdet.».

Noe forenklet betyr dette at skatteklagekontoret er av den oppfatning at Ai Lease ikke har gitt fullstendige opplysninger om hvordan de har innrettet sin leasingvirksomhet. De har ikke gitt opplysninger om vilkårene i leasingavtalene eller hvordan avtalene har blitt praktisert i virkeligheten.

Opplysningsplikten er nedfelt i ligningsloven § 4-1 og stadfester et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom ligningsmyndighetene og den enkelte skattyter. Som tingretten har kommet til over, kan de nevnte leasingavtalene vanskelig ha gitt uttrykk for noen realitet. I den forbindelse må det vurderes «hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokument», jf. Rt-2009-813 (Gard/Tveit) avsnitt 84. Det vil ofte være en glidende overgang mellom hva som er uriktige opplysninger, og hva som er ufullstendige opplysninger. Som utgangspunkt må spørsmålet om opplysningene er ufullstendig vurderes objektivt, jf. Rt-1992-1588 (Loffland-dommen):

«Toårsfristen gjelder hvor skattyteren har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelig til at toårsfristen får anvendelse.»

Det anses som utgangspunkt ikke som en uriktig opplysning at skattyter bygger på en feilaktig oppfatning av skattereglene, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 122. Skattyter må imidlertid gi

opplysninger eller legge frem aktuelle dokumenter hvis den rettslige løsningen kan være uklar, se Rt-2009-813 avsnitt 84:

«Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggs-skatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng».

Uttalelsen viser at plikten til å gi opplysninger praktiseres strengt. Det må gis slike opplysninger at ligningsmyndighetene kan bli oppmerksom på problemstillingen og selv - ev. etter å ha innhentet ytterligere opplysninger - kan vurdere spørsmålet. Opplysningsplikten også er viktig hvor det er uklart hvordan ligningen skal gjennomføres, jf. Rt-2009-813 avsnitt 85.

Ai Lease har i brev til skatteetaten 28. september 2010 gitt bl.a. følgende opplysninger:

«AI Lease AS er et 100 % heleid datterselskap av Subaru AS. Selskapets hovedvirksomhet er utleie av biler til morselskapets landsomfattende forhandlernet. En betydelig del av forhandlerne demonstrasjonsbil beholdning blir utleid via Ai Lease AS».

Denne opplysningen er imidlertid ikke gitt i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, men senere i forbindelse med en avgrenset kontroll for merverdiavgift. Opplysningene har derfor ikke betydning for toårsfristen i denne saken.

Kjerneområdet for Ai Lease er leasingvirksomhet. Ved å ikke gi nærmere informasjon i forbindelse med innsendelsen av selvangivelsen om hvilke leasinggruppe virksomheten fallt inn under, har retten kommet til at Ai Lease har gitt ufullstendige opplysninger. Ai Lease har ikke opplyst at leasingavtalene har vært praktisert slik at bilforhandlerne normalt skal kjøpe de leasede bilene etter relativ kort tid for videresalg til sluttkunde, og til en i utgangspunktet på forhånd fastsatt pris.

Hvem som skal anses som skattemessig eier av bilene er, som retten har kommet til over, ikke opplagt, men helt sentralt for Ai Lease. Det må gjøres en konkret vurdering hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko. Lignings-ABC gir anvisning på 9 ulike typetilfeller/klassifiseringer av hvem som skal anses som skattemessig eier, jf. Lignings-ABC 2009/2010 på side 729 «Leasing» punkt 2.1 til punkt 2.10 (flere av de aktuelle bestemmelsene er sitert over). For Ai Lease må det ha vært helt sentralt for deres økonomiske drift hvilke av typetilfellene leasingvirksomheten deres ble klassifisert under. Ai Lease har likevel ikke gitt slik vesentlig informasjon om sin kjernevirksomhet til skatteetaten, som da ikke har hatt noen foranledning til å vurdere spørsmålet nærmere.

Etter rettens oppfatning hadde Ai Lease en klar og konkret oppfordring til å gi nærmere opplysninger til skatteetaten, særlig ettersom typetilfellene i Lignings-ABCen raskt kunne medføre at Ai Lease ikke ble ansett som skattemessig eier av bilparken. Ettersom den skattemessige behandlingen av leasing i stor grad er utviklet gjennom likningspraksis, må den løsningen Ai Lease valgte fremstått som uklar ved at det var et stort sprik mellom ordlyden i leasingavtalene og praktiseringen av dem. Ai Lease hadde følgelig en klar konkret oppfordring til å gi nærmere opplysninger til skatteetaten ved innlevering av selvangivelsen.

Retten har etter dette kommet til at Ai Lease har ikke gitt alle de opplysninger de burde ha gitt, og frist for endring av likningen blir da 10 år, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a sammenholdt med nr. 1.

Tilleggsskatt

Tilleggsskatt ilegges i de tilfeller skatteyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2.

Det er skattemyndigheten som har bevisbyrden for at lovens vilkår for å legge tilleggsskatt er oppfylt. På bakgrunn av Rt-2008-1409 kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsskatt på 30 prosent er oppfylt.

Som retten har kommet til over, har ikke Ai Lease gitt fullstendige opplysninger til skattemyndigheten ved innlevering av selvangivelsen. Retten viser til drøftelsen over, og har kommet til at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsskatt på 30 prosent er oppfylt. Den løsningen Ai Lease har valgt, men ikke opplyst om i selvangivelsen, har ført til skattemessige fordeler.

Retten har ikke kommet til at det foreligger forhold som medfører at unntaksbestemmelsen i § 10-3 nr. 1 får anvendelse. Ai Lease har vist til at opplysningssvikten anses unnskyldelig på grunn av «annen årsak», og har vist til at de opererte på samme måte som de øvrige aktørene i bransjen. Retten har ikke kommet til at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at de påberopte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten og viser til drøftelsene over. Skatt øst hadde ikke mottatt informasjon om praktiseringen av leasingavtalene, og de hadde ikke tilstrekkelig lett kontrollerbare opplysninger.

Staten ved Skatt Øst blir etter dette å frifinne.

Sakskostnader

Staten ved Skatt Øst har vunnet saken og skal tilkjennes sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet ledd, jf. første ledd.

Retten kan ikke se det foreligger tungtveiende grunner som tilsier å gjøre unntak fra kostnadsansvaret etter § 20-2 tredje ledd.

Statens prosessfullmektig, advokat Tore Skar, har fremmet sakskostnader med 250 810 kroner eks. mva, totalt 313 512,50 kroner inkl. mva.

Ai Lease har ikke fremmet innsigelser mot kravet. Retten skal likevel på selvstendig grunnlag vurdere sakskostnadene, jf. tvisteloven § 20-5 femte ledd. Hovedforhandlingen varte over tre dager. Ai Leases prosessfullmektig, advokat Harald Willumsen, har på sin side krevd 956 087 kroner, hvorav 940 137 kroner utgjør salær.

Advokat Tore Skar har arbeidet med saken etter statens anbudssatser, og retten legger til grunn at dette har gitt et lavere honorarkrav. Retten er av den oppfatning at sakskostnadene anses som «nødvendige kostander ved saken», jf. tvisteloven § 20-5, og tar sakskostnadskravet til følge.

Ai Lease pålegges etter dette å betale Staten v/Skatt øst sakskostnader med 313 512,50 kroner

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er tett beraming, sykdom og stor arbeidsmengde ved tingretten.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Ai Lease AS pålegges å betale staten v/Skatt øst sakskostnader med 313 512, 50 - trehundreogtrentusenfemhundreogtolv100/50 - kroner innen 2 - to- uker fra dommens forkynnelse.

SkN 16-046 Kildeskatt på pensjon – skattemessig bosted etter skatteavtale

Lovstoff: Skatteloven § 2-1.

Oslo tingrett: Dom av 2. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-32762

Dommer: Dommerfullmektig Anders Orerød.

Parter: Ingar Holst (advokat John Christian Elden) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om det i Norge kunne ilegges kildeskatt på norsk pensjon utbetalt til person bosatt i Kina. Avgjørende for spørsmålet var om personen skulle anses bosatt i Norge eller i Kina i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Kina – dersom han måtte anses bosatt i Kina kunne Norge ikke legge kildeskatt. Tingretten kom til at saksøker ikke i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort at han var bosatt i Kina i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Kina. Det var da ikke grunnlag for å oppheve ligningen.

1. Innledning

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 4. august 2014 om fastsetting av 15 % kildeskatt på norske uførepensjoner utbetalt til Ingar Holst i 2010 og 2011. Det rettslige hovedspørsmålet er om Ingar Holst skal anses som skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten er begrenset av skatteavtale mellom Norge og Kina.

2. Framstilling av saken

2.1. Sakens faktiske bakgrunn

Ingar Holst flyttet til Kina i oktober 2002. Han har bodd der siden og er ansett som skattemessig emigrert fra Norge. For inntektsårene 2010 og 2011 mottok Holst uførepensjon fra folketrygden og Statens pensjonskasse.

I e-post av 19. januar 2010 til Skatteetaten ba Ingar Holst om å få endret skattekortet sitt da han mente at det feilaktig var trukket 15 % skatt på utbetalingen av uførepensjonen i januar 2010. Under henvisning til skatteavtalen mellom Norge og Kina oppga han at det ikke var mulig for ham å få bekreftelse på at han var skattemessig bosatt i Kina siden han ikke betalte skatt der. Han forklarte at han ikke kom under «fribeløpet» i Kina og at han følgelig ikke er registrert som skattebetalende innbygger i Kina. Han fremla bostedstillatelse for å dokumentere sin faste tilhørighet.

Skatteetaten fastholdt i e-post av 12. februar 2010 at det kreves årlig dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter at saksøker er skattemessig bosatt i Kina for at skatteplikt på inntekter opptjent i Norge (pensjon) ikke skal beskattes i Norge. Det ble opplyst at Skatteetaten er kjent med at kinesiske skattemyndigheter utsteder Certificate of Residence. Ingar Holst oppga i e-post samme dag at dette er feil, og gjentok at han ikke hadde mulighet til å innhente etterspurt dokumentasjon da han ikke betalte skatt i Kina.

I de påfølgende månedene var det korrespondanse mellom partene, særlig knyttet til spørsmålet om å dokumentere skattemessig bosted. Korrespondansen består hovedsakelig av e-poster og brev mellom saksøker, og senere hans advokat, og skatt Nord.

I e-postkorrespondanse av 20.04.10 ble Holst bl.a. informert om at innsendt dokumentasjon - oppholdstillatelse og bekreftelse på at han eier fast eiendom - ikke oppfylte kravene til dokumentasjon. Han ble bedt om å fremlegge «Certificate of Chinese Fiscal Resident» fra kinesiske myndigheter. Han ble også gjort oppmerksom på at dersom han ikke er registrert hos kinesiske skattemyndigheter, regnes han ikke som skattemessig bosatt i Kina etter skatteavtalen, og vil dermed heller ikke ha krav på skattefritak. Han fikk oversendt et eksemplar av dokumentet «Certificate of Chinese Fiscal Resident».

Ingar Holst fikk ikke frikort for 2010 og 2011 slik han ba om. Skattefritak ble ikke innrømmet fordi det ikke ble fremlagt etterspurt dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter. Pensjon ble fastsatt til kr 240.268 i 2010 og kr 250.876 i 2011, og han ble trukket 15 % kildeskatt av brutto pensjon.

Ingar Holst påklaget ligningene for 2010 og 2011 hhv. den 3. november 2011 og 11. januar 2013. Han klaget på at det var fastsatt kildeskatt av brutto pensjon, og viste bl.a. til at han oppfylte

vilkårene etter skatteavtale mellom Norge og Kina for å skattlegges i Kina, og at Norge iht. skatteavtalen ikke hadde adgang til å skattlegge pensjonsinntekten. Han fremsatte også krav om erstatning på grunn av saksbehandling, som ikke ble tatt til følge ved skattedirektoratets brev av 23.07.12. Pensjonen fra Statens pensjonskasse er ikke omtvistet idet skattyteren er innforstått med at det for denne delen av pensjonsutbetalingene foreligger beskatningsrett for Norge etter skatteavtalen.

Skattekontoret fattet vedtak i saken den 20. juni 2013 der ligningen ble fastholdt. Skattekontoret la til grunn at den dokumentasjonen Holst hadde innsendt ikke oppfylte kravet til dokumentasjon av skattemessig bosted.

Ingar Holst klaget den 28.06.13 til skatteklagenemda. Innsyn i skattekontorets innstilling ble sendt 04.06.14, og Holst fremsatte bemerkninger i tilsvarende av 30.06.14.

Skatteklagenemda kom i vedtak av 4.08.2014 til samme resultat som skattekontoret. Ligningen for 2010 og 2011 ble fastholdt, og vedtak om å ilegge kildeskatt på 15 % ble opprettholdt. Det hitsettes følgende fra vedtakets punkt om oppsummering:

«Skattekontoret legger til grunn at skattyteren er skattepliktig til Norge for sin pensjon utbetalt av Nav etter internrettslige regler og at skatteplikten ikke begrenses etter skatteavtalen, fordi han ikke har dokumentert at han er skattemessig bosatt i Kina. Ut ifra dette fastsettes det 15 % kildeskatt av brutto pensjon for 2010 og 2011.»

Ingar Holst har også påklaget ligningsvedtakene fra 2012 og 2013 med samme begrunnelse. Klagen for disse årene er etter det opplyste stillet i bero i påvente av utfallet av denne sak.

2.2. Domstolsbehandlingen

Den 20.02.15 innga advokat John Christian Elden på vegne av Ingar Holst stevning til Oslo tingrett med påstand om at ligningen for 2010 og 2011 oppheves og at Holst ved ny ligning anses skattemessig bosatt i Kina.

Den 15.03.15 innga advokat Arne Haavind på vegne av Staten v/Skatt nord tilsvarende med påstand om frifinnelse. Etter statens syn er klagenemndas vedtak ikke beheftet med feil som kan medføre opphevelse.

Planleggingsmøte ble avholdt 09.06.15. Partene har senere inngitt prosesskriv og sluttinnlegg.

Hovedforhandling ble avholdt 21.09.15. Til stede var partenes prosessfullmektiger, samt seniorskattejurist Franch Robert Christensen som møtte som partsrepresentant for staten. Det var på forhånd avklart at det ikke var nødvendig for sakens opplysning at Ingar Holst avga partsforklaring. Statens partsrepresentant avga heller forklaring. Under hovedforhandlingen ble det foretatt dokumentasjon av skriftlige dokumentbevis slik som fremgår av rettsboken.

3. Ingar Holsts påstand og påstandsgrunnlag

3.1. Påstand

Advokat Elden har på vegne av Ingar Holst lagt ned slik påstand:

1. Ligningen for 2010 og 2011 oppheves. Ved ny ligning anses Ingar Holst skattemessig bosatt i Kina.
2. Staten v/Skatt nord dømmes til å betale sakens omkostninger med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

3.2. Påstandsgrunnlag og anførsler

Advokat Elden har faktisk og rettslig anført følgende som grunnlag for påstanden:

Det gjøres gjeldende at skatteklagenemndas vedtak av 4. august 2014, hvor det fastslås at Ingar Holst for inntektsårene 2010 og 2011 er skattepliktig til Norge for sin pensjon, bygger på feil rettsanvendelse og må oppheves.

Det er på det rene at saksøker emigrerte til Kina i 2002 og at skatteplikten til Norge opphørte i 2005. Selv om man er emigrert, kan imidlertid skatteplikten til Norge for norsk pensjon bestå, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, med mindre den er begrenset av skatteavtale med bostedsstat. I Norges skatteavtale med Kina fra 1986 fremgår det i artikkel 18 at grunnpensjon, tilleggspensjon fra privat tjeneste og/eller næringsvirksomhet, samt annen privat pensjon/livrenter som utbetales fra Norge til person som er bosatt i Kina, bare skal skattlegges i Kina.

Det må legges til grunn at Ingar Holst er skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten etter skatteloven § 2-3 fjerde ledd begrenses av skatteavtalen. Det er enighet om at den offentlig opptjente tilleggspensjonen som han oppbeholder skal beskattes i Norge, jf. artikkel 19 nr 2 bokstav a. Det er den pensjon som utbetales fra Norge og som ikke faller inn under bestemmelsen i artikkel 19 nr 2 bokstav a, som skal fritas for skatt i Norge etter artikkel 18.

Det følger av utgangspunktet i skatteavtalens artikkel 4 nr. 1 at det er den kontraherende stats lovgivning som skal legges til grunn for å vurdere en persons skattemessige bosted, herunder på bakgrunn av domisil, bopel, sete for styre eller hovedkontor eller ethvert lignende kriterium.

Det er det mest sannsynlige faktum må legges til grunn ved vurderingen av skattemessig bosted. Det vises til Rt-2009-1577 hva gjelder vurderingen av hva som er sannsynliggjort. At det foreligger forvaltningsmessige retningslinjer bl.a. i Lignings-ABC som tilsier hva som skal være alminnelig godtatt dokumentasjon ved ligningen, fratar ikke ligningsmyndighetene ansvaret for å vurdere de faktiske og konkrete forholdene i saken, herunder om de kravene som stilles i det hele tatt er oppnåelige. Ligningsmyndighetene skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn ved vurdering av skattemessig bosted og det må foretas en konkret vurdering. Det må også være klart for skattyter hvilken skatteplikt som gjelder, jf. Rt-1990-1293.

Skatt nord v/skatteklagenemnda har ikke foretatt noen selvstendig vurdering av om vilkårene i skatteavtalen er oppfylt. Det er kun lagt vekt på at saksøker ikke har klart å anskaffe «Certificate of Chinese Fiscal Resident», et dokument som saksøker ikke har mulighet til å fremskaffe siden han ikke er i skatteposisjon i Kina. Det fremgår av kinesisk lovgivning at en utenlandsk person, bosatt i Kina, og som mottar pensjon, ikke er skattepliktig for dette til Kina. Det er da heller ikke er mulig å få bekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter om skattemessig bosted i form av et slikt dokument. Saksøkte har etter kontakt med norske utenriksmyndigheter i Kina heller ikke maktet å fremskaffe slikt dokument.

Det forhold at skattereglene i Kina medfører at saksøker faktisk ikke er i skatteposisjon der, på grunn av for lav inntekt, kan ikke endre dette. Terskelen for å motta offentlige velferdsgoder er vesensforskjellige, og Kina har som følge av dette høyere «frikort» enn Norge før skatteinnbetaling innkreves. Skattemyndighetene tar feil rettslig utgangspunkt når man uten nærmere vurdering av de faktiske forhold, legger til grunn at det eksisterer et absolutt krav om dokumentasjon fra skattemyndighetene i det annet land om skattemessig bosted, også når skattyter ikke er skattepliktig til landet. Det er de reelle forhold som skal legges til grunn for vurderingen av skattemessig bosted når det ikke er mulig å skaffe den dokumentasjon som norske skattemyndigheter krever. Formålet og begrunnelsen for å innføre kildeskatt, herunder å sikre uthuling og likebehandling, er ikke til stede i denne saken. På bakgrunn av bevisførselen må det legges til grunn at saksøker anses skattemessig bosatt i Kina.

4. Staten v/Skatt nords påstand og påstandsgrunnlag

4.1. Påstand

Advokat Haavind har på vegne av staten v/Skatt nord lagt ned slik påstand:

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

4.2. Påstandsgrunnlag og anførsler

Advokat Haavind har faktisk og rettslig anført følgende som grunnlag for påstanden:

Det gjøres gjeldende at skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014 ikke er beheftet med feil som kan medføre opphevelse. Skatteklagenemda har korrekt lagt til grunn at Holst for inntektsårene 2010 og 2011 var skattepliktig til Norge for utbetalt pensjon etter norsk intern rett, og at skatteplikten ikke var begrenset av skatteavtale mellom Norge og Kina da det ikke var dokumentert at Holst var skattemessig bosatt i Kina. Følgelig ble det korrekt fastsatt 15 % kildeskatt på brutto pensjon for inntektsårene 2010 og 2011.

Det vises til skatteloven § 2-3 fjerde ledd hvor det fremgår at den type pensjon saken gjelder er skattepliktig til Norge etter norsk intern skattelov. Skatteplikten kan begrenses ved skatteavtaler inngått mellom Norge og andre land, og i Norges skatteavtale med Kina er det i artikkel 18 bestemt - med visse forbehold - at pensjoner som utbetales til «en person bosatt» i Kina bare kan skattlegges der. Det følger videre av skatteavtalens artikkel 4 nr. 1 at en person bosatt i Kina er en person «som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel mv.» Et avgjørende vilkår for å bli ansett som bosatt i Kina etter skatteavtalen er således at skattyter er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov; det er den skattemessige vurderingen av om personen er bosatt som er avgjørende.

Det anføres at Holst ikke på tilstrekkelig vis har dokumentert overfor norske skattemyndigheter at han er skattemessig bosatt i Kina. Det er skattyter selv som må påvise at han er bosatt i Kina, og at dette må gjøres ved å fremlegge nødvendig dokumentasjon.

Det vises til Lignings-ABC 2010/2011 side 1232 der det fremgår at skattyter hvert år må sannsynliggjøre at han er bosatt i den annen stat etter artikkel 4 nr. 1, og at en bekreftelse fra skattemyndighetene i oppholdslandet i de aller fleste tilfeller vil være tilstrekkelig for å

sannsynliggjøre skattemessig bosted. Det vises videre til uttalelse fra Finansdepartementet av 25. november 2005 vedrørende skatteavtalen artikkel 4 nr. 1 hvor det fremgår at bostedsbekreftelse fra den annen stat må: (1) være i original og utstedt av den myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette, (2) særskilt angi hvilken tidsperiode den gjelder for, og (3) eksplisitt vise til skatteavtalen mellom Norge og den annen stat.

Ingar Holst har verken fremlagt erklæring eller annen form for dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. I Kina heter dette dokumentet «Certificate of Chinese Fiscal Resident». I nærværende sak har skattekontoret ikke mottatt slikt dokument. Kontoret har heller ikke mottatt annen informasjon fra kinesiske skattemyndigheter i anledning saken. Det er ikke tilstrekkelig til å bli ansett som skattemessig bosatt i Kina at Holst har fremlagt dokumentasjon på oppholdstillatelse og dokumentasjon på at han eier bolig der.

Dermed er et nødvendig vilkår i skatteavtalens artikkel 18 for at Norge skal frafalle den beskatning som følger av norsk intern skattelov, ikke oppfylt. Den norske kildebeskatningen må følgelig opprettholdes. Etter dette skal ikke Holst anses skattemessig bosatt i Kina etter skatteavtalen, og pensjonsutbetalingene er således skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-3 fjerde ledd.

5. Rettens vurdering

Saken gjelder spørsmål om beskatning av pensjon som er utbetalt fra Norge til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, og vurdering av skattemessig bosted, jf. skatteavtalen mellom Norge og Kina artikkel 4, og skatteplikt for pensjon, jf. avtalens artikkel 18 og artikkel 19 nr. 2.

Retten skal ta stilling til om Ingar Holsts ligning for 2010 og 2011 skal oppheves, og om han ved ny ligning skal anses skattemessig bosatt i Kina. Det påstevnede vedtaket er skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014 om ligningsvedtak for 2010 og 2011. Nemda la til grunn at Ingar Holst var skattepliktig til Norge etter norsk intern skatterett for uførepensjon utbetalt fra Norge og at skatteplikten ikke er begrenset av skatteavtale mellom Norge og Kina fordi det ikke var dokumentert at Holst var skattemessig bosatt i Kina. Det sentrale spørsmålet er om Ingar Holst skal anses som skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten er begrenset av skatteavtalen. I så fall bygger skatteklagenemdas vedtak på feil rettsanvendelse og skal oppheves.

Det generelle rettslige utgangspunktet er at enhver som er bosatt i riket plikter å svare skatt, jf. skatteloven § 2-1 første ledd. Det følger videre av skatteloven § 2-3 fjerde ledd at en person, som ikke har skatteplikt etter skatteloven § 2-1 (dvs. person som ikke anses bosatt i riket), likevel plikter til å svare skatt av pensjon mv som er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1, jf. §§ 5-40 til 5-42. Denne bestemmelsen omfatter således i utgangspunktet alle som er skattemessig emigrert fra Norge og som samtidig mottar pensjon fra Norge. Reglene om norsk beskatning av visse pensjons- og trygdeytelser til personer som ikke bor i Norge ble innført med virkning fra inntektsåret 2010.

Det er på det rene og ikke omtvistet at den type pensjon saken gjelder - den pensjonen Holst fikk utbetalt fra NAV i 2010 og 2011 - er skattepliktig til Norge etter norsk intern skattelov, uavhengig av skattyters bosted, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, jf. § 5-1.

Utgangspunktet er således at Ingar Holst er skattepliktig til Norge etter norsk internrettslige regler for den type pensjon saken gjelder. Dette innebærer at det fastsettes kildeskatt på 15 % av brutto pensjon som utbetales fra Norge, jf. Stortingets skattevedtak for 2010 og 2011 § 3-5 fjerde ledd.

Det er videre på det rene og heller ikke omtvistet at skatteplikten til Norge kan begrenses eller bortfalle helt i medhold av skatteavtale inngått mellom Norge og skattyterens bostedsstat. Norge og Kina har ved avtale som trådte i kraft 21. desember 1986 (TRA-1986-02-25-1) inngått en slik skatteavtale. Avtalens fullstendige tittel er: «Overenskomst mellom Norge og Kina til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue».

Av skatteavtalens artikkel 1 fremgår det at overenskomsten får anvendelse på «personer som er bosatt i en eller begge de kontraherende stater». Det er ubestridt at Ingar Holst flyttet til Kina i oktober 2002, at han har bodd der siden og at anses som skattemessig emigrert fra Norge.

Retten bemerker så at samlet brutto pensjon i 2010 og 2011 utgjorde hhv. 240 268 og 250 876 kroner, jf. fremlagt skatteoppgjør for 2010 og 2011.

Det er på det rene og heller ikke omtvistet at den offentlig opptjente tilleggspensjonen som Holst oppebærer skal beskattes i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 19 nr 2 bokstav a.

Det er den pensjonen som utbetales fra Norge og som ikke faller inn under bestemmelsen i artikkel 19 nr 2 bokstav a, som eventuelt skal fritas for skatt i Norge etter artikkel 18. Skatteavtalens artikkel 18 lyder slik:

«Med forbehold av bestemmelsen i punkt 2 i artikkel 19, skal pensjoner og annen lignende godtgjørelse, som utbetales til en person bosatt i en kontraherende stat bare kunne skattlegges i denne kontraherende stat.»

Bestemmelsen fastslår at det bare er pensjoner som utbetales til en person «bosatt» i Kina som kan skattlegges der. Spørsmålet er om Ingar Holst skal anses som «en person bosatt» i Kina. Som det fremgår av partenes påstandsgrunnlag og anførsler ovenfor, er det uenighet om Ingar Holst skal anses skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten er begrenset av artikkel 18.

Retten viser til artikkel 4 i skatteavtalen. Artikkelen har overskrift «Skattemessig bopel», og artikkelens nr. 1 lyder slik:

«I denne overenskomst betyr uttrykket «person bosatt i en kontraherende stat» enhver person som i henhold til lovgivningen i denne kontraherende stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel, sete for styre eller hovedkontor eller ethvert annet lignende kriterium.»

Som det fremgår av artikkelen betyr uttrykket «person bosatt» en person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel mv. Slik retten forstår

det er det den skattemessige vurderingen av om personen er bosatt som er avgjørende. Etter rettens syn er det således skatteplikten til Kina etter kinesisk intern skattelov som er avgjørende for å bli ansett som bosatt i Kina etter artikkel 4.

Fra saksøkers side er det gjort gjeldende at det er det mest sannsynlige faktum som må legges til grunn ved vurderingen av skattemessig bosted. Saksøker har påpekt at ligningsmyndighetene har ansvaret for å vurdere de faktiske og konkrete forholdene i saken, og det må foretas en konkret vurdering. Det er anført at Holst ikke er skattepliktig for pensjonen han mottar i Kina, og at det ikke er mulig å få bekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter om skattemessig bosted siden han ikke er i skatteposisjon der. Slik saksøker ser det må det legges til grunn som sannsynliggjort at Holst anses skattemessig bosatt i Kina.

Saksøkte har gjort gjeldende at Holst selv må godtgjøre overfor norske skattemyndigheter ved dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter at han oppfyller vilkåret om å være skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Etter saksøktes syn oppfyller den fremlagte dokumentasjonen ikke kravene til dokumentasjonen som kreves for å legge til grunn at han er skattemessig bosatt i Kina i henhold til skatteavtalen med Norge.

Retten vil først trekke frem at det etter ligningsloven § 4-1 er skattyters plikt å klargjøre det faktiske grunnlaget for den aktuelle ligningen. Det fremgår videre av ligningsloven § 4-3, jf. § 4-2 nr. 1, at relevante opplysninger skal framlegges ved selvangivelsen.

Retten vil for det andre trekke frem norsk forvaltningsmessig skattepraksis. Det framgår av skattepraksis i forvaltningen at det tillegges skattyteren å sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i et annet land. Det vises først til Finansdepartementets uttalelse av 25.11.2005 (UTV-2005-1396) som gjaldt dobbelt bosted og kravet til dokumentasjon. Det hitsettes følgende:

«For at norske skattemyndigheter skal kunne foreta en vurdering etter artikkel 4 punkt 2 i skatteavtalen, må de være sikre på at betingelsene etter artikkel 4 punkt 1 er oppfylt. Skattyteren må derfor dokumentere at det foreligger skatteavtalemessig bosted etter avtalen også i den annen stat, og at det som følge av det doble bostedet har eller vil oppstå en dobbeltbeskatning i strid med skatteavtalen.

Det er et minimumskrav at skattyteren legger fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) fra den annen stat. Bekreftelsen må være i original og være utstedt av den myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette. Den må særskilt angi hvilken tidsperiode den gjelder for. Bekreftelser som angir at en skattyter vil bli bosatt på et tidspunkt som ligger fremover i tid eller at en skattyter vil bli bosatt dersom visse betingelser er oppfylt, aksepteres ikke. Det må legges fram en ny bekreftelse for norske ligningsmyndigheter for hvert inntektsår man påberoper seg skatteavtalemessig bosted i den annen stat.

Bekreftelsen må eksplisitt vise til skatteavtalen mellom Norge og den annen stat. Det er uten betydning om det særskilt vises til artikkel 4 eller om det bare generelt vises til skatteavtalen, så lenge det tydelig fremgår av teksten at bekreftelsen gjelder bosted etter avtalen.»

Uttalelsen ble gitt til et selskap og gjaldt en tilsvarende artikkel som artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Kina. Som det fremgår av uttalelsen er det et minimumskrav at skattyteren

legger fram en original bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) fra den annen stats myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette, slik at ligningsmyndighetene kan vurdere om en skattyter kan anses bosatt i et annet land etter skatteavtalen. Selv om den konkrete uttalelsen gjelder et annet forhold, har uttalelsen og kravene til redegjørelse etter rettens syn overføringsverdi til denne saken.

Retten viser videre til Lignings-ABC 2005 side 1173, hvor det heter:

«En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år kunne fremlegge bekreftelse fra kompetent myndighet i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene foran, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen. Hvis skattyter på ligningsmyndighetenes anmodning ikke fremlegger slik bekreftelse, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.»

Retten viser også til Lignings-ABC 2010/2011. Fra side 1232 hitsettes følgende:

«En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må hvert år sannsynliggjøre at han er bosatt der etter skatteavtalens art. 4.1 nr.1. En bekreftelse utstedt av skattemyndighetene i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen (Certificate of Residence) vil i de aller fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter art. 4 nr. 1. Bekreftelsen må være i original, angi for hvilken tidsperiode den gjelder for, og vise til skatteavtalen med Norge.»

Retten viser videre til Skattedirektoratets brev av 6.05.2014 til Sivilombudsmannen vedrørende krav til dokumentasjon for skattemessig bosted. Selv om brevet gjelder bosettelse i Spania, har det etter rettens syn overføringsverdi til denne saken hva gjelder dokumentasjonskravet. Retten viser særlig til brevets avsluttende avsnitt, som lyder slik:

«Som det fremgår ovenfor, er skattemyndighetenes krav til dokumentasjon tilpasset slik at kildeskattепенсионистene kan få helt eller delvis skattefritak etter bestemmelsene i skatteavtalene, ved ordinær likning. Personer som nylig har flyttet til et land, vil kunne ha vanskelig for å fremskaffe dokumentasjon før den norske likningen er avsluttet, når skattemyndighetene i tilflyttingslandet først vurderer skattemessig bosted ved likningen. Spanske skattemyndigheter har imidlertid opplyst at personer som flytter til Spania, kan få vurdert skattemessig bosted før likningen slik at de kan få utstedt en bostedsbekreftelse før de er linket i Spania for innflyttingsåret. Dermed vil også denne gruppen kunne fremlegge en bostedsbekreftelse sammen med den norske selvangivelsen.

Det er Skattedirektoratets oppfatning at dagens dokumentasjonskrav for kildeskattепенсионистene i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til at skattyter skal kunne innhente den nødvendige dokumentasjonen i tide.»

Etter dette forstår retten den forvaltningsmessige skattepraksisen slik at hvorvidt skattyter oppfyller vilkåret om å være skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov, må godtgjøres overfor norske skattemyndigheter av skattyter selv ved dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter. Begrunnelsen for at norske skattemyndigheter har etablert og lagt til grunn en

praksis hvor skattyteren, i forbindelse med ligningen for det enkelte år, må legge frem bostedsbekreftelse, er slik retten forstår det at den endelige skatteplikten årlig avgjøres i forbindelse med selvangivelsen for det enkelte år, og ikke for fremtiden.

Det er på det rene at bostedsbekreftelsen i Kina betegnes som «Certificate of Chinese Fiscal Resident». Dette er kinesiske skattemyndigheters bekreftelse for at skattyteren har skattemessig bosted i Kina. Retten vil her vise til e-post av 12.02.10 fra Skatt Nord til Holst, og e-post av 20.04.10 fra Skatteetaten til Holst hvor det ble oversendt et eksempel på et slikt dokument som kan godtas. I sistnevnte e-post ble Holst også opplyst at skattemessig bosatt betyr «at det kan bekreftes et avklart forhold til de oppholdslandets skattemyndigheter - ikke nødvendigvis at du faktisk betaler skatt til oppholdslandet», og at dokumentasjon skal «foreligge årlig for å bekrefte hvilket land oppholdet er i de enkelte år».

Retten vil for det tredje trekke frem norsk rettspraksis som etter rettens syn underbygger forvaltningspraksisen som tillegger skattyteren å sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i et annet land. Retten viser her til Rt-2009-1577 («Stolt-Nielsen») hvor et sentralt tema var hvilket krav til dokumentasjon som må oppstilles for å ta stilling til skattemessig bosted. Saken for Høyesterett gjaldt spørsmål om en nordmann var skattemessig bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Høyesterett kom bl.a. til at en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at han hadde bosted i Storbritannia, var tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at han hadde skattemessig bosted i Storbritannia. Høyesterett viste til enkelte rettslige utgangspunkter i avsnitt 44-45, som lyder slik:

«Etter ligningsloven § 4-1 er det skattyters plikt å klargjøre det faktiske grunnlaget for ligningen. De relevante opplysninger skal framlegges ved selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-3, jf. § 4-2 nr. 1. I tillegg kan ligningsmyndighetene etter lovens § 4-8 oppfordre den skattepliktige «til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt, ...». I merknadene til bestemmelsen i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) heter det:

«Forslaget innebærer imidlertid ikke slik som Lovutvalgets utkast noen plikt til å gi opplysninger som har til følge at den som skal gi opplysningene kan pådra seg straffansvar om han ikke etterkommer oppfordringen. Etter departementets mening bør reaksjonene i disse tilfelle begrense seg til det rettstap som kan bli følgen av at opplysningene ikke blir gitt, for eksempel at fradrag for gjeld eller utgifter kan bli nektet fordi det ikke foreligger tilstrekkelig sannsynliggjøring av fradrag retten eller at rett til å få klage behandlet faller bort etter § 9-2 nr. 7b.»

Av det siterte følger at det er tale om en sannsynliggjøring av faktum, det vil si at det er det faktum som er mest sannsynlig som skal legges til grunn. En oppfordring om dokumentasjon som ikke etterkommes, kan imidlertid etterlate en uklarhet i faktabildet som vil kunne gå ut over skattyteren. Av betydning for virkningen av at en oppfordring ikke etterkommes, er ligningsmyndighetenes behov for oppklaring sammenholdt med skattyters mulighet til å gi dokumentasjon. Jeg viser om dette til Rt-1995-124 Schlumberger, se særlig side 131.»

Retten viser videre til avsnitt 47-49, som lyder slik:

«Jeg ser først på kravet om at han skulle ha framlagt en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at han ble ansett som bosatt i Storbritannia i henhold til skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. Som jeg redegjorde for innledningsvis, ble det, etter at søksmålet var reist, men før hovedforhandlingen i tingretten, ved prosesskrift 7. september 2007 framlagt en erklæring datert 4. september 2007 fra britiske skattemyndigheter.

[...]

I Lignings-ABC 2005, side 1173, er dokumentasjonskravet formulert på følgende måte:

«En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år kunne fremlegge bekreftelse fra kompetent myndighet i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene foran, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen. Hvis skattyter på ligningsmyndighetenes anmodning ikke fremlegger slik bekreftelse, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.»

Erklæringen 4. september 2007 viser til hele perioden samlet fra 17. april 2002 til dens utstedelse og ikke spesifikt til ligningsåret 2005, slik Lignings-ABCen gir anvisning på. Dette kan - slik denne saken ligger an - ikke være avgjørende. Det samme gjelder formuleringen «to the best of their knowledge», som jeg mer oppfatter som en frase enn som et reelt forbehold. Staten har heller ikke lagt fram noe eksempel på erklæringer som på dette punkt avviker fra tilsvarende erklæringer fra andre skattytere. Etter min mening tilfredsstillende erklæringen de krav som følger av Lignings-ABC 2005. Den ble da også ansett tilfredsstillende i statens prosesskrift 9. juni 2008 til Borgarting lagmannsrett.»

Retten ser det slik at Høyesterett i sin avgjørelse har lagt til grunn norske skattemyndigheters forvaltningsmessige praksis med krav om at skatteyter må sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i det aktuelle landet ved fremleggelse av bostedsbekreftelse. Retten viser også til Nord-Troms tingrett dom av 11.04.2013, som etter rettens syn også underbygger norsk skatterettslig forvaltningsmessig praksis, slik den fremkommer i bl.a. Lignings-ABC som nevnt ovenfor.

Retten bemerker så at Holst ikke har fremlagt dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter. Det Holst har fremlagt som dokumentasjon på bosted er særlig kopi av passet med «Residence Permit for Foreigner in the People's Republic of China» og «Shanghai Certificate of Real Estate Ownership».

Retten påpeker at den fremlagte dokumentasjonen ikke viser hvilken skattemessig status han har i Kina. Selv om det er ubestridt at Holst ikke har vært skattemessig bosatt i Norge i den aktuelle perioden, og at han faktisk har bodd og bor i Kina, er dette og den fremlagte dokumentasjonen ikke tilstrekkelig til at han også er skattemessig bosatt i Kina, dvs. om han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Retten vil understreke at det med uttrykket bosatt i artikkel 18, menes skattemessig bosatt, jf. ovenfor om presiseringen av begrepet i artikkel 4 nr. 1. Presiseringen av uttrykket bosatt betyr at for å unngå norsk skatteplikt til fordel for Kina i henhold til skatteavtalen, må Holst ikke bare være fysisk bosatt i Kina, men også ha sin skatteplikt til Kina. Fordi denne skatteplikten kan endres fra år til år, er det slik retten ser det

nødvendig at han årlig sannsynliggjør sin korrekte skattemessige stilling ved årlig fremleggelse av bostedsbekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter i anledning likningen, slik norsk forvaltningsmessig skattepraksis gir uttrykk for.

På bakgrunn av bevisførselen i saken finner retten etter en konkret vurdering at skattyter ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort at han hadde skattemessig bosted i Kina for ligningsårene 2010 og 2011. Retten viser særlig til at det som nevnt ikke foreligger dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at Holst er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skatteloven som bosatt der. Skattyter har ikke fremlagt bostedsbekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter («Certificate of Chinese Fiscal Resident») eller annen form for dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Under henvisning til rettspraksis og norske skattemyndigheters forvaltningsmessige praksis legger retten til grunn at skattyter må sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i Kina ved fremleggelse av slik dokumentasjon. Skattekontoret har ikke mottatt bostedsbekreftelse, eller annen informasjon fra kinesiske skattemyndigheter, og det er heller ikke fremlagt senere under klagebehandlingen eller domstolsbehandlingen.

Saksøker har anført at han ikke kan få slik dokumentasjon da han ikke er i en skatteposisjon i Kina og at skattemyndighetene må bistå med å innhente dokumentasjon når han selv ikke kan anskaffe det. Det er bl.a. vist til at finansminister Sigbjørn Johnsen har lovet at myndighetene skal bistå med dette.

Retten vil først påpeke at formålet med reglene om kildeskatt på pensjon er å sikre det norske skattefundamentet mot urimelig uthuling og hindre skattetilpasning i forbindelse med internasjonaliseringen av arbeidsmarkedet, privat pensjonssparing og pensjonsmottakers valg av bosted. Finansdepartementet har uttalt at en intern hjemmel om kildeskatt på pensjoner legger til rette for en rimelig fordeling av skattefundamentet gjennom skatteavtale mellom bostedsstaten og kildestaten, jf. høringsnotat om kildeskatt på pensjons publisert 22.01.08.

Etter bevisførselen finner retten det ikke godtgjort at kinesiske skattemyndigheter ikke utsteder slik dokumentasjon. Retten har sett hen til at Ingar Holst har forklart at han ikke kan få slik dokumentasjon da han ikke er i en skatteposisjon i Kina og at han har gjort flere forsøk på å få slik dokumentasjon. Det vises særlig til Holst sin e-post av 22.04.2010 om hans fremstøt overfor skattemyndighetene i Shanghai. Som det der fremgår har han bl.a. vært i kontakt med en dørvakt, resepsjonist og saksbehandler, uten at han fikk utstedt etterspurt bekreftelse.

Etter rettens oppfatning er dette ikke tilstrekkelig for å dokumentere sin skatteplikt til Kina. Slik retten ser det må det forventes ytterligere forsøk på å få klarlagt sin skattemessige situasjon i Kina. Selv om Holst har oppgitt at han ikke har mulighet til å fremskaffe bekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter, fremstår det ikke som sannsynliggjort at det ikke er oppnåelig å fremskaffe dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Retten viser til skattekontorets e-post av 12.02.10 til Holst, hvor det bl.a. fremkommer at Skattedirektoratet har bekreftet at bostedsbekreftelse utskrives av kinesiske skattemyndigheter. Det vises også til skatteetatens e-post av 20.04.10, hvor et eksempel på et slikt dokument som kan godtas, ble oversendt til Holst. Retten er videre av den oppfatning at det er uten avgjørende betydning for hva andre institusjoner, herunder ansatte i den norske ambassaden, måtte ha uttalt om utstedelse av slik dokumentasjon og skatteplikt til Kina.

Retten kan videre ikke se at norske skattemyndigheter har plikt til å bistå i forhold til innhenting av etterspurt dokumentasjon. Etter rettens syn er det skattyteren som har dette ansvaret. Det vises til det som er hitsatt ovenfor, særlig fra Rt-2009-1577 og Lignings-ABC. Etter rettens syn er det skattyteren som har ansvaret for å sannsynliggjøre at han har skattemessig bosted i Kina. Retten påpeker at i anledning av denne saken har bl.a. Skattedirektoratet vært i kontakt med den kinesiske ambassaden i Oslo, uten at denne har bidratt til å skaffe dokumentasjon vedrørende skattemessig bosted. Etter rettens syn medfører ikke dette at ansvaret som påligger skattyteren til å innhente dokumentasjon av den grunn bortfaller.

Retten finner at den fremlagte dokumentasjonen og opplysningene ikke oppfyller kravene til dokumentasjonen som kreves for å legge til grunn som sannsynliggjort at han er skattemessig bosatt i Kina i henhold til skatteavtalen med Norge.

6. Konklusjon

Retten er etter dette kommet til at saksøker ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort at han hadde skattemessig bosted i Kina for ligningsårene 2010 og 2011. Retten kan etter dette ikke se at et nødvendig vilkår for at Norge skal frafalle den beskatning av pensjonen som følger av norsk intern skattelov er til stede. Retten finner da at Ingar Holst er skattepliktig til Norge for sin pensjon utbetalt av NAV etter internrettslige regler og at skatteplikten ikke begrenses etter skatteavtalen, fordi han ikke har sannsynliggjort at han er skattemessig bosatt i Kina etter skatteavtalen. Det er dermed ikke grunnlag for opphevelse av ligningen for 2010 og 2011.

Etter rettens vurdering bygger ikke skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014 på feil rettsanvendelse slik at det må oppheves. Vedtaket opprettholdes og staten v/Skatt nord frifinnes.

7. Sakskostnader

Staten v/Skatt nord har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Sakskostnadene skal dekke alle «partens nødvendige kostnader ved saken som ikke særlige regler gir grunnlag for å unnta», jf. tvisteloven § 20-5 første ledd første punktum.

Tvisteloven § 20-2 tredje ledd første punktum bestemmer at den tapende part helt eller delvis kan fritas fra sakskostnadsansvar «hvis tungtveiende grunner gjør det rimelig». Det fremgår av lovens forarbeider og rettspraksis at vilkåret er strengt. Etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd andre punktum bokstav c skal det ved vurderingen blant annet «legges særlig vekt» på om saken er av «velferdsmessig betydning og styrkeforholdet partene imellom tilsier slikt fritak».

Retten finner etter en totalvurdering at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritas saksøker helt fra sakskostnadsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Retten har lagt særlig vekt på at saken er av velferdsmessig betydning for saksøker og at styrkeforholdet mellom partene etter rettens syn tilsier et fritak, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd andre punktum bokstav c. På denne bakgrunn tilkjennes ikke sakskostnader.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt nord frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

SkN 16-047 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd.

Oslo tingrett: Dom av 23. desember 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-54310

Dommer: Tingrettsdommer Elisabeth Wittemann.

Parter: Fagerstad Utvikling AS (advokat Trine Agathe Lorentzen v/advokatfullmektig Georg Smidt Børresen) mot Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om et aksjeselskap hadde fradrag rett for tap på fordring mot datterselskap. Det er som hovedregel fradrag rett for tap på fordring i virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. Spørsmålet i saken var om det var tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og aksjeselskapets egen virksomhet. Tingretten fant at det var slik særlig og nær tilknytning, og ligningen ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 18. desember 2014. Det er spørsmål om rett til fradrag for skattyters tap på fordring mot datterselskap i ligningen for 2008.

Framstilling av saken

Fagerstad Utvikling AS (heretter Fagerstad Utvikling, selskapet eller skattyter) ble stiftet i september 2004. Selskapet driver med erverv, utvikling, utleie, forvaltning og salg av fast eiendom. Fagerstad var morselskap for flere datterselskap. Blant andre Gotaasgården Utvikling AS (heretter Gotaasgården Utvikling). I tillegg inngikk Fagerstad Sæter AS, Hagan Handel AS og deltakerlignet selskap Strømsveien 76 ANS inn i selskapets konsernregnskap for 2008.

GU var, i likhet med de andre datterselskapene, et såkalt single purpose selskap hvis formål var å eie, utvikle og selge eiendom i et prosjekt med 63 leiligheter på Jessheim. I løpet av 2007 ytet FU lån til GU med til sammen 31 655 467 kroner. Beløpet ble lånt ut suksessivt etter hvert som GU hadde behov for finansiering i prosjektet, og fram til GU kunne benytte byggelån i banken. I november 2008 ble 25 millioner kroner av lånet konvertert til aksjekapital i GU gjennom kapitalforhøyelse. Det ble utstedt 25 000 nye aksjer pålydende 1000 kroner. Verdien av aksjene som GU ervervet gjennom konvertering av lånet, ble satt til 20,7 millioner kroner basert på underliggende verdier i eiendomsprosjektet. Verdiene i prosjektet ble nedjustert på grunn av prisnedgang i boligmarkedet i 2008. Differansen mellom konvertert lånebeløp og verdien av aksjene, 4,3 millioner kroner, ble fradragført som tap i selvangivelsen for 2008.

I Skatteetatens brev 21. november 2010 ble FU varslet om at skattekontoret vurderte at det ikke var fradragsrett for tap på fordringen. Det ble begrunnet med at fordringen ikke var tilknyttet virksomheten og at tapet ikke var endelig konstatert. Ligningen for 2008 ble endret i samsvar med varselet i vedtak 23. desember 2010. FU klaget 10. mars 2011 til Skatt øst og fastholdt krav om fradrag for tap på fordring i næring. Skatteetaten sendte 12. mai 2011 sin innstilling til utkast av vedtak til FU, hvor skattekontoret opprettholdt sitt standpunkt. Etter tilsvare fra FU 27. september 2011, traff Skatt øst vedtak 15. oktober 2012 om at tapet ikke er fradragsberettiget. Saken ble brakt inn for rettslig prøving av vedtaket ved stevning 7. mars 2013. Saken ble delt og gjenstand for skriftlig behandling av statens anførsel om at vedtaket var truffet av feil forvaltningsorgan. I Oslo tingretts dom 14. august 2013 fikk Skatt øst medhold i at vedtaket var ugyldig da det var truffet av feil forvaltningsorgan.

Skatteetaten sendte deretter brev 14. mai 2014 til FU med anmodning om ytterligere opplysninger om virksomheten. Brevet ble besvart 1. juni 2014. Utkast til innstilling til skatteklagenemnda ble sendt til FU for innsyn 30. september 2014. FU innga merknader i brev 29. oktober 2014.

Skatteklagenemnda traff vedtak 18. desember 2014 i tråd med skattekontorets innstilling om ikke å innrømme skattyter fradrag for tap på fordring. Begrunnelsen var at tapet ikke ble ansett å være lidt i næring. Tidligere standpunkt om at tapet heller ikke var konstatert, ble ikke fastholdt.

FU brakte vedtaket inn for rettslig prøving ved stevning til Oslo tingrett 26. mars 2015. Staten ved Skatt øst gav tilsvare 21. mai 2015. Hovedforhandling ble holdt 23. og 24. november 2015.

FUs påstand og påstandsgrunnlag

Påstand:

1. Ligningen av Fagerstad Utvikling AS for 2008 oppheves. Ved ny ligning innrømmes Fagerstad utvikling AS fradrag for tap på fordring med kr 4.300.000.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

Påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas vedtak er basert på feil faktum og feil rettsanvendelse.

Det foreligger en slik særlig og nær tilknytning mellom virksomhet og fordring som kreves etter skatteloven § 6-2 andre ledd og Rt-2005-1157 (Commercial Buildings).

FUs virksomhet er ikke begrenset til konsulenttjenester slik skatteklagenemnda har lagt til grunn.

FUs totale virksomhet består i utlån, tjenester og utvikling/salg av eiendom. I tillegg mulighet til suksess-fee fra NorgesGruppen. Aksjene i GU må anses eide i næring og i bruk i FUs virksomhet. Eiendomsprosjektene er skilt ut i egne selskaper og FU driver prosjektene i datterselskapene gjennom egne ansatte og utlån etter løpende finansieringsbehov. FU driver også egen eiendomsvirksomhet gjennom Strømsveien 76 ANS. Det foreligger en sterk integrasjon med GU som ikke har egne ansatte. Tjenesteyting, finansiering og utvikling gjennom GU henger sammen med FUs virksomhet. Virksomheten er organisert på tilsvarende måte som i Commercial Buildings-dommen og den skatterettslige løsningen må være tilsvarende for Fagerstad Utvikling.

Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

Påstand:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader

Påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas rettsanvendelse og bevisvurdering er riktig. Vedtaket er gyldig.

Fradrag for tap etter skatteloven § 6-2 andre ledd forutsetter en særlig og nær tilknytning til skattyters virksomhet. Utgangspunktet er at lån mellom konsernselskaper ikke regnes som fordring i virksomhet. Unntaket som er oppstilt i rettspraksis stiller strenge krav til konkret tilknytning til kreditors næringsvirksomhet.

FU er et holdingsselskap og det er ikke virksomhet å være aksjonær, heller ikke å sitte i styret i datterselskap. FUs virksomhet er salg av konsulenttjenester. Denne virksomheten har ingen særlig og nær tilknytning til fordringen og GUs virksomhet.

Formålet med fordringen har ikke vært å styrke Fus egen konsulentvirksomhet. Formålet har vært å styrke GUs evne til å gjennomføre eiendomsprosjektet og dermed sikre sin aksjepost. Dette er ikke tilstrekkelig for å oppnå fradrag.

Det foreligger heller ikke en slik sterk integrasjon mellom FU og GU som i Commercial Buildings-saken. I den grad det kan utledes et alternativt vilkår om sterk integrasjon av dommen, er det i så fall i typiske ventureselskaper. Ut over dette må dommen tolkes innskrenkende i lys av Rt-2008-145 (Norsk Struts), slik at sterkt integrasjon er en form for anvendelse av det «klassiske» vilkåret om at formålet med fordringen har vært å styrke kreditors egen virksomhet. FUs bidrag til ledelse og drift av GU var gjennom å yte fakturerte tjenester og som deltaker i styret, hvilket ikke er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret.

Rettens vurdering

Etter skatteloven § 6-2 andre ledd slik den lød per ligningsåret 2008 kunne skattyter etter nærmere vilkår kreve fradrag for tap på utestående fordringer. I § 6-2 stod det:

- (1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

Skatteloven § 6-2 ble endret i 2011 slik at det ikke lenger er fradragsrett for tap på fordringer mellom nærstående (konsern) jf. unntaksbestemmelsen i skatteloven § 6-2 tredje ledd.

Det er ikke omtvistet at det foreligger et endelig konstatert tap på utestående fordring eller at FU driver virksomhet. Dette har vært et tvistetema under ligningsbehandlingen uten at det er nødvendig for retten å gå nærmere inn på historikken knyttet til dette.

Spørsmålet i saken er om det er tilstrekkelig sammenheng mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet. I tilknytning til dette er det uenighet om hva slags type virksomhet FU driver.

Det følger av rettspraksis at det stilles strenge krav til tilknytningen slik at det må være en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyters virksomhet, for å innrømme fradrag for tap på fordring. I Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) avsnitt 47 og 48 er historikken og rettspraksis oppsummert slik for så vidt gjelder det tilsvarende vilkåret for at aksjer skulle anses eiet i næring:

Jeg tar etter dette utgangspunkt i den rettsstilstanden som må anses etablert gjennom Høyesteretts praksis. I den siste dommen, Rt-1993-700, viser førstvoterende til gjennomgangen i Rt-1993-396, hvor vilkårene for fradrag er oppsummert slik:

«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves 'en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet', se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. Se Rt-1977-143 (Hav og Havtank) og Rt-1983-923 (West Coast Trading) der det også ble lagt vekt på enkelte andre forhold. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, se Rt-1934-347 (Jerndahl), Rt-1982-501 (Awilco) og Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim). I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at vurderingen av motivet fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en rent objektiv vurdering av om aksjeervervet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, se bl.a. Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-1988-1244 (Osmond). Av andre forhold som er tillagt vekt, nevnes et organisasjonsmessig samarbeid mellom de to selskaper. Jeg nevner videre at det ikke skal skje noen skatterettslig identifikasjon mellom selskaper i et konsernforhold; også her gjelder kravet om 'en særlig og nær tilknytning', se Rt-1990-958 (Quatro).»

Sitatet viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet - her fordringen - og skattyterens egen virksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter - noe som også gjelder i konsernforhold, jf. Rt-1990-958 (Quatro).

Høyesterett drøfter videre i avsnitt 49 - 52 den konkrete saken opp mot momenter som er vektlagt i praksis. Høyesterett konkluderer med at det ikke er tale om noen passiv kapitalplassering eller oppstart av ny virksomhet. Tvert om ble CB vurdert til å være en svært aktiv eier. I den konkrete vurderingen av om skattyter har vært en aktiv eier la Høyesterett vekt på blant annet at det hadde vært jevnlig pengeoverføring til datterdatterselskapet, at beslutninger og den overordnede styringen ble foretatt av administrerende direktør hos skattyter. I avsnitt 51 står det:

At CB i praksis var en svært aktiv eier, er etter mitt syn ikke tvilsomt. Dette illustreres for det første av de jevnlige pengeoverføringene, som for NOR Properties Inc.'s vedkommende påførte CB et tap på over 40 millioner kroner, og for de amerikanske prosjektene totalt 100 millioner kroner. Administrerende direktør Rønning i CB har forklart at den amerikanske prosjektlederen, som ble avskjediget i 1993/1994, hadde begrensede fullmakter, og at samtlige utbetalinger måtte godkjennes av Rønning. De tiltakene som skulle tas for å heve kvaliteten på prosjektet, ble besluttet og bekostet av CB. Videre nevner jeg at NOR Properties Inc. bare ansatte en vaktmester og en sekretær - noe som først skjedde da selskapet ble sittende med usolgte hus. Under byggevirksomheten ble nødvendig personell leid inn - ikke ansatt. Men at en del av virksomheten måtte utføres av lokale personer, fremstår som selvsagt. Avgjørende er at hele den overordnede styringen ble foretatt av CB. Dette illustreres også av at Rønning stod for salget av husene - noe som blant annet medførte at han undertegnet dokumentene ved hvert enkelt salg.

Rønning var også styreformann i det aktuelle datterdatterselskapet NOR Properties Inc.

Høyesterett uttalte i avsnitt 53, 54 og 56 at det ikke var et vilkår for fradrag at investeringen (fordringen) hadde som formål å gi skattyter en fordel - såkalt vertikal integrasjon. Videre at det ved vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, må tas hensyn til utviklingen innen den aktuelle bransjen som skattyter driver virksomhet i:

(53) Saken atskiller seg fra de sakene som tidligere er forelagt Høyesterett ved at aksjeerhvervets eller fordringens betydning for selskapets øvrige virksomhet gjennomgående har vært fremhevet i disse sakene. CB har som nevnt anført at etableringen i Florida også hadde som formål å gi selskapet økt kompetanse. For meg fremstår dette som et svært perifert motiv for etableringen. Men dette kan ikke være avgjørende, idet jeg ikke forstår høyesterettspraksis slik at det er et vilkår for inntektsfradrag at investeringen hadde et slikt formål. Det ville også virke fremmed å oppstille et slikt vilkår. Som eksempel nevner jeg at det ofte forekommer holdingselskap innen eiendomsbransjen som organiserer virksomheten slik at det etableres et eget aksjeselskap for hver eiendom. Dersom selskapet utvider virksomheten ved å kjøpe ytterligere et aksjeselskap, ville det virke kunstig om fradrag for tap på en fordring var betinget av at holdingselskapet kan påvise at investeringen på en eller annen måte har hatt positiv effekt på selskapets øvrige drift. Det samme må gjelde om det er tale om et utenlandsk datterselskap.

(54) Vår sak atskiller seg videre fra tidligere saker ved at NOR Properties Inc. utøvet morselskapets, CBs, egen virksomhet innenfor et annet geografisk område under aktiv styring av morselskapet. Det er med andre ord ikke tale om såkalt vertikal, men om horisontal integrasjon. Etter min vurdering kan ikke dette være avgjørende. Selv om vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, og i Rt-1976-1467 er presisert ved at det kreves en «særlig og nær tilknytning», må likevel de konkrete vurderingene skje i lys av utviklingen i næringslivet. Jeg viser i denne sammenheng til Syversen, Wahlstrøm og Wahr-Hansen, Aksjesalg og inntektsskatt, 2. utgave, 1988 side 39 hvor det uttales:

«Nye former må vurderes på fritt grunnlag, uten at det er nødvendig å presse dem inn i en tidligere kjent tilfellegruppe. Det er den enkelte virksomhets innhold som vil gi utgangspunktet for tilknytningen, og såvel utviklingen i samfunnet som i næringslivet vil

skape grunnlag for virksomheter med annet omfang og innhold enn før. Begrenser man området for aksjer i næring til tidligere kjente sammenhenger, ser man bort fra at en slik utvikling finner sted hele tiden.»

(...)

(56) Jeg legger etter dette til grunn at man ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, må ta hensyn til den utviklingen som har funnet sted innen vedkommende bransje. Og for eiendomsbransjen og flere andre bransjer er det ikke uvanlig at virksomheten drives ved at morselskapet - «konsernspissen» - etablerer en rekke datterselskaper - «single purpose»-selskaper. Etter min mening ville det ikke være riktig å se bort fra denne utviklingen og legge avgjørende vekt på om man står overfor vertikal eller horisontal integrasjon. Man ville fjerne seg langt fra tankegangen innen næringslivet om man ikke aksepterte at en aksje kan være eid og et lån gitt i næring også ved horisontal integrasjon.

I Skatterett, 2006, nr. 3. side 266-267 [SR-2006-260] omtaler professor Zimmer CB-dommen. I tilknytning til uttalelsene i dommen om at det ikke er et vilkår for inntektsfradrag at formålet med investeringen er betydningen for skattyters egen virksomhet, skriver han:

Til dette siste er å si at det vel aldri har vært tale om at vilkårene ikke kan være oppfylt ved horisontal integrasjon, men at dette - ut fra det tradisjonelle innholdet av kriteriet «særlig og nær» - var vanskeligere å oppfylle ved horisontal integrasjon enn ved vertikal. Med høyesteretts nye tilnærming, der altså aktiv styring av datterselskap i samme bransje er tilstrekkelig, synes det rimelig at det ikke er noen vesentlig forskjell på vertikal og horisontal integrasjon.

Partene er uenige om betydningen av CB-dommen i lys av Rt-2008-145 (Norsk Struts). Skatt øst mener forholdet i FU sak uansett skiller seg fra faktum i Commercial Buildings slik at resultatet ikke kan bli det samme uavhengig av hvilken betydning Norsk Struts-dommen anses å ha.

I Rt-2008-145 som ble avgjort med dissens 3-2 til fordel for staten, ble det påberopt at CB-dommen og dommen i Rt-2005-1171 innebar en mer dynamisk tilnærming til kravet om tilknytning til egen næring. Og at spørsmålet er om det foreligger en passiv kapitalplassering eller en virksomhet som styres av aksjonæren eller på annen måte er integrert i aksjonærens virksomhet. Flertallet var ikke enig i dette og mente begge sakene fra 2005 var avgjort i tråd med det strenge kravet til særlig og nær tilknytning slik dette er oppstilt i praksis. Førstvoterende vurderte dette slik (avsnitt 47):

Jeg kan ikke se at dommene gir grunnlag for en slik forståelse. Tvert om tar begge avgjørelser utgangspunkt i kravet til en særlig og nær tilknytning slik dette krav har vært utviklet i tidligere rettspraksis, jf. Rt-2005-1157 avsnittene 47 og 48 og Rt-2005-1171 avsnitt 77. I den første avgjørelse fant Høyesterett at virksomheten i USA utgjorde en klart integrert del av morselskapets virksomhet. Datterselskapenes eiendomsutvikling i USA var den samme som morselskapet tidligere hadde drevet i Norge. Virksomhet ble finansiert og styrt fra Norge. Det var i dette tilfellet ikke nødvendig for å oppnå fradrag å påvise at investeringene på en eller annen måte hadde positiv effekt for aksjonærens øvrige drift. I Rt-2005-1171 ble det innrømmet fradrag for tap i næring der en tidligere samlet virksomhet ble oppdelt i flere

selskaper. De enkelte selskaper hadde ikke finansielt grunnlag for å drives uavhengig av de andre. Saksforholdene er ikke sammenlignbare med forholdene i foreliggende sak.

Flertallet kom til at hovedmotivet med selskapsopprettelsen var å etablere ny selvstendig virksomhet og ikke å oppnå driftsmessig fordeler eller økt omsetning i egen virksomhet. Tap på fordring ble derfor ikke ansett fradragsberettiget.

I Skatterett, 2009, side 313 [SR-2009-305] følger drøfter professor Frederik Zimmer dommen sammenholdt med dommene fra 2005, som ble oppfattet som en oppmykning av tidligere praksis. Zimmer hevder at dersom førstvoterende i 2005 sakene hadde formulert den skatterettslige problemstillingen som i Norsk Struts-dommen, er «det vanskelig å komme utenom at resultatet måtte ha blitt det motsatte av hva det ble.» På side 315 oppsummerer han:

Etter Norsk Struts-dommen er det uklart hva vurderingskriteriet er - om det utelukkende er om skattyters formål var hensynet til egen virksomhet, eller om dette inngår som et viktig moment blant flere i en helhetsvurdering. Leser man førstvoterendes votum i sammenheng, kan det se ut som om han mener at hovedregelen fortsatt er at det kreves at hovedformålet er hensynet til långiverens egen virksomhet, men at noe annet gjelder hvor det er integrasjon mellom långiver og låntaker. Dommen kan uansett ikke anses som noe bidrag til rettsavklaring.

Retten forstår avsnitt 47 i Norsk Struts-dommen slik at førstvoterende slår fast at CB-dommen ikke fraviker det strenge vilkåret og utgangspunktet om en særlig og nær tilknytning, og at kravet var oppfylt etter den konkrete vurderingen i dommen. Da virksomheten i datterdatterselskapet var en klart integrert del av CBs virksomhet, var det ikke nødvendig at investeringen i tillegg hadde positiv effekt for selskapets øvrige drift. Retten mener dette må forstås slik at også førstvoterende i Norsk Struts-dommen mener at det i visse tilfeller, som i CB-saken, er tilstrekkelig med såkalt horisontal integrasjon. Retten bemerker at det ikke var snakk om en videreføring av den samme eiendomsutviklingen som CB hadde drevet i Norge, men oppstart av tre nye utviklingsprosjekter i USA. Virksomheten ble organisert ved at det ble etablert et holdingselskap i USA med tre datterselskaper, ett for hvert utviklingsprosjekt, i såkalte single purpose selskaper.

Retten er ikke enig i skatteklagenemndas resonnement på side 21 - 22 i vedtaket, hvor det utledes av CB-dommen at motivet som var å videreføre morselskapets virksomhet i det amerikanske datterselskapet, kunne «anses som direkte virksomhetsrelatert for CBs egen virksomhet.» Slik retten forstår dommen var det avgjørende at CB var en aktiv eier som hadde hele den overordnede styringen av datterdatterselskapets virksomhet - i motsetning til en passiv kapitalplassering og etablering av ny virksomhet.

Retten kan etter dette ikke se at Norsk Struts klart fraviker kriteriene i Rt-2015-1157 for at vilkåret særlig og nær tilknytning kan være oppfylt i et tilsvarende tilfelle av horisontal integrasjon. Retten bemerker at også skatteklagenemnda synes å ta utgangspunkt i at tilknytningskravet kan være oppfylt ved horisontal integrasjon. I vedtaket på side 19 står det:

Det fremgår også av Lignings ABC at *som utgangspunkt skal selskapenes virksomhet behandles for seg*. Etter omstendighetene kan det imidlertid forligge en *så sterk integrasjon* mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan være oppfylt, se nærmere SKD sin uttalelse i Utv-2012-498. Som eksempel, se HRD i Utv-2005-1075/Rt-2005-1157,

Commercial Buildings AS. Tap for fordringer på amerikansk datterdatterselskap, var fradragsberettiget. Det amerikanske selskapet («single purpose selskap») videreførte og drev det norske selskapets virksomhet med eiendomsutvikling i USA.

Spørsmålet er da videre om lånet er gitt for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet, eller om det foreligger en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan anses å foreligge.

I Lignings-ABC 2014 punkt 10.7 Konsernforhold mv. står det i tillegg til det som skatteklagenemnda har sitert i vedtaket, hva som ble vektlagt i CB-dommen:

Det ble lagt vekt på at det i eiendomsbransjen ikke er uvanlig at virksomheten drives ved at et morselskap etablerer en rekke datterselskaper, som står for de enkelte byggeprosjekter, mens morselskapet har aktiv styring av datterselskapene.

Skatteklagenemnda følger dette opp i den konkrete vurderingen, men kommer til at det ikke foreligger tilstrekkelig integrasjon i noen betydning.

Retten går over til den konkrete vurderingen. Det er for det første spørsmål om hva slags virksomhet FU og GU driver. I skatteklagenemndas vedtak er dette vurdert slik under problemstillingen om FU driver virksomhet:

FU sitt formål er erverv, utvikling, utleie, forvaltning og salg av fast eiendom, samt naturlig tilhørende virksomhet. Imidlertid må man se på hvilken aktivitet evt. virksomhet som faktisk ble drevet. Skattekontoret finner ikke at FU driver med forvaltning eller utvikling av egen eid fast eiendom eller har inntekt fra slik virksomhet selv. FU fremstår ellers som et eierselskap/holdingselskap, med både aksjeposter og ANS-andel, og som yter lån til datterselskaper som driver egen virksomhet med eiendomsutvikling. Selskapet sier selv de er et investerings- og konsulentselskap. Det er redegjort for diverse tjenesteytelser, herunder tjenester i form av byggeledelse, jf. selskapets svarbrev 1.6.2004, og gjennom dette får selskapet driftsinntekter. Selskapet har en ansatt i 2008, hvor den ansatte får lønn fra FU, samt registrert daglig leder Yngvar Titterud. Det skal også være innleid personell. Skattekontoret finner etter en konkret vurdering av alle forhold i saken, at FU har vedvarende aktivitet, med økonomisk karakter og er objektivt sett egnet til å gå med overskudd, og at selskapet driver virksomhet med salg av konsulenttjenester, herunder tjenester i form av byggeledelse.

FU har anført at klagenemndas vurdering her er for snever og at skatteklagenemnda har gjort feil i bevisvurderingen.

Retten er enig i dette. Retten mener at det ved vurdering av hvilken type virksomhet FU driver må ses hen til uttalelsene i CB-dommen som er gjentatt i Lignings ABC 2014, om selskapsorganiseringen i eiendomsbransjen.

FU har oppgitt som formål å utvikle, eie, selge og/eller leie ut fast eiendom på Østlandet. Selskapet ble opprinnelig etablert i 1994/95 av Arnstein Granlie. Etter en fisjon i 2005 ble det ansatt flere personer innenfor senter- og eiendomsutvikling som også gikk inn som aksjonærer sammen med Granlie gjennom SIGA AS og NorgesGruppen ASA. Dette var Yngvar Titterud og

Roy Kristiansen. I følge vitneforklaring fra revisor og styremedlem i GU, Atle Hermansen, hadde Granlie erfaring med etablering av dagligvarebutikker og senterutvikling, Kristiansen hadde erfaring fra Steen & Strøm med utleie og konsept, mens Titterud er sivilingeniør med erfaring fra byggeledelse. FU hadde avtale med Norgesgruppen om legge til retten for etablering av dagligvarebutikker i utviklingsprosjekter eller ved leieavtaler i andre bygg, mot et suksesshonorar.

Hermansen forklarte at FU samlet sett har hatt ca. 15 eiendomsutviklingsprosjekter tilsvarende som i GU, siden 1995, noen større og noen mindre prosjekter enn Gotaasgården. Eiendomsprosjektene ble organisert i egne singel purpose AS eller ANS. GU, Fagerstad Sæter AS, Hagan Handel AS og Strømsveien 76 ANS var slike selskaper og inngikk i konsernregnskapet 2008. Hermansen forklarte at prosjektene består i utvikling fra reguleringsplan, rammesøknad og igangsettingstillatelse, eller ved tomtekjøp med besluttet utbyggingsprosjekt. Det siste var tilfellet for prosjektet som ble organisert i GU. Prosjektene ble generelt, og også i tilfellet GU, drevet av FU med innleide tjenester som byggeledelse fra FU, og fra eksterne som eiendomsmegler, arkitekt og bank mv. Alle tjenester ble fakturert datterselskapene. FU finansierte prosjektene ved lån til datterselskapene som det ble beregnet renter av. I følge Hermansen var det for å finansiere utviklingsprosjektene i startfasen fram bankene kunne yte lån med sikkerhet i eiendommen.

Hermansen forklarte videre at det i 2005 var seks ansatte i FU, som hadde ulike oppgaver knyttet til eiendomsprosjektene. I 2008 var det kun Titterud som var igjen som ansatt.

Det framgår av styret årsberetning for 2008 at FU hadde to løpende boligprosjekter i 2008, hvorav et i GU, og et utviklingsprosjekt med nærings- og boligbygg. Fram til 2007 eide FU eiendom som deltaker i Strømsveien 76 ANS med 99,99 % eierandel. Eiendommen ble solgt i 2007 og ga FU inntekt på 13 688 119 som tilsvarte FUs andel av gevinsten. Hermansen forklarte at den aktuelle eiendommen ble solgt for 30 millioner kroner, og at verdien i Strømsveien 76 ANS var større enn utviklingsprosjektet i Gotaasgården da det ble kjøpt. I vurderingen av type virksomhet mener retten det ikke har betydning at eiendommen i Strømsveien 76 ble solgt før det omtvistede ligningsåret.

Når det gjelder organiseringen av prosjektene i datterselskap, opplyste FU i ligningssaken at det var for å redusere den økonomiske risikoen som var knyttet til prosjektet. Retten antar at dette vil gjelde generelt ved denne type utviklingsprosjekter i eiendomsbransjen, slik at et mislykket prosjekt ikke skal gå utover øvrige prosjekter eller eiendommer i virksomheten - herunder i forbindelse med utbyggers plikter overfor kjøper etter overdragelse. Retten viser til Hermansens forklaring om dette og at det er en helt vanlig organisering i bransjen.

Etter en samlet vurdering mener retten at FU også må anses å drive med kjøp, salg, utleie og utvikling av eiendom, i tillegg til konsulentvirksomhet. Retten legger vekt på at FU faktisk og i skattemessig forstand drev eiendomsvirksomhet gjennom Strømsveien 76 ANS. Videre legger retten vekt på aksjonærenes og ansattes bakgrunn innenfor eiendomsutvikling og byggeledelse, og samarbeidet med NorgesGruppens AS om å etablere butikklokaler i utviklingsprosjekter med mulighet for suksesshonorar. Retten legger vekt på at FU hadde flere eiendomsprosjekter som ble drevet gjennom single purpose selskaper eller i ANS. Opprette egne selskaper for hvert prosjekt er forretningsmessig begrunnet og vanlig i bransjen, jf. de siterte uttalelsene i CB-dommen. FU

drev utlån og tjenesteyting og eiendomsutvikling gjennom datterselskapene i forbindelse med prosjektene. Retten er enig med FU i at disse elementene samlet må sees som FUs virksomhet, uavhengig av at selskapet også solgte tjenester til eksterne kunder.

Det er ikke omtvistet at GUs virksomhet var å eie, utvikle og selge eiendom.

Retten ser dernest på kriteriene for særlig og nær tilknytning.

Retten mener at det foreligger slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen og FUs virksomhet som kreves, og at saken skal løses tilsvarende som i Rt-2005-1157 Commercial Buildings.

Gotaasgården-prosjektet ble kjøpt for 7,4 millioner kroner i 2007. Retten mener kjøpet må anses som oppstart av et nytt prosjekt innenfor FUs virksomhet, og ikke som oppstart av ny virksomhet og passiv kapitalplassering, tilsvarende som i CB. Retten kan ikke se annet enn at FU tok sikte på og også faktisk var en aktiv eier - utover det som normalt følger av en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet, jf. Rt-2008-145 avsnitt 58.

Retten viser til at lånet tilsvarende som i CB, ble ytet suksessivt gjennom 2007 ettersom behovet for finansiering oppstod, og fram til GU kunne trekke på byggelånet i DnB.

Retten viser videre til at GU ikke hadde egne kontorlokaler eller ansatte. Alt arbeid og alle løpende beslutninger ble tatt av ansatte i FU - eventuelt som innleid av GU, eller av styremedlemmer som også var styremedlemmer i FU. Det ble ikke betalt styrehonorar i GU.

Alle tjenester som GU hadde behov for ble leid inn dels fra eksterne men også fra FU, herunder byggeledelse. Hermansen forklarte at ansatte i FU også arbeidet med prosjektet Gotaasgården. I 2007 var dette Titterud og sivilingeniør Jo Lang Ree som hadde løpende kontakt med entreprenøren i prosjektet og byggeledelse. Det var ansatte i FU som hadde kontakt med arkitekt, plan- og bygningsmyndigheter, boligkjøpere, eiendomsmegler og banken. FU hadde på dette tidspunktet også en ansatt jurist som bistod med kontrakter og kontakt med eiendomsmegler for GU. Det var også en ansatt som hadde bokføring og utførte administrative oppgaver. Samlet sett mener retten at FU har hatt styringen med eiendomsutviklingen i GU.

Retten kan ikke se at det taler mot integrasjon at GU fakturerte for tjenestene som ble ytet av FUs ansatte. Retten tar ikke stilling til om det er et krav etter aksjeloven § 3-8 eller ikke. Retten vil anta at kostnadene i prosjektet skulle belastes GU.

Skatteklagenemnda har vist til LB-2011-155065 Centrum Eiendom som del av sin begrunnelse. Retten viser til at dommen ikke er sammenlignbar med forholdet i Commercial Buildings. Om dette skriver lagmannsretten:

Saken skiller seg fra den foreliggende ved at Commercial Buildings AS eide det amerikanske holdingselskapet alene, og holdingselskapet eide NOR Properties Inc. 100 %. I tillegg kom at den eneste ansatte i Commercial Buildings AS, daglig leder Rønning, var styreformann i NOR Properties Inc. Disse forholdene innebar at Commercial Buildings AS hadde full kontroll over de amerikanske selskapene. I vår sak eide Centrum Eiendom på det meste bare 50 % av

aksjene i Aker Realinvest og hadde således ikke kontroll alene. Det er da vanskeligere å komme til at de to selskapene var tilstrekkelig integrert. NOR Properties Inc. hadde dessuten en aksjekapital på bare USD 100. Commercial Buildings AS tilførte selskapet betydelig kapital og ble påført et tap på noe over 40 millioner kroner. Centrum Eiendom har på sin side bare delvis finansiert driften av Aker Realinvest.

En annen forskjell mellom de to sakene er at i to av datterselskapene eide Aker Realinvest bare 25 %, noe som ytterligere svekker integrasjonen. En siste forskjell lagmannsretten vil påpeke, er at datterselskapet Tyin Panorama AS ikke var et single purposeselskap, siden det selv hadde tre datterselskaper.

De samme forskjellene som lagmannsretten peker på, er aktuelle i saken her. FU eide GU med 100 % og alle datterselskapene i konsernet var single purpose selskaper. FU hadde full kontroll over GU og eiendomsprosjektet. Retten viser til at daglig leder og styremedlem i FU, Titterud, var styremedlem i GU, og styremedlem i FU, Grønlie, var styreleder i GU. Hermansen, som ikke var ansatt i FU, forklarte at han ble styremedlem i GU først i slutten av 2008 da det ble krav om tre styremedlemmer i aksjeselskapet.

Retten har etter dette kommet til at det var slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen og FUs virksomhet som kreves for at tap på fordringen kommer til fradrag etter skatteloven § 6-2.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å gå inn på spørsmålet om fordringens betydning for FUs egen virksomhet, som selvstendig grunnlag for tilknytningskravet. Retten bemerker imidlertid at rente- og konsulentinntekter er elementer som inngår i helhetsvurderingen av FUs virksomhet og graden av integrasjon.

Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig og ligningen av FU for 2008 skal oppheves. Ved ny ligning skal FU ha fradrag for tap på fordring med 4 300 000 kroner.

Sakskostnader

FU har fått medhold fullt ut og har krav på full erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd jf. andre ledd. Retten kan ikke se at unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokatfullmektig Smidt Børresen har krevd erstattet sakskostnader med 157 380 kroner inklusive 6 880 kroner i rettsgebyr. Staten hadde ingen bemerkninger til oppgaven og retten tar kravet til følge som nødvendige kostnader ved saken. Beløpet er eksklusive mva.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av dommerens arbeid med andre saker.

Domsslutning

1. Ligningen av Fagerstad Utvikling AS for 2008 oppheves. Ved ny ligning skal Fagerstad utvikling AS ha fradrag for tap på fordring med 4 300 000 - firemillioner- trehundretusen - kroner.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakskostnader med 157 380 - etthundreog-femtisyvtusentrehundreogåtti - kroner til Fagerstad Utvikling AS innen to uker fra forkynnelse av dommen.

SkN 16-048 Utbyttebeskatning, fordel fra eget AS

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, § 5-2, § 10-11 og § 13-1.

Oslo tingrett: Dom av 19. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-204957

Dommer: Tingrettsdommer Siv K. Kvåli.

Parter: Camillo Drammensveien AS og Axel Camillo Eitzen (for begge: advokat Arild Vestengen v/advokatfullmektig Tommy Haugseth) mot Skatt Øst (advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

Sammendrag: Tingretten forente to saker vedrørende samme skattesubjekt til felles behandling. Sakens del I gjaldt utbyttebeskatning ved kjøp av innbo til underpris. Tingretten fant at det heftet feil ved skattemyndighetenes verdiberegning og opphevet vedtaket. Del II gjaldt utbyttebeskatning som følge av privat bruks- og disposisjonsrett over en eiendom i Frankrike. Skattemyndighetene hadde satt skattepliktig fordel til selskapets totale kostnader og inntekstap knyttet til ervervet, jf. prinsippene i Storhaugen Invest-dommen. Retten kom til at det i denne saken ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjonen, og fordelene skulle derfor fastsettes til omsetningsverdien.

I Innledning

Denne saken er forent med 14-206924-OTIR/03. Sakene gjelder samme skattesubjekt.

- «Innbo»-saken gjelder overprøving av Skatteklagenemndas vedtak om utbyttebeskatning som følge av kjøp av innbo til underpris.
- «Frankrike»-saken gjelder overprøving av Skatteklagenemndas og skattekontorets vedtak om utbyttebeskatning som følge av privat bruks- og disposisjonsrett over en eiendom i Frankrike.

II Bakgrunn

Sakens del I gjelder overprøving av Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for inntektsåret 2005 for Camillo Drammensveien AS («Camillo Drammensveien») og Axel Camillo Eitzen («Eitzen»). Skatteklagenemnda konkluderte med at solgt innbo, først fra Ragnar Moltzau jr. til Camillo Drammensveien i april/mai 2005 og deretter videresalg til Eitzen 31. desember 2005, ble foretatt til en skattepliktig underpris på kr 2.000.000 som skal utbyttebeskattes jf. skatteloven § 5-

2 jf. § 5-20 og § 10-11 («Innbo»-saken). I sluttfasen av saksforberedelsen frafalt Staten ved Skatt Øst saken mot Camillo Drammensveien. Den «tilknyttede» garantistillelsen ble foretatt av Eitzen Holding AS («Holding»). Det forhold at Holding lot sitt underliggende datterselskap Camillo Drammensveien få utøve fordelen ved kjøp av innbo til underpris, kunne i følge Staten ved Skatt Øst ikke medføre at skatteplikten overføres til datterselskapet. Staten ved Skatt Øst nedla derfor samsvarende påstand med saksøkerne på dette punktet.

Sakens del II gjelder overprøving av Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for ligningsåret 2007 og Skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for inntektsårene 2008 og 2009 for Axel C. Eitzen. Skatteklagenemnda og skattekontoret konkluderte med at Eitzen skal utbyttebeskattes med kr 2.525.306,- i 2007, kr 2.231.923,- i 2008 og kr 2.003.106,- i 2009 for privat bruks- og disposisjonsrett over eiendommen «Villa Claudine» i Frankrike tilhørende Camillo Eiendom AS via det franske selskap SCI Mediterranean Properties jf. skatteloven § 10-11 jf. § 13-1 («Frankrike»-saken).

Skattemyndighetene ila også 30 % tilleggsskatt i begge sakene jf. skatteloven § 10-2 flg. Grunnlaget for tilleggsskatt ble bestridt av Axel Camillo Eitzen og Camillo Drammensveien AS («Saksøkerne»). Under hovedforhandlingens innledning frafalt Staten ved Skatt Øst («Saksøkte» eller «Staten ved Skatt Øst») kravet om tilleggsskatt. Begrunnelsen var sakenes lange liggetid hos Skatt Øst sett opp mot EMKs krav til rimelig saksbehandling.

Nærmere om «Innbo»-saken

Skattekontoret innledet ved brev av 8. januar 2008 bokettersyn i Camillo Drammensveien for inntektsårene 2005 og 2006.

I rapport av 10. juni 2008 behandlet skattekontoret Camillo Drammensveiens kjøp av eiendommen Drammensveien 89 B med innbo foretatt i 2005 fra Moltzau Tankrederi AS («Moltzau Tankrederi») og Ragnar Moltzau jr. («Moltzau»). Skattekontorets ettersynsrevisor mente at avtalen om salg av innboet var foretatt til en skattepliktig underpris på kr 3,7 millioner.

Bakgrunnen var at Eitzen gjennom sitt selskap Holding hvor han var kontrollerende aksjonær, hadde stilt en påkravgaranti på vegne av Moltzau Tankrederi hvor Moltzau var kontrollerende aksjonær. Garantien var på € 6,5 millioner. Avtalt provisjon var på totalt 16,5 %. I tillegg ble det stilt ulike sikkerheter i favør av Holding. Dette ble i første omgang nedfelt i en rammeavtale inngått mellom Eitzen og Moltzau Tankrederi/Moltzau 29. april 2005 («Rammeavtalen»).

I Rammeavtalen ble også kjøpet av eiendommen Drammensveien 89B med innbo inntatt. Eiendommen ble overdratt til kr 20 millioner. Prisen for innboet ble satt til kr 10 millioner hensyntatt Moltzaus uttak. 16. mai 2005 ble det underskrevet et detaljert avtaleverk. Det ble signert én avtale vedrørende eiendomssalget mellom Drammensveien 89 B AS (senere Camillo Drammensveien AS) og Moltzau Tankrederi. Videre ble det signert en separat avtale mellom Drammensveien 89 B AS og Moltzau vedrørende kjøp av innboet. Innboavtalen ble supplert med en fordringsavtale på kr 3 millioner i favør av Drammensveien 89 B AS da partene mente at innboet var kr 3 millioner mindre verdt enn opprinnelig forutsatt. Samme dag ble det også signert en avtale mellom Holding og ProsjektKapital AS som arrangør.

Garantien og sikkerhetsstillelsen ble utferdiget i mai 2005.

Overtagelsesdato for eiendommen med innbo ble avtalt til juni 2005. Denne ble senere utsatt til og gjennomført i oktober 2005. I mellomtiden hadde Moltzau tatt ut ytterligere verdier fra innboet verdsatt til kr 3,3 millioner.

I regnskapene til selskapet ble innboet aktivert som driftsmiddel til kr 3,5 millioner. I tillegg ble det bokført en fordring mot Moltzau på kr 6,5 millioner.

På høsten 2005 ble det klart at påkravsgarantien på € 6,5 millioner ikke var tilstrekkelig og at det var behov for en ytterligere garanti på € 4,5 millioner. Ny avtale ble inngått mellom Holding og Moltzau Tankrederi/Moltzau 2. november 2005. Provisjonen var som tidligere. Det ble imidlertid stilt ytterligere sikkerhet i form av pant i en seilbåt, en hytte i Uvdal, en leilighet på Geilo samt i to boliger i Oslo-området. Det ble avtalt at den nye sikkerhetsstillelsen også skulle sikre Holdings motkrav på tilsammen ca. kr 6,5 millioner mot Moltzau Tankrederi/Moltzau som følge av innbo-kjøpet. 31. desember 2005 videresolgte Drammensveien 89 B AS, nå Camillo Drammensveien AS, innboet til Eitzen privat for kr 3,5 millioner.

Som følge av videresalget, satte skattekontoret også i gang undersøkelser mot Axel C. Eitzen personlig. Ettersynrevisoren konkluderte i en delrapport av 10. juni 2008 med at også videresalget hadde skjedd til en skattepliktig underpris på kr 3,9 millioner.

I etterkant av rapportene ble det avholdt separate møter med Axel og Nina Eitzen og med Jo Haaken Rønning som var daglig leder i Camillo Eiendom AS.

Skattekontorets rapport ble oversendt Camillo Drammensveien 1. september 2009. Det ble også varslet at Camillo Drammensveiens inntekt ville bli økt med kr 3,7 millioner som følge av salg av innbo til underpris. Skattekontoret anså underprisen som en skattepliktig del av vederlaget for den sikkerhetsstillelsen som Holding hadde avgitt til fordel for Moltzau og hans selskap. De varslet også om tilleggsskatt.

Skattekontoret varslet 30. november 2009 også Eitzen personlig om at hans alminnelige inntekt for 2005 ville bli økt med kr 3,9 millioner. Skattekontoret mente at vilkårene for utbyttebeskatning var oppfylt. Tilleggsskatt ble også varslet.

Bemerkninger/innsigelser fra både Camillo Drammensveien og Eitzen ble ikke hensyntatt.

Skattekontoret fattet deretter 29. mai 2010 vedtak hvor Camillo Drammensveiens alminnelige inntekt for inntektsåret 2005 ble økt med kr 3,7 millioner. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. I sin vurdering tok Skattekontoret utgangspunkt i innboets middelverdi i innbotaksten fra auksjonshuset Christies fra april 2004. Det ble gitt en «en bloc» rabatt på 22,5 %.

Samme dag fattet skattekontoret vedtak hvor de fastsatte et skattbart utbytte for Axel C. Eitzen med kr 3.900.000 for inntektsåret 2005. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Både selskapet og Eitzen klaget på skattekontorets vedtak i brev av 23. juni 2010.

Den 17. november 2010 ble det avholdt et nytt møte mellom selskapet/Eitzen og Skattekontoret. Det ble i etterkant også lagt frem en del dokumentasjon.

I juli 2012 ble det gitt ytterligere opplysninger fra familien Eitzen om at den etterfølgende salgsprosessen av gjenstandene i innboet hadde vist seg vanskelig, og at det for enkelte gjenstander ble krevet en provisjon på mellom 50 - 70 %. Det ble opplyst at etter ett års salgsprosess, var fortsatt 70 % av gjenstandene usolgt. De solgte gjenstandene, var solgt til delvis under og delvis over takst. Det ble også opplyst at markedet for denne typen varer var/er svært begrenset/ikke-eksisterende i Norge, og at det var/er få salgskanaler for denne typen innbo. Ytterligere opplysninger ble gitt, blant annet i oktober 2012 og i mai og juni 2013.

Skattekontorets innstilling for Camillo Drammensveien ble oversendt selskapets fullmektig 7. mai 2014 og for Eitzen 8. mai 2014. Selskapet og Eitzen kom med bemerkninger 5. juni 2014.

Skatteklagenemnda fattet 24. juni 2014 vedtak i begge sakene, både overfor Camillo Drammensveien og overfor Eitzen. De konkluderte med at det riktige var å ta utgangspunkt i Christies middelverdi for alle gjenstandene som til sammen utgjorde kr 15.661.737. Dette beløpet reduserte de med Moltzaus to uttak på henholdsvis kr 5.164.978 og kr 3.305.293. De kom da til en antatt omsetningsverdi på kr 7.191.466. Dertil tilkjente de 22,5 % samlerabatt. Omsetningsverdien ble skjønnsmessig fastsatt til kr 5,5 millioner. Idet selskapet overtok innboet for kr 3,5 millioner, kom Skatteklagenemnda til at det forelå en underpris på kr 2 millioner. De kom til at denne underprisen hadde sammenheng med garantistillelsen og således var skattepliktig for selskapet jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav b. 30 % tilleggsskatt ble fastholdt.

For Eitzen viste Skatteklagenemnda i stor grad til vurderingen gjort overfor selskapet. De konkluderte deretter med at fordelene på kr 2 millioner som selskapet fikk i forbindelse med kjøpet, ved videresalget hadde blitt overført Eitzen som aksjonær (indirekte). Dette beløpet var gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 annet ledd. Tilleggsskatt på 30 % ble fastholdt.

Camillo Drammensveien og Eitzen var ikke enige i Skattenemndas vedtak av 24. juni 2014 og innga stevning til Oslo tingrett 19. desember 2014. Tilsvar ble inngitt 13. februar 2015 for «Innbo»-saken. Saken ble av Oslo tingrett forent med «Frankrike»-saken 4. mars 2015.

Nærmere om «Frankrike»-saken

I forbindelse med skattekontorets undersøkelser av både Camillo Eiendom AS («Camillo Eiendom») og Axel C. Eitzen personlig («Eitzen») i 2008, ble skattekontoret oppmerksom på kjøpet av en ca. 250 kvm boligeiendom i St. Raphael mellom Cannes og St. Tropez i Frankrike høsten 2006, «Villa Claudine». Skattekontoret fant grunn til å stille nærmere spørsmål rundt både kjøpet og bruken av eiendommen.

Det ble 23. januar 2009 holdt et møte mellom skattekontoret og selskapet. Fra Camillo Eiendom møtte Jo Haaken Rønning som var daglig leder på det tidspunktet. I møtet oppfattet

skattekontoret at det var Axel og Nina Eitzen personlig som skulle leie eiendommen til markedspris. De skulle i tillegg være ansvarlige for driftsutgiftene og inventar.

I bokettersynsrapport av 6. mai 2009 mente skattekontoret at formålet med kjøpet var til privat bruk for Axel C. Eitzen. Denne fordelten mente skattekontoret var skattepliktig utbytte og at Axel C. Eitzens inntekt for 2006 og 2007 skulle økes med henholdsvis kr 162.621 og kr 1.697.425.

Bakgrunnen var at Axel C. og Nina B. Eitzen 1. november 2006 inngikk en megleravtale med Norsk Megling AS om kjøp av eiendom i Frankrike. 7. november 2006 signerte Axel C. og Nina B. Eitzen kjøpekontrakten for Villa Claudine. Kjøpekontrakten hadde en klausul om at en annen fysisk eller juridisk person kunne tre inn i avtalen. Prisen på eiendommen var € 3 950 000 med tillegg for dokumentavgift, estimert til € 245 500 - ca. kr 34,7 millioner. Det ble avtalt betaling av et depositum på € 395 000 og endelig kontraktsignering/gjennomføring av salget i februar 2007. Før gjennomføringen ble kjøper byttet ut med det franske selskapet SCI Mediterranean Properties. Dette selskapet ble kjøpt 15. januar 2007, med Camillo Eiendom AS som 90 % eier og Ollimac Finance AS (indirekte søsterselskap av Camillo Eiendom AS) som 10 % eier. Det var Camillo Eiendom AS som sto for kostnadene ved finansieringen av kjøpet av Villa Claudine. Camillo Eiendom betalte 16. november 2006 depositumet på € 395 000, 10 % av kjøpesummen. Den øvrige kjøpesummen ble finansiert ved lån fra Camillo Eiendom på ca. kr 12,6 millioner og fra den engelske banken Arbuthnot Latham Co på ca. kr 22,1 millioner. Lånet til den engelske banken ble blant annet sikret ved en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Renter på det engelske lånet ble betalt av Camillo Eiendom AS og lagt til lånekontoen til SCI Mediterranean Properties hos Camillo Eiendom. Det ble ikke betalt avdrag på dette lånet. Eiendommen ble overtatt i februar/mars 2007.

Eitzen innga bemerkninger til skatterapporten. Det ble gjort oppmerksom på at «Villa Claudine» ikke ble kjøpt med det formål at det utelukkende skulle brukes av Eitzen privat. Det ble også opplyst at deres bruk i 2007 var på ca. 21 dager og i 2008 i ca. 15 dager. Bruken ble opplyst å ha vært delvis tilknyttet forretningsreiser, møter og lunsjer med forretningsforbindelser og enkeltstående weekendturer med kollegaer og dels privat.

Det ble ikke betalt leie for Villa Claudine i 2007. I 2008 ble det inngått en kontrakt mellom Axel C. Eitzen og SCI Mediterranean Properties om leie av Villa Claudine til en pris på kr 350.000. Prisen ble fastsatt på bakgrunn av leiepris på tilsvarende hus via et søk på finn og etter forespørsel hos lokal megler. Leietaker var også ansvarlig for løpende driftsutgifter. Leiekontrakten var tidsbestemt og kunne bare sies opp av leietaker. Leien for 2008 ble betalt, men ikke for 2009. Villa Claudine ble i 2012 overdratt til Eitzen privat.

I den videre ligningsbehandlingen, ble Eitzen ved brev av 1. september 2009 varslet om økning av inntekt. Skattekontoret mente at eiendommen i Frankrike ble anskaffet for og benyttet til private formål, som var gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 jf. § 13-1. Det ble også varslet om tilleggsskatt.

Bemerkninger/innsigelser ble innlevert for Camillo Eiendom og Eitzen personlig 5. og 6. oktober 2009. Skattekontoret oversendte 30. november 2009 utkast til endring av ligning. De varslet Eitzen at hans alminnelige inntekt for 2006 ville bli økt med kr 98.400,- og for 2007 kr 4.534.502

som følge av at vilkårene for utbyttebeskatning var oppfylt. Han ble igjen varslet om tilleggsskatt.

Nye bemerkninger ble innsendt 22. januar 2010. Heller ikke disse ble hensyntatt av skattekontoret.

Skattekontoret fattet deretter vedtak 29. mai 2010 hvor de konkluderte med at vilkårene i skatteloven § 13-1 i forhold til anskaffelsen av «Villa Claudine»/aksjene i SCI var oppfylt. De mente at det fulgte av skatteloven § 10-11 supplert med § 13-1 at kostnadene ved kjøpet som ble belastet Camillo Eiendom AS, måtte regnes som utbytte på aksjonær det år de ble belastet selskapet. Skattekontoret fastsatte deretter et utbytte for Axel C. Eitzen med kr 98.400,- for inntektsåret 2006 og kr 4.534.502 for inntektsåret 2007. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Eitzen klaget på skattekontorets vedtak i brev av 23. juni 2010.

Den 17. november 2010 ble det avholdt et møte med Skattekontoret.

Den 18. oktober 2010 varslet Skatt Øst om ytterligere bokettersyn i Camillo Eiendom AS for årene 2008 og 2009.

I bokettersynsrapport av 31. mars 2011 foreslo skattekontoret at inntekten til Axel C. Eitzens for 2008 og 2009, på samme bakgrunn skulle økes med henholdsvis kr 2.604.404 og 1 936 108.

Varsel om endring ble sendt 26. april 2011. Eitzen innga bemerkninger og kommentarer, men disse ble ikke hensyntatt.

Skattekontorets innstilling ble oversendt Eitzens fullmektig 8. mai 2014. Eitzen kom med bemerkninger 5. juni 2014.

Skatteklagenemnda fattet 24. juni 2014 vedtak hvor de konkluderte med at kr 2.525.306 skulle anses som skattepliktig utbytte for Eitzen i 2007 som følge av vederlagsfri bruk og disposisjon over Villa Claudine jf. skatteloven § 10-11 andre ledd. 30 % tilleggsskatt ble fastholdt. Tidligere påstått utbytte på kr 98.400 for 2006 er ikke gjenstand for rettens behandling.

Den 17. desember 2014 vedtok skattekontoret at Eitzen på tilsvarende grunnlag skulle utbyttebeskattes med kr 2.231.923 i 2008 og 2 003 106 i 2009. 30 % tilleggsskatt ble ilagt for begge år.

Eitzen var heller ikke i denne saken enig i Skattenemndas vedtak av 24. juni 2014 og innga også i «Frankrike»-saken stevning til Oslo tingrett 19. desember 2014. Tilsvaret ble inngitt 6. februar 2015. Eitzen inndro i prosesskriv av 25. februar 2015 skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for inntektsårene 2008 og 2009. Som tidligere nevnt ble «Innbo»-saken og «Frankrike»-saken forent av Oslo tingrett ved beslutning av 4. mars 2015. Tilsvaret for de nye kravene i «Frankrike»-saken ble inngitt 20. mars 2015.

Hovedforhandling i tingretten ble avholdt den 25., 26. og 27. august 2015. Axel Camillo Eitzen møtte med sin prosessfullmektig advokatfullmektig Tommy Haugseth og avga forklaring. Staten

ved Skatt Øst møtte med sin prosessfullmektig Advokat Tore Skar og senior skattejurist Erik Bull-Njaa som ikke avga forklaring. I tillegg møtte seniorskattejurist Thale Hexeberg Grøtt og rådgiver Mette Melby fra Skatt Øst. Retten mottok to vitneforklaringer, og det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

III Partenes påstandsgrunnlag og påstand

1. Oversikt over saksøkerens påstandsgrunnlag

«Innbo»-saken

Saksøkerne var uenige i skatteklagenemndas konklusjon, rabattvurdering og tilknytningsvurdering. De mente videre at det heller ikke var foretatt et rimelig og fornuftig skjønn.

Prinsipalt anførte saksøkerne at innboet var kjøpt til markedspris og at det ikke var noen tilknytning mellom kjøpet av innboet og garantistillelsen fra Eitzen Holding AS. Det er derfor ikke grunnlag for utbyttebeskatning.

Konkret har de anført:

- Bakgrunnen for at Eitzen Holding AS valgte å stille en garanti på € 6,5 millioner på vegne av Moltzau Tankrederi AS, var at Moltzau Tankrederi AS hadde store økonomiske problemer og hadde problemer med å få på plass finansieringen for nybygging av to ferjer i Gdansk i Polen. Det ble tilbudt en veldig høy garantiprovisjon på 15 % i tillegg til cost of funding. Sikkerheten som ble stilt var tredelt; 1) pant i samtlige aksjer i Moltzau Tankrederi AS, 2) første prioritet pant i eiendommen Borgenhaug 17 på Snarøya i Bærum, og 3) en personlig garanti fra Ragnar Moltzau jr., som saksøkerne har kalt «Sikkerhetspakken». Axel C. Eitzen mente at de kommersielle vilkårene var gode og at risikoen ikke var så stor. I tillegg mente han at driften i Moltzau Tankrederi AS kunne passe inn i Eitzen-gruppens danske virksomhet hvis de måtte løse inn garantien.
- Da rammeavtalen ble signert 29. april 2005, hadde Axel Eitzen allerede akseptert betingelsene for garantistillelsen. Garantien og Sikkerhetspakken ble ferdigstilt i mai 2005.
- I samme tidsrom, men uavhengig av garantistillelsen, hadde Axel og Nina Eitzen blitt oppmerksomme på at Drammensveien 89b var til salgs. Axel Eitzen hadde vært i leiligheten i forbindelse med noen av møtene omhandlende garantistillelsen. Axel og Nina Eitzen bestemte seg for å kjøpe denne eiendommen. Under møtet 29. april 2005 ble det derfor også avtalt salg av Drammensveien 89b med innbo til Eitzen Holding AS, til en pris av kr 30 millioner. Selv om selger var Moltzau Tankrederi AS og eiendomstransaksjonen ble inntatt i Rammeavtalen, berodde dette bare på en tilfældighet og hadde ikke noe med sikkerhetsstillelsen for garantien å gjøre. Dette følger av ordlyden «separat og som sikkerhet for». «Separat» må forstås som «uavhengig» og ikke «særskilt» slik som Skatt Øst har anført.
- Kjøpekontrakt på eiendommen ble inngått 16. mai 2005 med en kjøpesum på kr 20 millioner.

- Det ble samme dag inngått en separat kjøpekontrakt mellom Drammensveien 89B og Ragnar Moltzau for innboet, da det viste seg at innboet var eid av Ragnar Moltzau jr. privat. Prisen på innboet var basert på middelverdiene av auksjonsfirmaet Christies vurdering fra april 2004. For 12 spisestuestoler og et spesielt tapestry ble det foretatt en prisoppjustering.
- Eitzen skulle betale kr 10 millioner for et innbo som var verdt kr 17 millioner, etter at Ragnar Moltzau hadde gjort et uttak tilsvarende en verdi på kr 3 millioner. Da det likevel viste seg at innboet kun var verdt kr 14 millioner i stedet for kr 17 millioner som avtalt, ble det utferdiget en fordring på kr 3 millioner i favør Drammensveien 89B AS.
- Det er ingenting i de etterfølgende avtalene, herunder avtalen med Prosjektkapital, e-postene mellom Axel Eitzen og Bjørgulf Flaa eller internt mellom advokatene i Wikborg Rein, som sier noe som helst om prisingen av innboet eller at denne har blitt påvirket.
- Overtagelse av Drammensveien 89B og innboet skjedde i oktober 2005. Ved gjennomgang av innboet, så man at Ragnar Moltzau hadde tatt ut ytterligere kr 3,3 millioner av innboet. Totalt tok Ragnar Moltzau jr. ut innbo beregnet til kr 6,3 millioner. Den opprinnelige avtalen sa at Drammensveien 89B AS skulle betale kr 10 millioner. En fordring på kr 3 millioner ble utstedt som følge av for lave verdier i innboet. Fordringen og uttak nr. 2 utgjorde til sammen kr 6,3 millioner. Det vil si at den reelle kjøpesummen for innboet er kr 3,7 millioner. På et eller annet tidspunkt ble denne summen kr 3,5 millioner.
- Ved avtaleinngåelsen tenkte ikke partene noe på rabatt, men holdt seg til store runde summer. Rabatten ut fra en pris på kr 10 millioner for et innbo verdt kr 17 millioner, utgjorde ca. 41 %.
- Det er ingenting som tilsier at rabatten på innboet skyldes garantien. Den var allerede tilstrekkelig sikret.
- I november samme år oppsto det et behov for ytterligere sikkerhetsstillelse for å få ferdigstilt ferjene. Eitzen Holding AS stilte da en ytterligere garanti på € 4,5 millioner. Som sikkerhet fikk Eitzen Holding AS pant i en seilbåt og i eiendommene Gvannevier i Uvdal, Gregers Gramsvei 2 og Borgenhaug 17 samt leilighet på Geilo. Samme eiendeler ble i avtalen stilt som sikkerhet for fordring og uttak nr. 2 i innboet, totalt kr 6,3 millioner. Denne sikkerheten gitt i november, kan ikke ha hatt betydning for prisingen av innboet i april. Prisen på innboet må vurderes på tidspunktet da avtalen ble inngått.
- Den 31. desember 2005 solgte Drammensveien 89B AS innboet videre til Axel C. Eitzen for samme pris kr 3,5 millioner. Det gikk kort tid fra første kjøp og det skjedde heller ikke andre store forhold i mellomtiden som tilsa at det var behov for en ny verdivurdering av innboet.
- Rolf Wikborg i Prosjektkapital bekreftet per e-post at det ikke var noen tilknytning mellom innbosalget og garantistillelsen.
- Rabatten er innenfor det som er normalt. Eitzen har forklart at 20-25 % rabatt er normalt. Det er også slik at salg skjer i flere ledd og det legges på kommisjon både på kjøper og selgersiden, slik at rabatten/kommisjonen fort blir 40 %. Det faktiske salget av 12 spisestuestoler som var omfattet av innboet, medførte til slutt en kommisjon på 32 % av kjøpesummen. Det er også vanlig med større rabatt på en bloc salg. Uansett hvordan man regner rabatten i denne saken - 41 % (kr 10 millioner for innbo verdt kr 17 millioner) eller 33,3 % (den avtalte rabatten basert på gjennomsnittspriser) - er den ikke langt unna det som er vanlig i markedet. Skatteklagenemndas rabatt på 22,5 % er uansett for lav hensyntatt alle kostnader som påløper ved å bruke en profesjonell aktør.
- At salget skjedde til markedsmessig pris støttes også av etterfølgende forhold. Flere av gjenstandene har blitt solgt til betydelig lavere priser enn Christies takst. Stolene som var priset til kr 2.839.200 før rabatten, ble til slutt solgt for kr 121.449 fratrukket kommisjonen.

Kommisjonen utgjorde i det tilfellet 32 %. Kaare Berntsen har uttalt 26. oktober 2012 at markedssituasjonen for høyborgerlige antikviteter er meget vanskelig og har vært det i mange år. Etterfølgende forhold har vist at innboet ikke var så mye verdt som man trodde ved inngåelsen av avtalen. Dette er opplysninger som må hensyntas.

- Det er enighet om at dersom det foreligger en underpris så skal det beskattes som utbytte.

Subsidiært har saksøkerne anført at det er feil i Skatteklagenemndas skjønn.

Konkret mener de:

- Skatteklagenemnda har bygget sitt skjønn ved å ta utgangspunkt i gjennomsnittsverdiene fra Christies takst. Det var imidlertid feil å hensynta uttak nr. 2 som ble foretatt i oktober 2005. Det riktige må være å forholde seg til det partene visste om verdiene i mai 2005.
- Det riktige ved beregning av eventuell underpris må være å ta utgangspunkt i den skjønsmessige kjøpesummen og deretter trekke fra reell kjøpesum. Skatteklagenemnda har tatt utgangspunkt i beregnet kjøpesum etter uttaket i oktober som de har fastsatt til kr 5.500.000 og deretter trukket fra kr 3.500.000 som de mener er den reelle kjøpesummen. De har da kommet til en underpris på kr 2.000.000. Dette er saksøker ikke enig i.
- Det riktige må være å ta utgangspunkt i verdien i mai som vil si kr 8.100.000 og deretter trekke fra reell kjøpesum på kr 7.000.000. Beregnet og skattbar underpris blir da kr 1.100.000.
- For øvrig har det heller ikke blitt foretatt noe selvstendig skjønn for Eitzen privat. Skatteklagenemnda har kun kopiert skjønnet for selskapet, noe som ikke innebærer et selvstendig skjønn. For selskapet skal ikke uttak 2 hensyntas i motsetning til for Eitzen. Det er følgelig ikke foretatt et forsvarlig skjønn.

«Frankrike»-saken

Saksøker har anført at det ikke er grunnlag for ilegge Eitzen utbyttebeskatning slik Skatteklagenemnda har gjort i sitt vedtak av 24. juni 2014 for 2007 og som skattekontoret har fulgt opp for 2008 og 2009 i sitt vedtak av 17. desember 2014.

Konkret har de anført:

- Kjøpet av Villa Claudine ble foretatt av Axel og Nina Eitzen. Formålet var imidlertid å anskaffe en eiendom som kunne leies ut på ad hoc basis av ledelsene i konsernets ulike selskaper til samlinger, representasjon og forretningsmøter. Formålet var kommersiell integrering og kulturbygging i konsernet. Konsernet hadde på dette tidspunktet kontorer over hele verden, inkludert i Frankrike. Konsernet hadde allerede flere slike eiendommer som var til de ansattes disposisjon. Kjøpet ble etter hvert på lik linje med andre eiendommer i konsernet, lagt under Camillo Eiendom. I tillegg hadde man tro på en verdistigning på eiendommen. Det ble ansett som en god investering.
- At det ikke foreligger noen investeringsanalyser for kjøpet, skiller seg ikke ut fra andre eiendomskjøp i konsernet. Det var slik Eitzen pleide å gjøre det. Siden planen var å leie ut Villa Claudine på ad hoc basis, ble det ikke inngått leiekontrakter med de børsnoterte selskapene.
- Det er ingen uenighet om at Eitzens bruk av Villa Claudine kan omfattes av utbyttebegrepet. Det er imidlertid uenighet om hvordan utbytte eller fordelen skal verdsettes.

- Det riktig i denne saken må være å anvende hovedregelen i skatteloven § 5-2 første ledd. Det vil si at det er omsetningsverdien som skal legges til grunn. Eitzen har i 2008 betalt markedspris på kr 350.000 per år. Markedsprisen ble fastsatt etter avsjekk med lokal megler og etter et søk på finn for leie av tilsvarende eiendommer. Grunnlaget for utbyttebeskatning for 2007 og 2009 må tilsvarende være markedsleien på kr 350.000 per år.
- Det er ikke grunnlag i denne saken til å fastsette Eitzens fordel ved privat bruk etter prinsippene i Storhaug Invest-dommen (løpende driftskostnader + tapt avkastning). Denne saken skiller seg vesentlig fra saksforholdet i Storhaugen Invest-dommen.
- Camillo Eiendoms erverv av Villa Claudine kan ikke anses som en forretningsmessig unormal eller «selskapsfremmed». Camillo Eiendom, kjøper, var et eiendomsinvesteringsselskap som eide flere faste eiendommer direkte og indirekte gjennom datterselskap. Som nevnt var formålet med kjøpet forretningsmessig og kjøpet var i selskapets interesse.
- Camillo Eiendom eide konsernets hovedkontor både i Oslo og København. I tillegg eide selskapet tre boligeiendommer og seks fritidsboliger. Aksjene i Estatia hadde en verdi på kr 180 millioner. Selskapet hadde allerede betydelige investeringer i fritidseiendom. Kjøpet av Villa Claudine skilte seg ikke nevneverdig fra de andre eiendomsinvesteringer.
- Den faktiske bruken av Villa Claudine ble svært begrenset. I 2007 ble eiendommen kun sporadisk brukt. I 2008 slo finanskrisen inn over konsernet og alt ble snudd helt rundt. Det ble innført kostnadskutt over hele linjen. Alle unødvendig utgifter ble kuttet. Leieavtalene for fritidseiendommene ble sagt opp eller ikke fornyet. Derfor ble heller ikke Villa Claudine brukt som forutsatt. Man fikk ikke solgt eiendommen og det endte derfor med at Eitzen privat leide Villa Claudine og senere kjøpte eiendommen i 2012. Eitzens private bruk av eiendommen var i de første årene begrenset.
- Den private garantien til den engelske banken skyldes kun at banken ikke var interessert i å gjøre noen undersøkelse av selskapene i konsernet. Det var da enklere med en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen.
- Nemndas vurderinger bærer preg av at de satt på fasiten over faktisk bruk. De har ikke i tilstrekkelig grad hensyntatt at den etterfølgende historikken som følge av finanskrisen, ikke var mulig å forutse ved kjøpet.
- Det er heller ikke grunnlag for å vektlegge for mye Jo Haaken Rønnings uttalelser i saken. Han var ansatt for å ta hånd om helt konkrete prosjekter og var hverken ansatt i selskapet eller involvert i kjøpet av Villa Claudine.
- Eitzens private bruk av Villa Claudine må fastsettes på bakgrunn av markedspris og beskattes som utbytte etter skatteloven § 10-11. Det følger av juridisk teori at det må være grunnlag for en viss privat bruk.

For øvrig er det enighet om beløpene hvis man legger til grunn at unntaksbestemmelsen fra omsetningsverdi skal anvendes.

Videre er det det franske datterselskapet som er den juridiske eier, men man er enig i at skattemessig skal Camillo Eiendom skattlegges hvis vilkårene er oppfylt.

Sakskostnader

Staten ved Skatt Øst har akseptert ligningsendingene i samsvar med Camillo Drammensveien AS påstand. De har følgelig vunnet sin sak og har krav på full dekning av sakskostnader.

I forhold til tilleggsskatten er denne frafalt av Staten ved Skatt Øst. Resultatet er da slik som saksøkerne har påstått. Grunnlaget kan ikke være avgjørende.

Axel C. Eitzen har dels har vunnet og dels tapt. Det riktige er da at hver av partene bærer sine egne sakskostnader.

Saksøkerens påstand:

«Innbo»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 for Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves.
3. Camillo Drammensveien AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten.
4. Axel Camillo Eitzen tilkjennes saksomkostninger for tingretten.

«Frankrike»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 17.12.2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 oppheves for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike.
3. Axel Camillo Eitzen tilkjennes saksomkostninger for tingretten.

2. Oversikt over saksøktes påstandsgrunnlag

Saksøkte har anført at utgangspunktet for skattesystemet er selvangivelsesprinsippet som betyr at man selv skal komme med de opplysninger som er relevante jf. skatteloven § 4-1 jf. § 4-3. Dette er særlig relevant i Frankrike-saken.

Videre skal retten prøve saken basert på det faktum som ble presentert for skatteetaten. Hvis det er kommet nye opplysninger som kunne vært fremmet tidligere, skal disse ikke vektlegges. Skjæringspunktet er når endelig vedtak er fattet.

«Innbo»-saken

Saksøkte har anført at Axel Eitzen kjøpte innboet fra eget selskap til underpris og derved oppnådde en skattemessig fordel. De mener at vurderingen må foretas på tidspunktet for overdragelse 31. desember 2005. Det avgjørende er om man kan beskatte selskapet for en fordel i første omgang. Hvis det er et interessefellesskap, underbygger dette at det er gitt en fordel jf. da spiller mange hensyn inn.

Konkret har de anført:

- Kjøpet av leilighet og innbo var en del av en større transaksjonsrekke. Dette underbygges av rammeavtalen som ble inngått 29. april 2005 hvor alt fremstår som en helhet. Det er ikke grunnlag for å tolke «separat» som adskilt. Ser man rammeavtalen sammen med det øvrige bildet, framstår alle transaksjoner som en enhet og som har påvirket hverandre både for Camillo Drammensveien AS og Axel C. Eitzen privat, slik som Skatteklagenemnda har konkludert med. Det vises til 16. mai 2005 komplekset (kjøpekontrakt på leiligheten for kr 20 millioner, kjøpekontrakt på innboet for kr 10 millioner, tilleggsavtale vedrørende innboet og avtalen med Prosjektkapital hvor det henvises til «som en del av avtalen skal Drammensvn 89B selges»), e-posten fra Eitzen, internmail i Wikborg, Rein & Co. samt tilleggsavtalen av 2. november 2005 med økt garantistillelse hvor Eitzen Holding AS sikret seg pant for oppgjør av kunstsalg. Denne tilknytningen er et argument for at innboet ble solgt til underpris.
- Det kan ikke legges avgjørende vekt på den etterfølgende bevisproduksjon med Rolf Wikborgs e-post utveksling. Bekreftelsen kom først 4 år etterpå.
- Opplysningen om at man hadde bestemt seg for å inngå garantiavtalen før eiendommen ble inkludert i rammeavtalen, er en ny opplysning uten at man gjør noe prosessuelt om dette.
- I avtalen mellom Axel C. Eitzen og Camillo Drammensveien AS overtok Eitzen innbo for kr 3,5 millioner. Forskjellen mellom hva partene selv antok at innbo var verdt etter at uttak var gjennomført og det Axel Eitzen betalte var ca. kr 7 mill. Dette betydelige avviket gir ligningsmyndighetene åpenbart en adgang til å foreta et skjønn.
- Eitzen kan ikke kreve sin kvantumsrabatt beregnet ut fra verdier før Ragnar Moltzau jr. tok ut sitt uttak i oktober 2005. Avgjørende tidspunkt må være avtaletidspunktet mellom Axel C. Eitzen og Camillo Drammensveien AS ble inngått 31. desember 2005. Det vil si etter at uttak nr. 2 er foretatt.
- Saken bærer preg av at rådgivere i etterkant har forsøkt å lage regnestykker slik at man kommer i mål. Nina Eitzen kunne ikke si noe om hvor 30 % rabatt kom fra. Axel forklarte at de ikke hadde beregnet noen rabatt. Partene la ingen prosentvis angitt «kvantumsrabatt» til grunn i sin beregning av kjøpesum. Dette fremkom av Eitzens forklaring i retten. Selskapet skulle betale kr 10 millioner for noe som var verdt kr 17 millioner som i praksis utgjør en rabatt på 41 %.
- Det blir feil å ta hensyn til eventuell verdiutvikling 6-7 år etter at eiendomshandelen ble gjort, jf. bl.a. finanskrisen. Selv om det ligger en føring fra Kaare Berntsen om markedet for denne type innbo de seneste årene, er likevel det avgjørende hva partene vurderte seg i mellom i 2005. Partene har helt klart seg imellom priset inn risikoen med en «upside» og en «downside».
- Det er heller ikke fremlagt noen endelig oppstilling over hva salget faktisk innbrakte. Det er kun opplyst at man ikke oppnådde kr 3,5 millioner.
- Det foreligger et interessefellesskap i saken. Med hjemmel i skatteloven § 13-1 er det anledning for ligningsmyndighetene til å foreta et skjønn. Skjønnet er egentlig på selskapsnivå - jf. «hvis skattyters formue eller inntekt er redusert». Men det er ikke tvilsomt at tilsvarende regel gjelder på aksjonærsiden (Eitzen personlig) jf. skatteloven § 5-3, jf. § 10-11.
- Det foretatte skjønnet er meget moderat og forsvarlig på det som var verdiene den gangen. Skatteklagenemnda har unnlatt å legge til merverdi for stoler og tapestry, til sammen kr 3.366.000,-. Nemnda har gjort et skjønn med hensyn til at det er mulig å få en kvantumsrabatt når man kjøper et større parti kunst/antikviteter. Verdien per 31. desember

2005 er beregnet til kr 5,5 millioner, hvor Eitzen har betalt kr 3,5 millioner. Det utgjør et skattepliktig utbytte på kr 2 millioner.

- Det kan ikke være riktig at den opprinnelige rabatten på kr 7 millioner skal tas med i det videre regnestykke når verdiene justeres slik saksøker har gjort i sine regnestykker.

«Frankrike»-saken

Staten ved Skatt Øst har anført at det er grunnlag for å utbyttebeskatte Axel Camillo Eitzen etter prinsippene i Storhaug Invest-dommen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 for bruks- og disposisjonsrett over SCI Mediterranean Properties faste eiendom i Frankrike. Staten ved Skatt Øst mener at formålet med kjøpet av Villa Claudine var til personlig bruk for Axel og Nina Eitzen.

Konkret har de anført:

- Kjøpet ble initiert av Axel og Nina Eitzen personlig. Det var de som ga oppdrag til Norsk Megling AS. Kjøpekontrakten ble inngått mellom de to personlig og selger med mulighet for å la et annet objekt tre inn i kontrakten. Begge signerte kontrakten selv om Axel Eitzen har signatur alene. Axel Eitzen kjøpte sammen med Camillo Eiendom AS SCI Mediterranean Properties hvor han eide 10 % og Camillo Eiendom AS 90 %. Dette selskapet inngikk så i kjøpsavtale med tidligere eier av eiendommen. Kjøpesum og kostnader ble dekket av Camillo Eiendom AS. Investeringen var på ca. kr 34 millioner.
- Det er ikke funnet noe spor i styreprotokoller m.v. med hensyn til beslutningen om at Camillo Eiendom skulle bli eier av eiendommen via SCI. Det er heller ikke funnet noen som helst beregninger med hensyn til forrentningen av en slik investering. Det er heller ikke vært undersøkelser for verdistigning i markedet. Det ligger ingen konkrete planer i papirene med hensyn til ansattes bruk av stedet m.v. Det fremstår som påtakelig at det ikke foreligger noe informasjon om selskapsbehovet sett hen til størrelsen på investeringen. For Kragerø finnes det til sammenligning omfattende regneark for bruken.
- Villa Claudine ble finansiert dels med lån fra Camillo Eiendom AS og dels med lån fra den engelske banken Arbuthnot Latham & Co. Lånet i den engelske banken var imidlertid sikret med en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Det var Camillo Eiendom som betalte rentene på lånet i den engelske banken.
- Axel Camillo Eitzen betalte ikke noe som helst for å bruke eiendommen i 2007 eller for å ha den stående til disposisjon. Først i 2008 inngås det på slutten av året en leiekontrakt som angir kr 350.000,- som leie og som synes å være betalt. Eitzen har full disposisjonsrett over eiendommen, noe som er en fortsettelse av den bruks- og disposisjonsrett som ble etablert fra start av for Eitzen personlig. I 2009 ble det ikke betalt leie. Driftsutgiftene på eiendommen ble hele tiden betalt av Eitzen personlig. Det samme gjaldt innkjøpet av møblene.
- I den inngåtte leiekontrakten, er det kun Eitzen som hadde adgang til å si opp kontrakten. Dette stemmer dårlig med at selskapets utgifter på eiendommen oversteg den leie Eitzen betalte med betydelige beløp. Selskapet «blødde» ved utleien til Eitzen.
- Den senere utviklingen støtter opp om det opprinnelige formålet. Det ble opplyst at eiendommen hadde vært planlagt solgt til Camillo Eitzen i 2008, men at dette først ble gjort i 2012. Eitzen kjøpte da Villa Claudine for € 3 300 000,- som medførte et tap for selskapet på € 897 600.
- Formålet med kjøpet fremstår hele tiden å ha vært i Nina og Axel Eitzens personlige interesse. Dette støttes av tidsnære bevis. I åpningsmøtet 6. juni 2008 ble det opplyst at det

var Axel og Nina som benytter/har benyttet boligeiendommen. Dette ble gjentatt i svarbrevet fra selskapet 22. oktober 2008 og igjen av forklaringen til Jo Haaken Rønning i sluttmøte 23. januar 2009.

- Det var først senere i brev av 5. oktober 2009 fra Ernst & Young at forklaringen blir supplert. Det fremkom da at Villa Claudine ikke ble kjøpt med det formål at den utelukkende skulle brukes av Axel C. Eitzen privat. I advokatfullmektig Haugseths innledningsforedrag punkt 4.4. heter det at hovedformålet med anskaffelsen var forretningsmessig begrunnet. I partsforklaring og vitneforklaring under hovedforhandlingen ble Eitzens eventuelle personlige interesse ytterligere tonet ned. Nå er det kommersiell integrering og kulturbygging som gjelder. Dette fremstår som en tilpassing av forklaringen.
- Skulle retten komme til at formålet delvis var at Villa Claudine skulle brukes til konserninterne ledelsessamlinger så er det klart at selskapets behov for et slikt lokale må ha vært meget beskjedent.
- Rent faktisk har eiendommen vært til disposisjon for Eitzen personlig hele året i hele perioden. I 2007 ble eiendommen brukt privat i nærmere tre uker.
- Selv om selskapet også har andre eiendommer i sin portefølje, må man for hvert enkelt kjøp spørre hva som styrer interessen - aksjoner eller selskapets interesser. I denne saken var det Eitzens som aksjonær interesser.
- Det riktige i denne saken må være å skattlegge Eitzen etter prinsippene i Storhaug Invest dommen. Den foretatte utbytteberegning er korrekt.

Sakskostnader

Tilleggsskattespørsmålet ble løst av Staten ved Skatt Øst på et helt annet grunnlag enn det saksøker har anført, jf. lang liggetid sett opp mot EMK-reglene om saksbehandlingstid. Det er derfor ikke grunnlag for å nedsette sakskostnadene.

Saksøktes påstand:

«Innbo»-saken

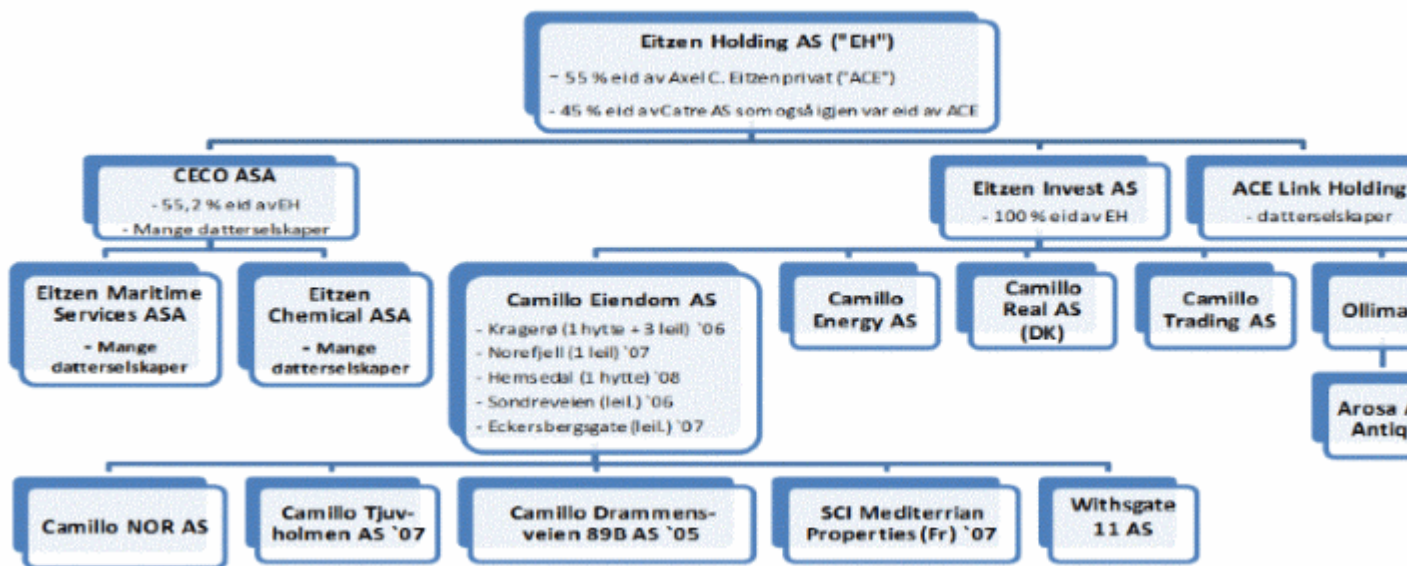
1. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 vedrørende Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt Øst
3. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakskostnader.

«Frankrike»-saken

1. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt Øst.
2. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakskostnader.

IV Rettens vurdering

Som nevnt innledningsvis er saken todelt, «Innbo»-saken og «Frankrike»-saken. Retten mener det er viktig for forståelsen av begge sakene å ha en oversikt over Eitzen-konsernet og eierstrukturer slik de forelå i perioden 2005 til 2008 (se organisasjonskart under - ikke komplett). Delen til venstre var den børsnoterte virksomheten, mens den til høyre var privateid. På denne tiden hadde Eitzen-konsernet virksomhet i 30 land og over 7 500 ansatte på verdensbasis som i all hovedsak var ansatt i den børsnoterte delen av konsernet.



«Innbo»-saken

Bakgrunnen for saken er at Axel C. Eitzen («Eitzen») og hans kone, Nina B. Eitzen, i april 2005 bestemte seg for gjennom selskapet Eitzen Holding AS («Holding») å kjøpe eiendommen Drammensveien 89B med innbo fra Moltzau Tankrederi AS («Moltzau Tankrederi»). Eitzen var i 2005 kontrollerende aksjonær i Holding, som igjen eide Camillo Eiendom AS («Camillo Eiendom») via Eitzen Invest AS (se organisasjonskart ovenfor). Avtalen om salget ble inntatt i en rammeavtale inngått mellom Holding og Moltzau Tankrederi/Ragnar Moltzau jr. («Moltzau») 29. april 2005 («Rammeavtalen»).

I samme Rammeavtale aksepterte Holding å stille en påkravsgaranti på € 6,5 millioner i forbindelse med finansieringen av Moltzau Tankrederis to ferjenybygg ved verftet Remontowa i Gdansk i Polen. Garantiprovvisjonen ble avtalt til 15 %, noe som er uvanlig høyt, i tillegg til «cost of funding». I tillegg ble det stilt en del sikkerhet for garantien. Bakgrunnen for garantistillelsen var en henvendelse fra Rolf Wikborg i ProsjektKapital. Moltzau Tankrederi hadde på denne tiden store økonomiske og likviditetsmessige utfordringer. De hadde derfor problemer med å få på plass finansieringen av nybyggene. Eitzen har forklart at han mente at de kommersielle vilkårene var gode og at risikoen ikke var så stor. Videre forklarte han at for det tilfellet at garantien ble påkalt, kunne driften i Moltzau Tankrederi passe inn i Eitzen-gruppens daværende danske virksomhet.

Problemstillingene saken reiser er om innboet ble solgt til markedspris eller til en skattepliktig underpris. Videre er det et spørsmål om Rammeavtalen omhandler to ulike transaksjoner, eiendomskjøpet med innbo og garantistillelsen, eller om disse var tilknyttet hverandre som del av én større transaksjon. Retten må også ta stilling til om en eventuell underpris skyldes eventuell tilknytning mellom garantistillelsen og innbokjøpet, og størrelsen på eventuell underpris.

For å konkludere på disse spørsmålene, mener retten det riktige må være å ta utgangspunkt i avtaleverket som ble inngått mellom partene i 2005.

Rammeavtalen som Rolf Wikborg i Prosjektkapital som sto for, var den første avtalen som ble inngått. Den har følgende ordlyd;

«Det er i dag inngått følgende avtale mellom MT/RM (Moltzau Tankrederi AS/Ragnar Moltzau jr - rettens bemerkning) og EH (Eitzen Holding AS - rettens bemerkning);

1) EH stiller en garanti stor EUR 6,5 millioner tilsvarende ca. 54 millioner (NOK femtifiremillioner 00/00) i favør av Eksportfinans AS i forbindelse med finansieringen av MT's to nybygg ved Remontowa, Gdansk i Polen. Garantien ligger pari passus med KUKÉ i Polen.

Garantien løper i opptil 18 måneder med en rente på 15 %. Garantien kan innfris til enhver tid, men minimum 9 måneder garantiprovisjon forfaller. Renten betales halv årlig etterskuddsvis, men kan kapitaliseres. I tillegg betaler MT for CH's (skal kr. være EH-rettens bemerkning) «cost of funding», dog maksimert oppad til 1,5 % margin.

Separat og som sikkerhet for garantien stiller MT/RM med følgende;

- 1) Pant i samtlige aksjer i MT. RM er ene eier av MT.**
- 2) 1. prioritets pant i Borgenhaugen 17 på Snarøya, Bærum**
- 3) Personlig garanti fra RM**
- 4) EH får opsjon til å kjøpe Gvannevier, Uvdal. Opsjonen løper ut juli 2005. Prisen er avtalt til NOK 11 millioner (NOK 11.000.000) og kjøpesummen vil bli innbetalt ved innfrielse av garantien. Ved ett eventuelt salg til andre vil kjøpesummen settes inn på sperret konto som sikkerhet inntil garantien er innfridd og garantiprovisjon betalt.**
- 5) Drammensveien 89 b med innbo som det står i dag taksert til 20 mill NOK, selges til EH for 30 mill NOK. Det er forutsatt at RM kan ta ut innbo taksert til 3 mill NOK. Eventuelt mindre justeringer, avtales senere mellom partene iht tilsvarende prinsipper.**
- 6) Det forutsettes at 20 mill KR. nedbetales på rederiets (MT) gjeld ved salg av leiligheten.**
- 7) Wikborg og Rein skal utferdige avtaleverk og dokumentasjon for transaksjonen.»**

Camillo Drammensveien og Eitzen mener at det er kun punkt 1 - 3 under sikkerhetsstillelsen som sikrer garantien, noe de har kalt «Sikkerhetspakken» og at ordet «Separat» i avtalen må forstås som «uavhengig». Staten ved Skatt Øst mener at det hele er en del av samme transaksjon, og at

innboet referert til i punkt 5 ble solgt til skattepliktig underpris og at dette skyldtes tilknytningen. De mener også at ordet «Separat» må forstås som «særskilt».

Retten tar først for seg om det var noen tilknytning mellom innbokjøpet og garantistillelsen, og betydningen av eventuell tilknytning.

Etter at Rammeavtalen ble inngått, utarbeidet advokatfirmaet Wikborg, Rein det videre avtaleverket på fire avtaler som ble signert 16. mai 2005.

Eitzen besluttet i prosessen å opprette et eget selskap, Drammensveien 89B AS underlagt Camillo Eiendom (stiftet den 13. mai 2005, men skiftet navn til Camillo Drammensveien AS 8. november s.å.), som skulle stå som kjøper av eiendommen fra Moltzau Tankrederi. Det ble også oppdaget at innboet tilhørte Moltzau privat og ikke selskapet Moltzau Tankrederi. 16. mai ble det derfor inngått en kjøpekontrakt mellom Moltzau Tankrederi og Drammensveien 89B AS om kjøpet av eiendommen til en pris av kr 20 millioner, håndskrevet justert ned fra kr 25 millioner, med avtalt overtagelse 30. juni 2005. Videre ble det inngått en avtale om overdragelse av innbo mellom Drammensveien 89 B AS og Moltzau privat.

Innbo-avtalen har følgende ordlyd (noe av den originale teksten var overstrøket og erstattet med håndskrift (skrevet med kursiv)):

- «1. Mellom ~~Axel C. Eitzen, Kirkehaugsveien 7, 0283 OSLO~~ Drammensveien 89 B AS og Ragnar Nicolai Moltzau jr. Gregers Grams v 2a, 0382 OSLO er det inngått følgende avtale om kjøp av Innbo.**
2. Ragnar Moltzau jr overdrar med dette Innbo i eiendommen Drammensv. 89 b i Oslo til ~~Axel C. Eitzen Dr. vn. 89 B AS.~~
3. Kjøpesummen er avtalt til NOK 105.000.000, og betales ved overlevering.
4. Overlevering skal skje samtidig med at eiendomsretten til eiendommen nevnt i pkt. 2 overføres fra Moltzau Tankrederi AS til Drammensveien 89B AS, i medhold av kjøpekontrakt, jf bilag 2»

Den endelige prisen på eiendommen ble da kr 20 millioner mens prisen på innboet ble satt til kr 10 millioner. Det er ikke anført at kjøpesummen på eiendommen er foretatt til underpris, og retten legger til grunn at denne var markedsmessig.

Eitzen har forklart at den nærmere prisingen av innboet ble foretatt på bakgrunn av en takst fra auksjonshuset Christie, Manson & Woods LTD («Christies») fra april 2004, det vil si ca. ett år før salget av innboet. Taksten var på 130 sider og inneholdt 465 gjenstander som hver og én ble verdsatt med en minimums- og maksimumsestimat for omsetningsverdi ved auksjon. Partene tok ved verdsettelsen av innboet utgangspunkt i gjennomsnittsverdien av estimatet fra Christies. Komplette innbo ble anslått å ha en total gjennomsnittsverdi på £ 1 323 900. Partene benyttet en kurs på 11,83. Dette ga en gjennomsnittsverdi på kr 15.661.737.

Leiligheten med dens innbo hadde tilhørt Ragnar Moltzau jr. sin avdøde mor. Moltzau hadde derfor forbeholdt seg retten til å ta ut en del eiendeler fra innboet mot å kompensere Camillo Drammensveien AS økonomisk. Det fremgår av Rammeavtalen at Moltzau kunne ta ut innbo taksert inntil kr 3 millioner. Det ble også åpnet for mindre justeringer av uttak av innbo.

I mai 2005 tok Moltzau ut verdier beregnet til kr 5.164.978. Partene var da også enige om at 12 spisestuestoler og et gobeleng/veggteppe var verdt mer enn middelverdiene som opprinnelig var lagt til grunn. Det ble derfor gjort en oppjustering av verdiene med kr 3.366.000. De totale verdiene i innboet ble ved avtaleinngåelsen 16. mai 2005 beregnet til kr 14 millioner.

I den opprinnelige avtalen var det imidlertid forutsatt at verdiene skulle være kr 17 millioner, som Drammensveien 89 B AS skulle betale kr 10 millioner for. Det ble derfor samme dag utferdiget en fordring hvor Moltzau erkjente å skyldte Drammensveien 89B AS kr 3 millioner. Fordringen skulle senest betales i første kvartal i 2006. I avtalen fremgår det at Moltzau og Åse Marie Moltzaus personlige garanti også dekket denne fordringen. Retten legger til grunn at den garantien det her refereres til, er den samme som fremgår av Rammeavtalens punkt 3 som tilhørte «Sikkerhetspakken». Videre reguleres en adgang til ytterligere uttak som i så fall skulle verdsettes til gjennomsnittspris på samme måte som tidligere uttak.

Den siste avtalen som ble inngått 16. mai 2005 var mellom Holding og ProsjektKapital. Denne avtalens to første punkter har følgende ordlyd:

- «1. Ved avtale av 29. april 2005 inngått mellom Eitzen Holding AS (...) («EH») på den ene siden og Moltzaus Tankrederi AS (...) («MT») og Ragnar Moltzau jr på den andre siden («Avtalen») er det avtalt at EH skal stille garanti stor EUR 6.500.000 til fordel for Nordea Bank Norge ASA som i neste omgang stiller tilsvarende garanti til fordel for Eksportfinans ASA. Disse garantier inngår som en del av MTs finansiering for kontrahering av to nybygg ved Remontowa skipsverft i Gdansk, Polen. Som en del av Avtalen, skal MT selge eiendommen Drammensveien 89b i Oslo (gnr. 212, bnr. 126) til selskapet Drammensveien 89 B AS (under stiftelse). ProsjektKapital AS (...) deltar som arrangør under Avtalen, herunder ved overdragelsen av eiendommen Drammensveien 89b.**
- 2. EH skal betale NOK 1.000.000,- i kommisjon til ProsjektKapital AS som fullt og endelig oppgjør for selskapets arbeid utført i tilknytning til Avtalen. 50 % av denne kommisjonen forfaller til betaling ved overlevering av eiendommen Drammensveien 89b til selskapet Drammensveien 89 B AS og de resterende 50 % forfaller ved innløsning av garantien avgitt til fordel for Eksportfinans ASA.»**

Etter en gjennomgang av avtaleverket, er ikke retten i tvil om at salget av Drammensveien 89B med innbo var en del av en større transaksjon hvor garantien var det bærende element. Retten mener følgelig at det var tilknytning mellom eiendomstransaksjonen og garantistillelsen. Retten har i sin vurdering lagt vekt på at eiendomstransaksjonen med innbo ble inntatt i Rammeavtalen og videre gjennomført uten at eiendomsfirmaet Ek, som i utgangspunktet hadde salget, var involvert. Videre vises det til Rammeavtalens punkt 7) hvor det er vist til transaksjonen i entall. Retten har også vektlagt at den personlige garantien fra Moltzau som ifølge saksøkerne tilhørte «Sikkerhetspakken» for garantien, i fordringsavtalen for innboet også dekket innbofordringen. Avgjørende for retten har likevel vært teksten i avtalen med ProsjektKapital. Her fremgår det i punkt 1 at **«Som en del av Avtalen, skal MT selge eiendommen Drammensveien 89b»** hvor «Avtalen» er definert som garantistillelsen. I avtalens punkt 2 går det videre frem at 50 % av ProsjektKapitals provisjon forfaller ved gjennomføringen av eiendomstransaksjonen, mens resten forfaller ved innløsningen av garantien. At det var en tilknytning støttes ytterligere slik retten ser

det av den etterfølgende korrespondansen mellom Eitzen og Flaa i epost av 20. mai 2005 hvor det fremgår at opprettelsen av eiendomsselskapet Drammensveien 89 B AS og kjøpet av eiendommen, er en del av en større transaksjon som involverer garantistillelse fra Holding. Denne mailen er skrevet av Eitzen bare noen dager etter inngåelsen av 16. mai avtalene. Retten mener at også e-post internt mellom to advokater i Wikborg Rein av 28. juli 2005 bekrefter slik tilknytning. Det vises her til at oppgjør for salg av eiendomstransaksjonen inkludert innbo er en del av sikkerhetspakken. Rolf Wikborgs bekreftelse på at det ikke var noen tilknytning mellom eiendomstransaksjonen og garantistillelsen gitt september/oktober 2009, det vil si mer enn 4 år i etterkant og som er i direkte motstrid med øvrige bevis, velger retten å se bort fra.

Det neste forholdet retten må ta stilling til er om denne tilknytningen medførte at prisen som ble betalt for innboet var lavere enn markedspris (omsetningsverdi). Hvis det er tilfellet, er partene enige om at underprisen skal skattlegges som utbytte for Eitzen.

Det følger av skatteloven § 5-1 første ledd siste punktum at fordelene skal settes til det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi. Et relevant spørsmål er da om det er avtaletidspunktet (april/mai 2005) eller oppgjørsmødet (medio oktober 2005) som er skjæringspunktet for fastsettelsen av omsetningsverdien for selskapet. Skatteloven § 5-1 viser til skatteloven kapittel 9. I kommentarene til § 9-2 fremgår det at «**realisasjon må anses å ha funnet sted når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og de vesentlige vilkår for overdragelsen, herunder prisen, er bindende fastsatt**».

På denne bakgrunn mener retten at det relevante skjæringspunktet for fastsettelsen av omsetningsverdien for Camillo Drammensveien AS var i april/mai 2005. For Eitzen mener retten skjæringspunktet var 31. desember 2005 da videresalget av innboet fra selskapet til Eitzen fant sted. Vurderingen blir nesten tilsvarende med unntak for at Moltzaus uttak nr. 2 i oktober 2005 til en verdi av kr 3.305.293, må hensyntas for Eitzen.

Som tidligere nevnt, er det anført at Eitzen og Moltzau ikke hadde klare oppfatninger om rabattens størrelse ved avtaleinngåelsen. Eitzen har forklart at de ved forhandlingene i april/mai tenkte i store tall og at de ble enige om at det skulle betales kr 10 millioner for innboet verdt kr 17 millioner. Uavhengig av hva partene tenkte eller ikke, så utgjør den prisen en rabatt på ca. 41 %. Imidlertid viste det seg at verdiene på innboet likevel ikke var kr 17 millioner, men kun kr 14 millioner. Det ble da utstedt en fordring i favør av Drammensveien 89 AS på kr 3 millioner. De facto var prisen slik retten ser det, kr 7 millioner for et innbo som partene mente hadde en verdi på kr 14 millioner. Det utgjør en rabatt på 50 %.

Utgangspunktet i skatteloven § 5-3 for verdsettelse av en eventuell skattepliktig fordel vil være omsetningsverdien på det åpne markedet for de overdratte eiendeler sammenlignet med det som faktisk er betalt.

Innboet i Drammensveien 89 B besto ifølge Christies oversikt av en rekke antikviteter og relativt kostbare gjenstander, herunder smykker, tepper, bilder mv. Både Eitzen og Nina B. Eitzen beskrev antikvitetene som veldig særpreget og uvanlige, noe retten legger til grunn. Retten er enig i at verdien av slike gjenstander naturlig vil være mer påvirkelig av forholdene i markedet ellers, enn en alminnelig hyllevare. Retten har som skattemyndighetene og transaksjonspartene,

kommet til at det er riktig å ta utgangspunkt i Christies takst av april 2004 ved vurderingen av innboets omsetningsverdi på skjæringstidspunktene. Dette skyldes at denne taksten er den eneste fremstillingen og dokumentasjon av det overdratte innboet. Tidsmessig ligger taksten også relativt nært i tid, ca. 1 år før transaksjonen ble gjennomført.

Retten er imidlertid enig med saksøkerne i at denne verdifastsettelsen ikke nødvendigvis samsvarer med den faktiske omsetningsverdien, og selv om vurderingen av omsetningsverdien skal foretas på ut fra informasjonen som forelå på transaksjonstidspunktet, mener retten at etterfølgende informasjon kan kaste lys over riktig pris på omsetningstidspunktet. I denne sammenheng vises det til senere uttalelse fra Kaare Berntsen av 26. oktober 2012 om at markedssituasjon for høyborgerlige antikviteter er meget vanskelig og har vært det i mange år. Også det etterfølgende salget av de 12 spisestuestolene for kr 121.449 fratrukket kommisjonen, som ved avtaleinngåelse ble oppjustert til en verdi av kr 2.839.200 før rabatt, viser etter rettens mening at det kan være vanskelig å fastsette omsetningsverdi. Flere andre gjenstander viste seg også vanskelig salgbare. Retten må likevel peke på at finanskrisen hadde inntrådt i perioden mellom avtaleinngåelsen og salget av innboet. Det er vanskelig å si hvordan denne har spilt inn på de senere salgene, men det kan ikke være tvilsomt at den har hatt en viss betydning. Det vises her til at mange pengesterke personer, og følgelig potensielle kjøpere, fikk økonomiske utfordringer i denne tiden. Det er da nærliggende å anta at dette påvirket investeringsviljen til både kunst og antikviteter. Retten finner likevel ikke grunn til å betvile at det var et begrenset marked for denne typen innbo i Norge også i 2005.

På denne bakgrunn finner retten slik som Skatteklagenemnda har gjort i sitt vedtak, å se bort fra partenes oppjusterte verdier på spisestuestolene og gobelenget på avtaletidspunktet.

Retten mener videre at Moltzaus nærmere uttak av innbo må hensyntas, både ved fastsettelsen av omsetningsverdiene og rabattberegningen. Retten finner å legge til grunn at de gjenstander som Moltzau tok ut av innbosalget, var de som var lettest omsettelig. Dette ligger i sakens natur, særlig sett opp mot de økonomiske problemer og akutte likviditetsutfordringene Moltzau på denne tiden erfarte. Eitzen forklarte også det sammen. Videre støttes dette av partenes håndskrevne oppstillinger av faktisk uttak. Konkret nevner retten at av mai-uttaket beregnet til kr 5.164.978, er uttak av smykker alene estimert til en verdi av kr 2.963.415. Videre ble det tatt ut tepper, porselen og bilder i tillegg noen møbler mv. Dette mener retten er gjenstander som er adskillig lettere å omsette enn mer spesielle møbler og antikviteter etc som selskapet Camillo Drammensveien, og senere Eitzen privat, satt igjen med. De faktiske uttakene beregnet ut fra Christies middelverdier, var i mai 2005 på kr. kr 5.164.978 og i oktober kr. kr 3.305.293. Dette var adskillig mer enn de kr 3 millioner som partene forutsatte i Rammeavtalen. På denne bakgrunn mener retten at den faktiske omsetningsverdien nok ble redusert i større utstrekning enn uttakene beregnet til middelverdier ble beregnet til.

Som et utgangspunkt og i mangel av andre konkrete holdepunkter, finner retten ved fastsettelsen av omsetningsverdien for innboet at det blir riktig å ta utgangspunkt i innboets fastsatte verdi per mai/april 2005 på kr 15.661.737, basert på middelverdiene i Christies takst.

Det er heller ikke omstridt at det skal innvilges en rabatt ved «en bloc» kjøp, det vil si der hvor man kjøper «rubbel og bit», slik saken er i vårt tilfelle. Skatteklagenemnda har lagt til grunn en rabatt på 22,5 %. Det mener saksøkerne er for lavt. En profesjonell kjøper vil etter rettens

oppfatning kreve og få en høyre rabatt enn en privat kjøper. Dette for å sikre seg fortjeneste ved videresalg. For spesielle kjøp som dette innboet er beskrevet som, og hvor faren for å bli sittende med en del gjenstander som man ikke får solgt er stor, vil retten ikke utelukke en rabatt på opp mot 50 %. Imidlertid var hverken Drammensveien 89 B AS eller Eitzen profesjonelle oppkjøpere og en slik rabatt er følgelig for stor i denne saken. Etter en samlet vurdering av bevisene i saken, særlig hensyntatt at Moltzau i stor grad tok ut de mest omsettelige gjenstandene, mener retten at en riktig en-bloc rabatt i denne saken bør ligge på mellom 25 og 30 %. Retten legger i det følgende til grunn en rabatt på 27,5 %.

Som allerede nevnt foretok Moltzau i denne saken to uttak av det solgte innboet. Et viktig spørsmål i saken som retten må ta stilling til, er om uttakene skal trekkes fra utgangsverdien før eller etter rabatten er trukket fra.

I Rammeavtalens punkt 5 er det forutsatt at Moltzau kan ta ut innbo taksert til kr 3 millioner. Det fremgår også at mindre justeringer avtales senere mellom partene i henhold til tilsvarende prinsipper. Det fremgår av senere avtaler at uttak skal prises til middelverdier. Moltzaus uttak nr. 1 var ved inngåelsen av partenes avtale i mai 2005 klarlagt mellom partene, både i forhold til innhold og prising. Dette er et moment som taler for at hele uttak nr. 1 skal trekkes fra før rabatten beregnes. Retten har likevel kommet til at dette ikke blir riktig i forhold til fastsettelsen av innboets omsetningsverdi på dette tidspunkt. Det vises her til det retten tidligere har sagt om at verdsettelsen basert på middelverdier kan ha vært noe annet enn den faktiske omsetningsverdien på innboet på det samme tidspunktet. Moltzaus faktiske uttak støtter slik retten ser det, opp under at dette var tilfellet. Etter en samlet vurdering har retten kommet til at det riktige i denne saken, blir å beregne rabatten ut fra utgangspunktetsverdien på kr 15.661.737 med fratrekk av kr 3.000.000 som forutsatt mellom partene i Rammeavtalen. På dette tidspunktet var det fortsatt uklart hva Moltzau faktisk ville ta ut. Det resterende av uttak nr. 1 må deretter trekkes fra det rabatterte beløp.

Regnestykket blir da som følger for Camillo Drammensveien AS:

Innboets utgangsverdi i mai 2005	kr 15.661.737
Fratrukket avtalt uttak i Rammeavtalen	kr 3.000.000
Utgangspunkt for rabattvurdering	kr 12.661.737
27,5 % rabatt	kr 3.481.977
Verdi etter rabatt	kr 9.179.760
Fratrekk for rest uttak nr. 1	kr 2.164.978
Omsetningsverdi etter uttak nr. 1 i mai 2005	kr 7.014.782

Camillo Drammensveien AS avtalte kjøpesum for innboet etter uttak nr. 1 var kr 7.000.000 (kr 10.000.000 med en motfordring på kr 3.000.000) jf. partenes avtaler av 16. mai 2005. Ser man hen til rettens beregnede omsetningsverdi per mai 2005 på kr 7.014.782, kan retten ikke se at en underpris på kr 14.000 i denne sammenheng kan karakteriseres som en skattepliktig underpris. Retten finner på denne bakgrunn heller ikke grunnlag for å anta at tilknytningen mellom eiendomstransaksjonen og garantistillelsen, har hatt betydning for prisingen av innboet som ble solgt fra Moltzau privat til Camillo Drammensveien AS.

Det retten imidlertid skal ta stilling til i denne saken er om Eitzen personlig har betalt en skattepliktig underpris da han kjøpte innboet fra selskapet 31. desember 2005. I denne avtalen heter det:

«**BAKGRUNN**

Camillo Drammensveien AS har kjøpt en leilighet i Drammensveien 89 b med innbo. Etter at Ragnar Moltzau (opprinnelig eier) har tatt med seg en del av innboet er det resterende innbo vurdert til å være verdt ca. 3.5 mill kr. Det ansees hensiktsmessig for Camillo Drammensveien AS å selge dette innboet.

....

2 Pris

Innbo, slik det faktisk var etter at Ragnar Moltzau har tatt ut den del av innboet som ikke skal følge leiligheten, selges til ACE (Axel C. Eitzen - rettens bemerkning) for NOK. 3,5 mill.»

På dette tidspunktet hadde Moltzau foretatt et nytt uttak på kr 3.305.293 basert på innboets middelverdier i henhold til Christies takst. Retten mener at det riktige blir å trekke ut uttak nr. 2 fra den fastsatte omsetningsverdien etter rabatt fra mai 2005 ved beregning av innboets omsetningsverdi i desember 2005.

Regnestykket blir da som følger for Axel C. Eitzen:

Omsetningsverdi etter uttak nr. 1	kr. 7 014 782
Fratrekk for uttak nr. 2	kr. 3 305 293
Omsetningsverdi etter uttak nr. 2 i desember 2005	kr. 3 709 489

Det følger av partenes avtale av 31. desember 2005 at videresalget av innboet fra Camillo Drammensveien AS til Eitzen ble foretatt til kr 3.500.000. Retten har da kommet til at det forelå en skattepliktig underpris på kr 209.489 ved overdragelsen av innboet 31. desember 2005 og som er gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 annet ledd.

Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Camillo Drammensveien AS og Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 blir etter dette å oppheve.

«**Frankrike»-saken**

Bakgrunnen for saken er at Axel og Nina Eitzen høsten 2006 bestemte seg for å kjøpe en eiendom i Frankrike. Norsk Megling ble engasjert 1. november 2006. På en forretningsreise i samme tidsrom i Frankrike, besluttet de å kjøpe Villa Claudine, en boligeiendom på ca. 250 kvm i St. Raphael mellom Cannes og St. Tropez. Kjøpekontrakt ble inngått 7. november 2006. Kjøpesummen var på € 3 950 000 med tillegg for dokumentavgift, estimert til € 245 500 - totalt ca. kr 34,7 millioner. Det ble i kontrakten tatt forbehold om at annen fysisk eller juridisk person kunne tre inn i Eitzens sted. Endelig kontraktsmøte ble avtalt til 28. februar 2007.

I den endelige kontrakten ble Nina og Axel Eitzen byttet ut med SCI Mediterranean Properties. Dette var et selskap som Camillo Eiendom og Ollimac Finance AS hadde kjøpt 15. januar 2007, med en eierbrøk på henholdsvis 90 % og 10 %. Dette var et «single purpose» selskap, det vil si et selskap hvis eneste formål var å stå som eier av eiendommen. Selskapet var ikke regnskapspliktig. Selv om det var dette franske datterselskapet som var den juridiske eier av Villa Claudine, er det enighet om at det er Camillo Eiendom som er skattesubjektet for eiendommen.

Villa Claudine ble i kontrakten beskrevet som:

«Et bolighus med to etasjer og en kjelleretasje som består av:

- på kjellernivå: to hallarealer, WC, en kjeller, to bad, tre soverom**
- i første etasje: et kontor, et hallareal, WC, et vaskerom, tre stuer, et kjøkken**
- i andre etasje: et hallareal, to WC, et bad, tre soverom, et påkledningsskap, hall»**

Eiendommen ble overtatt i februar/mars 2007.

Skatt Øst mener at formålet med kjøpet av Villa Claudine hele tiden var til personlig bruk for Axel og Nina Eitzen som aksjonærer og ikke for Camillo Eiendom AS eller andre selskaper i konsernet. Eitzen har anført at det hele tiden var meningen at denne eiendommen skulle legges til Camillo Eiendom AS og at formålet delvis var investering for å få en avkastning ved senere realisasjon samt til bruk for ledelses- og kundemøter, selskaper og samlinger for ledelsene i konsernets selskaper. Det er for så vidt retten har forstått, ikke bestridt at Villa Claudine også var tiltenkt noe privat bruk, men dette var i følge Eitzen underordnet på beslutningstidspunktet. For å avgjøre hva som egentlig var formålet med kjøpet, finner retten å gå nærmere gjennom den faktiske transaksjonen samt konsernets eiendomstransaksjoner og virksomhet for øvrig.

Med henvisning til organisasjonskartet på side 19, ser man at Eitzen-konsernet i perioden 2005 til 2008 var ganske omfattende. Camillo Eiendom ble etablert i 2004. Tanken var å innbefatte konsernets eiendommer i dette selskapet. Axel Eitzen fungerte som styreformann og daglig leder. Av organisasjonskartet fremgår det at Camillo Eiendom kjøpte Camillo Drammensveien 89 B AS i 2005 (tidligere omhandlet i denne dommen), en hytte og tre leiligheter i Kragerø og en leilighet i Sondreveien i 2006, en leilighet på Norefjell, en leilighet i Eckersbergsgate, samt at de fikk oppført hovedkontoret på Tjuvholmen i 2007. I 2008 ble det oppført en hytte i Hemsedal i tillegg til at hovedkontoret i København ble ferdigstilt, og i 2009 ble fabrikklokalene til Hydranor ferdige. Disse investeringene ble foretatt av Nina og Axel Eitzen i fellesskap. Axel Eitzen var ansvarlig for finansieringen og signerte de fleste av kjøpekontraktene. Som følge av at non-shipping virksomheten vokste, ansatte de Tor Christian Rønning i 2005. Han skulle primært følge opp Hydranor samt konsernets virksomhet innen energi og fisk. Han kom også formelt inn på eiendomssiden. Han ble imidlertid sykmeldt tidlig i 2007 og var deretter lite operativ i selskapet. Da eiendomsporteføljen vokste, ble Jo Haaken Rønningen ansatt i september 2007. Han skulle primært bidra med ferdigstillelsen av Tjuvholmen og fabrikklokalene til Hydranor på Kongsberg. Han hadde bakgrunn fra eiendomsvirksomhet, men han var ikke involvert ved kjøpene av fritidseiendommene. Nina Eitzen som var ansvarlig for Human Resources i konsernet, hadde hovedansvaret for fritidseiendommene og utleien av disse. Hun hadde også blant annet ansvar for konsernets kulturbygging og branding i tillegg til at hun var styremedlem i Holding, Eitzen Invest og Camillo Eiendom. Hun bidro også i forbindelse med byggingen Tjuvholmen. Retten finner å legge dette til grunn.

Axel Eitzen har videre forklart at det ikke var vanlig at eiendomsinvesteringene i forkant ble styrebehandlet eller at det ble foretatt investeringsanalyser. Han og Nina Eitzen diskuterte og tok deretter beslutninger om kjøp. De var opptatt av å finne eiendommer de hadde tro på og som lå på bra steder og dermed hadde verdistigningspotensiale, som kunne leies ut og som var av interesse for shippingselskapene. Det var slik de gjorde det med Drammensveien 89B, Kragerø, Skarsnuten og Villa Claudine. Dette ble bekreftet av Nina Eitzen i hennes vitneforklaring.

I forhold til kjøpet av Villa Claudine, betalte Camillo Eiendom 16. november 2006 depositumet på € 395 000, 10 % av kjøpesummen. Faktura fra Norsk Megling av 14. desember 2006 ble adressert til Nina og Axel Eitzen, men Axel Eitzen endret senere adressat på denne fakturaen til Camillo Eiendom AS som også foresto betalingen.

Det var også Camillo Eiendom som sto for kostnadene ved finansieringen av kjøpet. Kjøpesummen ble finansiert ved lån fra Camillo Eiendom på ca. kr 12,6 millioner og fra den engelske banken Arbuthnot Latham Co på ca. kr 22,1 millioner. Lånet til den engelske banken ble blant annet sikret ved en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Renter på det engelske lånet ble betalt av Camillo Eiendom og lagt til lånekontoen til SCI Mediterranean Properties hos Camillo Eiendom. Det ble ikke betalt avdrag på dette lånet.

Det var Axel og Nina som sto for de løpende driftskostnadene for Villa Claudine. Det var også de som sto for og finansierte innkjøp av møbler til eiendommen i 2008.

Fra skatteklagenemndas vedtak fremgår det at i åpningsmøtet for skattekontorets bokettersyn mellom Camillo Eiendom og Skatt Øst 6. juni 2008 møtte Thor Christian Rønning, daglig leder i tidsrommet 14. september 2006 til 2. oktober 2008, Jo Haaken Rønning, daglig leder i tidsrommet 2. oktober 2008 til 11. oktober 2011 og regnskapsfører Bjørgulf Flaa. I møtet opplyste Thor Christian Rønning at Villa Claudine sannsynligvis var et klassisk bolighus og som var ferdig til bruk. Han visste ikke om boligen hadde vært leid ut, annet enn at det var Axel og Nina Eitzen som hadde benyttet eiendommen. Noen opplysninger utover dette var det ingen av selskapets fremmøtte på åpningsmøtet som ga uttrykk for.

Det fremgår også at det 19. mai 2008 hadde blitt sendt e-poster mellom selskapets revisor Jon-Michael Grefsrød og Bjørgulf Flaa hvor følgende fremgår:

«d) Syns du kan ta en rask prat med Nina E og høre om prosjektet i Frankrike. Dersom man har pådratt seg noen forpliktelser utover det som er bokført bør dette være med som noteopplysninger (TC kjente ikke prosjektet). Videre bør det utarbeides en låneavtale, og påse at den renteberegnes. Husk også dette på det nye næringskjemaet ... »»

Videre fremgår det at det senere ble lagt frem for Skatt Øst to låneavtaler mellom Camillo Eiendom og SCI Mediterranean Properties på henholdsvis kr 99.840 og € 395 000. Den første var datert 3. januar 2007 og signert av Axel Eitzen på vegne av SCI Mediterranean Properties og av Thor Christian Rønning på vegne av Camillo Eiendom. Rente var ikke beregnet for 2006, men var for 2007 fastsatt til 5 %. Den andre var datert 23. august 2008 og erstattet tidligere avtale. Lånebeløpet var på € 1 812 163 med forfallsdato 31. desember 2009. Renten var fastsatt til 7 %.

Denne låneavtalen var signert av Axel Eitzen på vegne av SCI Mediterranean Properties og av Jo Haaken Rønning på vegne av Camillo Eiendom.

I brev av 22. oktober 2008 fra Camillo Eiendom ved daglig leder ble formålet med kjøpet av Villa Claudine oppgitt som **«å oppnå en verdistigning på sikt, samt leie den ut for å få en viss løpende inntjening også på den»**. Om bruken ble det opplyst at **«For inntektsåret 2008 er Villa Claudine leid ut til Axel C. Eitzen. Leieinntekten er NOK 275 000 årlig. Axel C. Eitzen betaler i tillegg driftsutgifter, noe som er hensyntatt i leien»**. Det ble videre opplyst at boligen var planlagt solgt til Eitzen i løpet av 2008. Overdragelsen ble imidlertid omtalt som **«utsatt på ubestemt tid»** i brev av 28. oktober 2008. Retten bemerker at leiebeløpet senere ble korrigert til kr 350.000.

Det fremgår også at Jo Haaken Rønning møtte på vegne av Camillo Eiendom på sluttmøtet 23. januar 2009. I omforent møtereferat heter det:

«Eiendom i Frankrike St. Raphael

Dette er en fritidseiendom på ca 250 kvm som eies av et fransk selskap. Iflg. Rønning finnes det hverken prospekt eller kjøpekontrakt i CEIE (Camillo Eiendom - rettens bemerkning) sitt regnskap. Rønning forklarte at han ikke har sett eiendommen.

Rønning forklarte at avtalen hele tiden hadde vært at Axel og Nina Eitzen skulle leie denne eiendommen, og at de skulle stå for driftskostnader og inventar selv. Da eiendommen er leid ut på åremål til Axel og Nina Eitzen har det ikke vært andre leieinntekter på eiendommen enn det Eitzen har betalt iht. avtalen.

Den avtalte leieprisen ble fastsatt etter samme prinsipp som for hytta i Hemsedal, dvs. man har forhørt seg om prisleiet hos lokale eiendomsmeglere. I tillegg har man sett hen til hva som ligger ute på Finn.no.

Også denne eiendommen har vært vurdert solgt til Axel Eitzen, men et salg til Eitzen eller andre er lagt på is av samme grunn som for hytta i Hemsedal. [Hytta har vært vurdert solgt til Axel Eitzen. Det viste seg imidlertid at Axel Eitzen for tiden ikke er en aktuell kjøper. Som følge av fallende eiendomspriser har selskapet besluttet å avvente et salg på generelt grunnlag, herunder til eksterne.]

På spørsmål rundt finansieringen opplyste Rønning at det er CEIE som står for dette. Ollimac bidrar ikke til finansieringen.

Det ble stilt spørsmål til Rønning om han hadde noen kommentar til at løpende inntjening i det franske selskapet ikke er nok til å betjene selskapets kostnader. På dette svarte han at han ikke hadde noen kommentar. Det ble også stilt spørsmål om hvordan det franske selskapet skulle klare å innfri lånet overfor CEIE. Rønning ga da uttrykk for at dette ikke var diskutert nærmere eller tatt stilling til hvordan fordringen skulle gjøres opp, men at låneavtalen mellom selskapene åpner for løpende fornyelse.

Det ble opplyst at det er det franske selskapet som er part i forhold til lån i engelsk bank, men at CEIE gir nødvendig kreditt til betjening av den del av lånet som overstiger leieinntektene.

Rønning forklarte at han ikke hadde full oversikt over eiendommens driftskostnader siden Axel Eitzen dekker disse, men fremla noen eksempler på bilag for kostnader som var betalt av Eitzen. Videre forklarte han at det franske selskapet ikke har regnskapsplikt.

Det ble stilt spørsmål til Rønning om hans synspunkter på at CEIE som eier synes å ha liten kjennskap til eiendommen, og at det ikke synes som om CEIE utøver sin eier posisjon. Rønning hadde ingen kommentar til dette.»

I tilsvar til varsel 6. oktober 2009 fra Eitzens fullmektig, ble det presisert at skattekontorets utgangspunkt om at eiendommen ble disponert av familien Eitzen for private formål, var for snevert da eiendommen også var ment å brukes til **«mer forretningsmessige formål, som f.eks. forhandlinger og møter med ledelsen.»**

Ved klagen 23. juni 2010 ble det presisert at Villa Claudine ble **«ikke kjøpt med det formål at den utelukkende skulle brukes av Axel C. Eitzen privat.»** Det anføres videre om den faktiske bruken at **«Stedet har siden overtakelsen i mars 2007 vært delvis brukt i forbindelse med forretningsreiser, møter, lunsjer med forretningsforbindelser og enkeltstående weekendturer med kollegaer og dels privat. Bruken har vært svært liten og utgjør samlet ca. 21 dager i 2007 og ca. 15 dager i 2008, fordelt på henholdsvis 5 og 4 kortvarige besøk.»**

Bruken til forretningsmøter, -reiser og -lunsjer er ikke dokumentert for retten.

Som skattemyndighetene finner retten følgende forhold betenkelige:

- Nina Eitzens signatur på kjøpekontrakten til tross for at det var Axel Eitzen alene som hadde signatur
- Nina og Axel Eitzens personlige garanti til den engelske banken
- at den senere leiekontrakten var uoppsigelig fra selskapets side
- informasjon om tiltenkt og faktisk bruk av eiendommen fra selskapets side
- samt manglende dokumentasjon av investeringskalkyler og -beslutninger i styreprotokoller og planer om tiltenkt bruk.

Dette har medført at retten har vært i tvil i forhold til hva som egentlig var formålet med kjøpet i sin tid. Retten har likevel kommet til et annet resultat enn Skatteklagenemnda og skattekontoret.

Høyesterett har i Rt-2003-536 - Storhaug Invest - dommen - i avsnitt (39) sluttet seg til Riksskattenemndas begrunnelse slik gjengitt i avsnitt (37). Her fremgår det:

«(37) ... Riksskattenemnda viser til at hovedregelen ved verdifastsettelse av formuesobjekter eller naturalgoder som skal uttaksbeskattes, er skatteoven § 42 første ledd femte punktum, hvoretter fordelene settes til det beløp som ville ha blitt regnet «som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi». Dette

prinsipp kan - etter nemndas syn - imidlertid ikke anvendes unntaksfritt. I de tilfeller selskapets inntektsbortfall knyttet til det overførte utbytte er vesentlig større enn oppnåelig omsetningsverdi, og dette har sin årsak i et interessefellesskap, kan - uttaler Riksskattenemnda - verdien, dersom bestemte vilkår er til stede, ansettes skjønnsmessig med hjemmel i skatteloven § 54 første ledd. .. »

Hovedregelen ved aksjonærs private bruk av selskapets eiendel er at man tar utgangspunkt i gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi ved beregningen av utbytte. For en eiendom som Villa Claudine, vil det si leien på det åpne markedet. Det virker ikke omstridt mellom partene i denne saken at markedsleien for de angjeldende år var kr 350.000 med tillegg av driftsutgiftene, noe retten legger til grunn.

Det følger av ovennevnte dom at man i visse tilfeller må gjøre unntak fra hovedregelen. Av avsnitt (48) fremgår det:

«(48) Den sentrale problemstilling i saken er imidlertid om verdsettelsesregelen i § 42 første ledd femte punktum kan suppleres med regelen i skatteloven § 54 første ledd. Spørsmålet er med andre ord om bestemmelsen i § 54 første ledd - dersom de vilkår den oppstiller er oppfylt - vil kunne benyttes som grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn markedsprisen. Dette vil kunne være aktuelt dersom markedsleien ikke gir dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital. Den saken som vi her står overfor, gjelder et tilfelle hvor selskapets erverv av en meget kostbar eiendom - etter ligningsmyndighetenes vurdering - ikke har skjedd ut fra vanlige bedriftsøkonomiske kalkyler. Jeg kan ikke se at ordlyden i § 54 første ledd eller uttalelser i forarbeidene til bestemmelsen slik den i dag lyder, er til hinder for at bestemmelsen i et slikt tilfelle anvendes etter en vurdering hvor ervervet av eiendommen sees i sammenheng med utleieforholdet. Problemstillingen blir om interessefellesskapet har «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene», jf. Rt-1940-598.»

Det følger av dette at skatteloven § 5-3 jf. § 5-2 i visse tilfeller skal suppleres av skatteloven § 13-1. Det er tre vilkår som må være oppfylt for at unntaksbestemmelsen kan anvendes:

- i) Det må foreligge et interessefellesskap mellom aksjonær og selskapet
- ii) Det må foreligge en inntektsreduksjon dvs. at markedsleien ikke dekker kostnadene ved å ha eiendelen samt ikke gir en rimelig forretning på innskutt kapital
- iii) Det må foreligge årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

Det er i vår sak ikke tvilsomt at det forelå et interessefellesskap mellom Camillo Eiendom og Axel Eitzen. Han var indirekte kontrollerende aksjonær i selskapet. Det vises til tidligere gjennomgang og organisasjonskart inntatt på side 19. Eitzen var også styreleder i Camillo Eiendom i de angjeldende årene.

Det er heller ikke tvilsomt at det foreligger en inntektsreduksjon i denne saken. Det vises her til de utbyttebeløp som Eitzen har blitt tillagt av Skatteklagenemnda og skattekontoret i deres vedtak. Hverken beløpene eller utregningen er bestridt.

Spørsmålet blir deretter om det er grunnlag for å si at Camillo Eiendoms inntektsreduksjon ved transaksjonen skyldes interessefellesskapet med Eitzen privat.

Det følger av Rt-2014-614 (Elysee-dommen) avsnitt (18) tredje setning at **«Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse.»** Det avgjørende er likevel **«hvilke intensjoner man faktisk hadde»** jf. avsnitt. (26)

I motsetning til i Elysee-dommen har retten kommet til at ervervelsen av Villa Claudine kan betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Eitzens interesser.

Retten har i sin vurdering tatt utgangspunkt i den faktiske situasjonen og den informasjonen som forelå på beslutningstidspunktet, det vil si høsten 2006.

Retten ser først på selskapets formål med kjøpet. Camillo Eiendom var et selskap som hadde til hensikt å drive med eiendomsvirksomhet. At dette også var det reelle formålet følger av selskapets virksomhet i de aktuelle årene. Det vises her til det som ovenfor er beskrevet om selskapets virksomhet (se s. 28 og 29). Retten finner ikke at Villa Claudine skiller seg vesentlig fra andre eiendomsinvesteringer, annet enn at det uttrykte bruksformålet var annerledes enn for fritidseiendommene i Norge samt lokaliseringen som var i Syd-Frankrike. Størrelsen på investeringen var en del høyere enn for de fleste av de andre fritidseiendommene, men var langt under selskapets investeringer i nye fabrikklokaler på Kongsberg, hovedkvarteret på Tjuvholmen som senere ble solgt for kr 370 millioner, nytt hovedkvarteret i København samt investeringen i Estatia Resort i Kragerø på kr 180 millioner (også fritidsformål, men ved aksjekjøp).

Retten har kommet til at formålet ved kjøpet av Villa Claudine i 2006 også var i selskapets interesse. Det vises til at Eitzen-konsernet på denne tiden var et stort konsern med en verdensomspennende virksomhet i over 30 land med 7500 ansatte. Virksomheten var voksende med planer om flere oppkjøp. Retten finner det derfor plausibelt at det var behov for integrering og kulturbygging i konsernet og at det i den sammenheng var behov for en større representasjonseiendom som var litt mer sentralt lokalisert enn Oslo. Villa Claudine var en stor eiendom med tre stuer og seks soverom med kort avstand til Nice med et omfattende rutenett for fly. Slik retten ser det var eiendommen egnet til representasjonsbolig, slik Nina og Axel Eitzen har beskrevet.

Måten kjøpet og investeringen ble besluttet på, finner retten imidlertid i beste fall uheldig. Det var en betydelig transaksjon og man burde kunne forvente at profesjonelle aktører foretar investeringskalkyler og -vurderinger som også styrebehandles før investeringene foretas. Til tross for dette, var det likevel slik Axel og Nina Eitzen på denne tiden foretok eiendomsinvesteringene. Det vises her til det retten tidligere har skrevet om dette (se s. 29). Det er ikke dokumentert en annen fremgangsmåte for andre fritidseiendoms kjøp i Camillo Eiendom. På Skarsnuten signerte Nina Eitzen kjøpekontrakten alene. Det er i dette lyset formålsvurderingen og vurderingen om årsakssammenheng må foretas.

Retten finner i denne sammenheng også grunn til å bemerke at Eitzen i den opprinnelige kjøpekontrakten «sikret» seg ved å innta en substitusjonsklausul. Dette bygger opp under at det allerede fra starten av var meningen at Camillo Eiendom skulle være eier, men at eiendomsoppsettet ikke var klart ved avtaleinngåelsen. Det senere kjøpet av SCI Mediterranean Properties og substitusjonen med dette selskapet i den endelige kjøpekontrakten, bygger slik retten ser det opp om dette. Det samme gjør det forhold at det var Camillo Eiendom som ble belastet alle kostnader ved kjøpet.

At det i etterkant ble laget leiekontrakter for bruk av de norske firmahyttene og Excel-ark for bruk, er forklarlig ut fra den faktiske bruken av disse eiendommene. For Villa Claudine kom man aldri så langt. I tillegg var det meningen med ad hoc utleie. Se også nedenfor om hva retten har skrevet om den faktiske utviklingen i konsernet.

Når det gjelder garantien til den engelske banken, har Eitzen forklart og retten lagt til grunn at en slik garanti var et krav fra den engelske banken for at de skulle innvilge lånet. Selv om det er noe merkelig at Eitzen var villig til å eksponere seg på denne måten for et av sine selskaper, har retten kommet til at dette sannsynligvis hadde sammenheng med hvordan Eitzen gjorde business. Det var kort vei til beslutninger og gjennomføring, og Eitzen hadde en uheldig «uformell» måte å gjøre forretninger på hvor det ikke var klar praksis på hva Eitzen signerte på privat eller på vegne av selskapene i den ikke-børsnoterte delen av konsernet.

Den senere leiekontraktens uoppsigelighet fra selskapets side, finner retten derimot vanskelig kan forklares eller sies å være selskapsfremmende. Retten finner den klart betenkelig. Tidspunktet for inngåelsen av leiekontrakten, ca. medio 2008, tilsier likevel at denne klausulen ikke tillegges avgjørende vekt i forhold til hva som var den opprinnelige intensjonen med kjøpet i 2006.

Hva gjelder faktisk bruk i 2007, 2008 og tidlig i 2009, mener retten dette må ses i lys av situasjonen som da hadde oppstått i konsernet. I forhold til den faktiske bruk, ble Villa Claudine kun brukt i 21 dager i 2007 og 15 dager i 2008, og da i følge Nina og Axel Eitzen både til privat bruk for å sette eiendommen i stand til tiltenkt bruk, til et par kundemøter og en middag med noen i ledelsen. Både Nina og Axel Eitzen har forklart at de ikke kom i gang med tiltenkt bruk i 2007 da dette ble et veldig travelt år for konsernet. Retten finner ikke grunn til å betvile Nina og Axel Eitzens forklaring her. Det vises til at hovedkontoret i Oslo var under ferdigstilling, at hovedkontoret i København ble ferdig i begynnelsen av 2008 samt at byggingen av Skarsnuten ble iverksatt. I tillegg ble Thor Christian Rønning sykmeldt og Nina Eitzen måtte overta mye av hans arbeidsoppgaver. Nina Eitzen forklarte videre at de ikke hadde det travelt med å ta i bruk eiendommen og at det også etter kjøp av hytte i Kragerø, tok 1,5 år før den ble tatt i bruk. I 2008 ble mye av tiden brukt på konsernets 125 års jubileum som ble markert i hele verden. På slutten av 2008 og utover i 2009 ble konsernet rammet av finanskrisen og alt ble snudd på hodet. Alle unødvendige kostnader ble kuttet, og alle leiekontrakter av fritidshytter for ansatte ble sagt opp eller ikke fornyet. Videre ble konsernet etter hvert tatt over av bankene. Primærformålet med Villa Claudine ble på denne bakgrunn også borte. Den faktiske bruken de første årene, er etter rettens oppfatning ikke tilstrekkelig til å konkludere i forhold til hva som opprinnelig var tiltenkt bruk. At det var Eitzen som skaffet møbler finner heller ikke retten å legge avgjørende vekt på.

I forhold til informasjonen gitt fra Camillo Eiendom, og da særlig fra Jo Haaken Rønning, og senere fra advokat og Nina og Axel Eitzen, er retten enig i at denne er uklar og bærer preg av tilpasning. Sett i lys av det som nettopp er sagt om selskapets situasjon i 2008 og 2009, er det likevel grunn til å anta at det var lite fokus på Villa Claudine i denne perioden, utover å få på plass en leiekontrakt etter anmodning fra revisor. Eitzen forklarte at den finansielle situasjonen i konsernet utover i 2009 var prekær. Historien har vist at det endte med at bankene tok over store deler av konsernet. På denne bakgrunn ble ifølge Eitzen heller ikke leie for 2009 betalt. I forhold til informasjonen gitt av Jo Haaken Rønning må det has i mente at han først kom inn i Camillo Eiendom i september 2007, og da med særlig ansvar for ferdigstillingen av Tjuvholmen og byggingen av fabrikklokaler til Hydranor. Og ser man på den informasjonen som ble gitt fra Jo Haaken Rønning er denne riktig for situasjonen i 2008 og det er nærliggende å anta ut fra det som tidligere er nevnt, at hans kunnskap om kjøpet av Villa Claudine og bakgrunnen for dette, var begrenset.

Til slutt vil retten også bemerke at Villa Claudine ved kjøpet i 2006, fremsto som en sikker investering med verdistigningspotensiale. Det vises her til tidligere beskrivelser av eiendommen og beliggenhet. Retten mener det er riktig å se bort fra den etterfølgende finanskrisen ved denne vurderingen. Den var ikke forutsigbar på investeringstidspunktet. Det følger av Storhaug Investdommen avsnitt (54) at verdistigningspotensialet kan være relevant når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Høyesterett uttaler videre «**Dersom ervervet og utleien av eiendommen - på grunn av muligheten for salgsgevinst - må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd**».

Retten har etter en samlet vurdering under noe tvil, kommet til at det ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjonen i denne saken. Retten finner at det er mange forhold som tilsier at selskapet/konsernet hadde behov for Villa Claudine i et representasjonsøyemed og til bruk for ledelsene i konsernets ulike selskaper samt til konserninterne samlinger for integrering og felles kulturbygging. Retten finner det sannsynlig at selskapet/konsernet ville ha kjøpt eiendommen uavhengig av Eitzens personlige interesse. Forventet verdistigningspotensiale underbygger slik retten ser det at investeringen var selskapsfremmende. Før øvrig var Camillo Eiendom et eiendomsselskap som hadde til formål å investere i ulike eiendommer. At Villa Claudine også var tiltenkt privat bruk, finner retten såpass underordnet at det ikke er grunnlag for å anvende unntaksbestemmelsen i skatteloven § 13-1.

Etter dette har retten kommet til at Axel C. Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 skal beskattes i henhold til hovedregelen om omsetningsverdi i skatteloven § 5-2 første ledd.

Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 og skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike, blir etter dette å oppheve.

V Saksmkostninger

Camillo Drammensveien AS har fått fullt medhold i «Innbo»-saken og har krav på å få erstattet sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke

funnet at det er grunnlag for å fritta staten helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokatfullmektig Tommy Haugseth har på vegne av Camillo Drammensveien fremlagt en kostnadsoppgave på kr 78.983 inkludert merverdiavgift. I tillegg har han krevd dekket kostnader til kopiering med kr 9.000 samt rettsgebyr på kr 9.460 jf. tvisteloven § 20-5. Siden rettsgebyret også er krevd dekket på vegne av Axel C. Eitzen privat, legger retten til grunn at disse kostnadene fordeles likt mellom saksøkerne. Hva gjelder kostnader til kopiering, er disse også krevd dekke på vegne av Axel C. Eitzen privat både i «Innbo»- og «Frankrike»-saken. Retten legger til grunn at disse kostnadene skal deles med 1/3 hver. Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til kravet. Retten legger til grunn at arbeidet som gjenspeiles i sakskostnadsoppgaven var rimelig og nødvendig, og finner ikke grunnlag for å nedsette kravet. Camillo Drammensveien AS har ikke fradragsrett for mva.

Axel C. Eitzen har også fått medhold i det vesentlige i «Innbo»-saken. Det sentrale i saken var slik retten ser det, å få opphevet Skatteklagenemndas og skattekontorets vedtak, noe han har fått fullt medhold i. Retten finner også at han i de underliggende premissene har fått medhold i det vesentlige. Det vises her til at Skatteklagenemnda mente at det forelå en skattbar underpris på kr 2 millioner mens retten har kommet til at denne var på litt over kr 200.000. Eitzen har etter dette krav på sakskomkostninger etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Retten kan ikke se at unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokatfullmektig Tommy Haugseth har på vegne av Axel C. Eitzen i «Innbo»-saken fremlagt en kostnadsoppgave på kr 203.465 inkludert merverdiavgift. Hva gjelder rettsgebyret og kostnader til kopiering, vises det til det som er sagt ovenfor. Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til kravet. Retten legger til grunn at arbeidet som gjenspeiles i sakskostnadsoppgaven var rimelig og nødvendig, og finner ikke grunnlag for å nedsette kravet.

Axel C. Eitzen har også fått fullt medhold i «Frankrike»-saken og har krav på å få erstattet sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke funnet at det er grunnlag for å fritta staten helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokatfullmektig Tommy Haugseth har på vegne av Axel C. Eitzen i «Frankrike»-saken fremlagt en kostnadsoppgave på kr 215.336 inkludert merverdiavgift. I tillegg har han krevd dekket kostnader til kopiering med kr 9.000 samt rettsgebyr på kr 4.300 jf. tvisteloven § 20-5. Hva gjelder kostnader til kopiering, vises det til det som er sagt ovenfor. Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til kravet. Retten legger til grunn at arbeidet som gjenspeiles i sakskostnadsoppgaven var rimelig og nødvendig, og finner ikke grunnlag for å nedsette kravet.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsbelastning, sykdom og reisefravær.

Domsslutning

«Innbo»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves.
3. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 86.713 - åttisekstusensyvhundreogtrenten - kroner i sakskostnader til Camillo Drammensveien AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.
4. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 211.195 - tohundreogellvetusenetthundreognittifem - kroner i sakskostnader til Axel Camillo Eitzen innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

«Frankrike»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 oppheves for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike.
3. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 222.636 - tohundreogtjue tusensekshundreogtrettiseks - kroner i sakskostnader til Axel Camillo Eitzen innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

SKN 16-049 Fradrag for tap på fordringer

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd første punktum.

Oslo tingrett: Dom av 2. februar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-35302

Dommer: Dommerfullmektig Hans Nikolai Førde.

Parter: Koenig AS (advokat Trine Agathe Lorentzen v/advokatfullmektig Ane Therese Sønning Aadland) mot Staten ved Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om saksøker hadde rett til fradrag for tap på fordringer. Etter skatteloven § 6-2 annet ledd er det fradragsrett for tap på enkle fordringer i virksomhet. Tingretten la imidlertid til grunn at saksøker ikke hadde drevet virksomhet; det var ikke godtgjort at han på vegne av selskapet hadde utført arbeid som i nevneverdig grad gikk utover det som naturlig følger av rollene som aksjonær og styremedlem. Vilåårene for fradragsrett var dermed ikke oppfylt.

(1) Saken gjelder gyldigheten av et vedtak fra skatteklagenemnda, og reiser spørsmål om rett til fradrag for tap på fordringer.

(2) Koenig AS (heretter også Koenig) ble stiftet i 1997 under navnet Anders Ingebrigtsen AS. Anders Ingebrigtsen eide den gang alle aksjene, og han var også daglig leder i selskapet. Ettersom Koenig ikke hadde noen ansatte var Ingebrigtsen den eneste som opptrådte på vegne av selskapet. I 2009, som er året det angrepne ligningsvedtaket gjelder, hadde Anders Ingebrigtsen en eierandel på 46,6 prosent av aksjene i selskapet. De resterende aksjene var eid av hans kone og to sønner. Koenigs vedtektsfestede formål er i Enhetsregisteret angitt slik:

«Selv, gjennom hel- eller deleide selskaper å drive forretningsvirksomhet, herunder kjøp, salg og forvaltning av skip og fast eiendom, samt annen investering i verdipapirer, aksjer og andeler i annen virksomhet og alt som står i forbindelse med dette.»

(3) Gjennom sitt yrkesliv har Anders Ingebrigtsen opparbeidet seg erfaring innen økonomistyring og finansiering: han var ansatt i det som nå heter Nordea Bank ASA, tidligere Kredittkassen og Andresens Bank, fra 1975 til 1993. Der var han blant annet leder for bankens storkundesegment for handel og industri, som innbefattet shipping, offshore, olje og transport. Dette ga ham et betydelig kontaktnett i finans- og shippingsektoren. Etter tre år som ansatt i et rederi var han fra 1997 til 2012 daglig leder i Oceanlink Management AS (heretter også benevnt Oceanlink), som tidligere het Loki AS.

(4) Fra 2001 foretok Koenig investeringer i flere selskaper. Alle investeringene ble foretatt sammen med to eller tre samarbeidspartnere. Felles for alle investeringsprosjektene var at samarbeidspartnerne til sammen hadde bestemmende innflytelse i de virksomhetene det ble investert i. Et annet fellestrekk var at investeringene ble gjort i selskaper med manglende eller mangelfull administrasjon. Koenigs eierandel i disse selskapene varierte fra 16 til 50 prosent. Frem til 2009 var Koenig med på investeringer i selskapene Montana Shipholding AS, Stor Oslo Service AS, Persontransport Norge AS og søsterselskapene Unicore AS og Cardia AS. Retten kommer tilbake til dette.

(5) I denne saken er det særlig prosjektet knyttet til Montana Shipholding AS (heretter Montana Shipholding) som er av interesse. Selskapet ble stiftet i 2001, med Ingebrigtsen som styreleder fra 2002. Fra stiftelsestidspunktet eide Koenig og Montana Maritime Group AS 50 prosent hver av aksjene i selskapet. Montana Maritime Group AS var gjennom holdingselskaper eiet av Anders Bergh-Jacobsen og Otto Jervell. Bakgrunnen for opprettelsen av Montana Shipholding var at daværende Christiania Bank og Kreditkasse - ofte benevnt Kredittkassen - hadde overtatt seks skip som pant etter et misligholdt lån. Kredittkassen fryktet at tiltredelsen av pantet ville føre til tap for banken. Banken henvendte seg derfor til Ingebrigtsen med forespørsel om han på bankens vegne kunne overta eierskapet proforma til de seks skipene gjennom seks skipseiende selskaper. Ingebrigtsen aksepterte dette, og var deretter med på å forføye over skipene gjennom Montana Shipholding. Tre av skipene ble leid ut på en femårig bareboat-kontrakt og deretter solgt. Ett skip ble solgt på det åpne markedet. De to øvrige skipene - som begge var skip egnet for føring av flytende kjemikalier - ble beholdt og operert av Montana Shipholding. I 2003 overtok Montana Shipholding også det reelle eierskapet til skipene. Etter invitasjon fra Montana Shipholding kjøpte Thome Ship Management Pte Ltd. (heretter Thome) i Singapore og Bryggen Shipping International AS (heretter Bryggen) i Bergen seg inn som medeiere i skipene, som henholdsvis teknisk manager og kommersiell manager. Montana Shipholding skulle håndtere regnskap, økonomi, finansiering og annen administrasjon. De tre selskapene hadde en eierandel i de skipseiende selskapene med en tredjedel hver.

(6) De to gjenværende skipene ble solgt med gevinst høsten 2005. Disse ble erstattet med tre nyere kjemikalieskip som ble plassert i det da nyopprettede selskapet BMP Shipholding Pte Ltd. (heretter også benevnt BMP) i Singapore. Montana Shipholding, Thome og Bryggen hadde eierinteresser i BMP med en tredjedel hver.

(7) I siste halvdel av 2000-tallet oppstod det en negativ utvikling i shippingmarkedet. Montana Shipholding fikk betydelige likviditetsproblemer. De økonomiske problemene ble forsøkt avhjulpet ved at det ble gitt tre rentefrie lån til Montana Shipholding på til sammen 4 998 000 kroner. Låneavtalene ble ikke formalisert gjennom noen skriftlig avtale. Fordringene ble konvertert til aksjer den 2. desember 2009. Aksjeinnskuddsforpliktelsen ble gjort opp ved motregning, og da slik at fordringene på konverteringstidspunktet hadde en verdi på én krone. Senere samme år ble Montana Shipholding likevel avviklet.

(8) I selvangivelsen for 2009 krevde Koenig fradrag for tap av de ovennevnte fordringene, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. I selskapets resultatregnskap ble det ført 3 283 948 kroner som tap på fordringer, og i balansen ble det ført 1 714 051 kroner som reversering av tidligere nedskrivning på aksjer - totalt 4 997 999 kroner. I mars 2011 varslet skattekontoret Koenig om at det ikke syntes å være tilstrekkelig aktivitet i selskapet til at det var tale om næringsvirksomhet i skattemessig forstand. Koenig ble gjort oppmerksom på at det ble vurdert å tilbakeføre tap på fordringer som ikke fradragsberettiget. Etter ytterligere korrespondanse og informasjonsinnhenting kom skattekontoret i vedtak den 14. mai 2012 til at vilkårene for fradrag for tap på fordring ikke var oppfylt. Begrunnelsen var den samme som i varselet fra mars 2011. Skatteklagenemnda tiltrådte dette synet i vedtak av 15. august 2014, men la til grunn at Koenig drev konsulentvirksomhet. Dette hadde imidlertid ingen betydning for spørsmålet om fradragsrett, ettersom fordringen ikke hadde tilknytning til konsulentvirksomheten.

(9) Saken ble bragt inn for Oslo tingrett ved stevning den 25. februar 2015. Tilsvar ble inngitt den 30. mars 2015. Hovedforhandlingen ble avholdt den 4. og 5. januar 2016.

(10) Saksøkeren - Koenig AS - har i korte trekk anført:

(11) Koenig har krav på fradrag for tap på fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. Alle vilkårene bestemmelsen angir er oppfylt. Koenig driver næringsvirksomhet i lovens forstand, og det er tilstrekkelig tilknytning mellom lånene som ble gitt og skattyterens virksomhet. At fordringen er tapt er ikke bestridt av staten.

(12) Spørsmålet om Koenig drev næringsvirksomhet på tidspunktet da fordringen mot Montana Shipholding oppstod og senere ble tapt beror på en skjønnsmessig vurdering, hvor momenter utviklet gjennom doms- og ligningspraksis gjør seg gjeldende. Av betydning er aktivitetens varighet og omfang, om aktiviteten er utført for skattyterens regning og risiko, og om den er egnet til å gi overskudd.

(13) Det skal ikke stilles strenge krav til aktivitetens omfang. Høyesteretts vurderinger i Rt-2015-628 (Solér) har overføringsverdi til nærværende sak. Dommen kan ikke forstås slik at skattyteren må ha brukt mer enn halvparten av sin arbeidskapasitet på å skjøtte eierskapet - antagelig ligger terskelen langt under dette. Retten må legge til grunn at Ingebrigtsen, på vegne av Koenig, har

utvist betydelig aktivitet i form av deltakelse på ukentlige møter, forhandlinger, strategivalg, økonomistyring og annet administrativt arbeid. Formålet bak Koenigs investeringer var å utvikle selskapene investeringene ble gjort i. Ingebrigtsen brukte sin betydelige kompetanse og erfaring i dette arbeidet, og spilte en nøkkelrolle for utviklingen av Montana Shipholding og andre selskaper. Det kan ikke ha nevneverdig betydning at Koenig var minoritetsaksjonær i investeringsobjektene. Uansett hadde Koenig bestemmende innflytelse sammen med samarbeidspartnerne. Koenig sitt engasjement var dermed en form for aktiv kapitalforvaltning.

(14) Koenig hadde en åpenbar interesse i aktivitetene Ingebrigtsen utøvde på vegne av selskapet. Det følger av høyesterettspraksis og juridisk litteratur at dette er tilstrekkelig til at det dermed er selskapet som har stått for aktiviteten i skatterettslig forstand.

(15) Når det gjelder tilknytningskravet anfører Koenig at det dominerende motivet for selskapets utlån og senere aktivitet var å styrke egen virksomhet. Ifølge høyesterettspraksis kan dette være tilstrekkelig til at det foreligger tilstrekkelig tilknytning etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Koenig søkte å sikre de foretatte investeringene i form av arbeidsinnsats og kapital. At dette vilkåret er oppfylt støttes av Rt-2015-628, som må forstås i lys av tingrettens og lagmannsrettens avgjørelser i samme sak. Under enhver omstendighet var det et organisasjonsmessig samarbeid og dermed en særlig tett integrasjon mellom Koenig og investeringsobjektene, noe som etter gjeldende rett kan danne selvstendig grunnlag for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Relevante momenter ved denne vurderingen er blant annet at Koenigs engasjement har vært avgjørende for driften av Montana Shipholding, at det var tale om et aktivt eierskap, og at Koenig hadde felles administrasjon og lokalisering med Montana Shipholding. Det er ikke grunnlag for å så tvil om at det er Koenig som er kreditor for de aktuelle fordringene, og lånene var en støtte for Koenigs aksjeinvestering. At revisor gikk god for transaksjonene underbygger dette.

(16) Koenig AS har lagt ned slik *påstand*:

- «1. Ligningen av Koenig AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning innrømmes Koenig AS fradrag for tap på fordring med NOK 4 997 999.
2. Koenig AS tilkjennes sakens omkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.»

(17) **Saksøkte - staten ved Skatt øst - har i korte trekk anført:**

(18) Det er ikke grunnlag for å innrømme fradrag for tap på fordring etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Det bestrides ikke at fordringen er konstatert tapt, men det gjøres gjeldende at skatteklagenemnda korrekt kom til at virksomhetskravet ikke er oppfylt. Videre er heller ikke tilknytningskravet oppfylt.

(19) Når det gjelder virksomhetskravet erkjennes det at Ingebrigtsen har utøvd en viss aktivitet på vegne av Koenig, men ikke i tilstrekkelig omfang. Ettersom det er anført at det er tale om investeringsvirksomhet aktivitetens omfang være betydelig, jf. Rt-2015-628. En slik aktivitet er ikke dokumentert. En vesentlig del av Ingebrigtsens aktivitet skal ikke tilskrives Koenig, men er mer naturlig å henføre som arbeid for andres regning og risiko. Dette gjelder blant annet styrearbeidet og konsulentvirksomheten. At det må foretas en slik sonndring har støtte i

rettskildene. For øvrig går ikke aktivitetsnivået - så langt det er dokumentert ut - over det som må karakteriseres som normale eieraktiviteter på vegne av Koenig.

(20) Det ligger i sakens natur at Ingebrigtsen ikke kan ha hatt særlig tid til aktivitet ved siden av stillingen som daglig leder i Oceanlink. I perioden fra 2001 og frem til 2009 hadde han ti styreverv, som til sammen må ha krevd mye tid. Videre er det dokumentert at Koenig anså seg selv som en konsulent i enkelte sammenhenger. At Koenig var minoritetsaksjonær i samtlige av investeringsobjektene gir dessuten en klar presumsjon for at det ikke har vært rom for å utøve tilstrekkelig aktivt eierskap - bestemmende innflytelse er i flere sammenhenger en forutsetning for å kunne foreta reelle grep, for eksempel gjennom omstruktureringer og lignende.

(21) Under enhver omstendighet er tilknytningskravet ikke oppfylt. Koenig har ikke dokumentert at det reelt sett var tale om et lån fra selskapet til Montana Shipholding. Dokumentasjonen bak pengetransaksjonene er uklar. Det mest sannsynlige er at lånene ble ytt av Anders Ingebrigtsen, mens Koenigs rolle var av mer underordnet betydning. Dermed er ikke utlånet en støtte til selskapets investering, og det er da ikke tale om noen særlig og nær tilknytning mellom fordringen Koenig krever fradrag for og virksomheten i selskapet.

(22) Tilknytningskravet er heller ikke oppfylt ut fra en betraktning om at det var tale om integrert virksomhet. Montana Shipholding var eier av en tredjedel av BMP Shipholding Pte Ltd. Sistnevnte selskap og Koenig driver i to helt ulike næringer - henholdsvis shipping og investeringsvirksomhet. I henhold til rettspraksis taler dette mot at integrasjonskravet er oppfylt. I tillegg kommer at Koenigs eierandel i debitorselskapet er for lav.

(23) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik *påstand*:

- «1. Staten v/ Skatt øst frifinnes.
- 2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.»

(24) Rettens vurdering

(25) Skatteloven kapittel 6 har regler om skattemessig fradragsrett. Hovedregelen fremgår av skatteloven § 6-1, som foreskriver at det skal gis fradrag for kostnader som er pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen i § 6-2 annet ledd første punktum er en spesialregulering om fradragsrett for tap på fordringer:

«Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»

(26) Slik det følger av blant annet Rt-2015-628 avsnitt 25 (Solér), som viser til Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) avsnitt 45, angir bestemmelsen tre vilkår som alle må være oppfylt for å innrømme fradragsrett. I denne saken er partene enige om at realisasjonskravet - som går ut på at fordringen må være endelig konstatert tapt - er oppfylt. Retten skal derfor ta stilling til om virksomhetskravet og tilknytningskravet er innfridde. Skatteklagenemnda kom til at Koenig AS ikke drev investeringsvirksomhet i skattelovens forstand. Som nevnt tok nemnda derfor bare stilling til spørsmålet om tapet på fordringen hadde tilstrekkelig tilknytning til Koenigs konsulentaktivitet, som ble besvart benektende. At retten likevel kan prøve spørsmålet om

tilknytning i relasjon til en eventuell investeringsaktivitet er klart. Dette følger blant annet av Rt-2014-760, se særlig avsnittene 45 til 49. Retten står altså fritt i rettsanvendelsen.

(27) Rettslige utgangspunkter for virksomhetskravet

(28) Hva som utgjør virksomhet i skatterettslig forstand er ikke presisert i loven. I Ot.prp.nr.86 (1986-1987) på side 48 er det angitt at det beror på en konkret skjønnsmessig vurdering om en gitt aktivitet faller inn under virksomhetsbegrepet. På samme sted er hovedtrekkene i doms- og ligningspraksis samt juridisk litteratur oppsummert: sentrale momenter er aktivitetens omfang og varighet, om aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko, og om aktiviteten har økonomisk karakter som objektivt sett er egnet til å gi overskudd.

(29) Koenig har altså prinsipielt anført at selskapet har drevet næringsvirksomhet gjennom investeringer og utstrakt aktivitet for å utvikle Montana Shipholding og fire andre selskaper, med sikte på å styrke egen drift. Det tradisjonelle utgangspunktet er at aktivitet i tilknytning til eierskap til aksjer ikke utgjør næringsvirksomhet. Dette fremgår av blant annet Rt-1986-58 Asdahl på side 64:

«Det skatterettslige utgangspunkt er her at tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi, eller ved at han har ytet lån eller stilt garantier for selskapets gjeld, i alminnelighet ikke gir aksjonæren krav på fradrag i hans egen næringsinntekt. Det kan ikke stille seg annerledes om aksjonæren også engasjerer seg i styreverv eller konsulentoppdrag for selskapet. Selskapet er et selvstendig skattesubjekt, og tap i dets virksomhet kommer til fradrag i selskapets egen næringsinntekt.»

(30) Slik det fremgår av Rt-2015-628 stadfester det siterte avsnittet læren som var kommet til uttrykk i tidligere høyesterettspraksis, herunder Rt-1980-1436. Utgangspunktet ble oppsummert på følgende måte i avsnitt 33 i Solér-dommen:

«Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2.»

(31) Etter en gjennomgang av en rekke rettskilder - herunder rettspraksis og forhåndsuttalelser fra skattemyndighetene - kom Høyesterett til at det likevel er en mulighet for at en aksjonærs aktivitet opp mot investeringsobjekter kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det fremgår av avsnitt 43 at dette må bero på en konkret vurdering, men der utgangspunktet fremdeles skal være at kapitalforvaltning ikke gir grunnlag for fradragsrett. Avslutningsvis i samme avsnitt uttalte førstvoterende følgende:

«Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.»

(32) Gjeldende rett må dermed forstås slik at kriteriet om varighet og omfang kan være oppfylt i typetilfeller som i nærværende sak, men det er en forutsetning at aktiviteten har vært av betydelig omfang.

(33) Høyesterett gir ingen avklaring om hva som ligger i dette begrepet. Spørsmålet i saken Høyesterett prøvde var om en person med en eierandel på 50 prosent av aksjene i den kommersielle virksomheten i en fotballklubb hadde krav på fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Fradragskravet var begrunnet med at aksjonæren over fem år hadde investert i selskapet, ytt lån og stilt som garantist for lån. Han hadde benyttet over halvparten av sin totale arbeidskapasitet på selskapet, og utførte dermed et arbeid for klubben utover det som normalt følger av eierposisjonen. Høyesterett mente - uten å gi uttrykk for tvil - at dette var tilstrekkelig til at virksomhetskravet var innfridd. Retten ser det slik at Høyesterett ikke så på dette som noe grensetilfelle, slik at det kan komme på tale med fradragsrett også dersom aktivitetens omfang har lagt beslag på mindre enn halvparten av skattyterens totale arbeidstid eller arbeidskapasitet.

(34) Før retten går over til vurderingen av hvilket faktum som skal legges til grunn når det gjelder omfanget og karakteren av Koenigs aktivitet i forbindelse med investeringsprosjektene, er det hensiktsmessig å ta stilling til betydningen av at Ingebrigtsen - som var den som handlet på Koenigs vegne - også hadde ulike styreverv i selskapene Koenig investerte i. Retten har forstått statens anførsler slik at aktivitet som naturlig skal tilskrives styreverv ikke kan komme Koenig til gode ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt. Dette er et spørsmål Høyesterett ikke tok direkte stilling til i 2015-dommen fordi skattyteren, bortsett fra et kortvarig styreverv, ikke hadde noen formelle posisjoner i fotballklubben.

(35) Retten er ikke uenig med Koenig når det fra selskapets side er anført at en slik tilnærming kan bli vel formalistisk, og at det kan by på utfordringer når det i ettertid skal tas stilling til hvilken rolle skattyteren hadde i ulike situasjoner. Bakgrunnen for dette er blant annet at en aksjonær som driver utviklingsvirksomhet i tillegg til å ha styreverv i investeringsobjektet, vil kunne ha oppgaver der de to rollene i praksis glir over i hverandre.

(36) På den annen side mener retten at gode grunner tilsier at statens synspunkt er riktig. Utgangspunktet må være at styrearbeid for investeringsobjektet ikke kan tilgodeses som aktivitet for den som krever fradrag som følge av investeringsvirksomhet: slik det følger av aksjeloven § 6-12 har styrets medlemmer det overordnede ansvaret for virksomheten, og enkelte regler om godtgjørelsen for dette arbeidet følger av § 6-10. Dette er ikke arbeid for skattyterens regning og risiko, og godtgjørelsen regnes som arbeidsinntekt for styremedlemmet selv, jf. skatteloven § 5-10 bokstav b. Det er dermed ikke tale om aktivitet som er egnet til å gi skattyteren avkastning gjennom verdistigning i debitorselskapet. Uttalelser i Rt-2008-145 Norsk Struts trekker i samme retning. Avgjørelsen gjaldt tilknytningskravet, men i avsnitt 58 slo førstvoterende fast at en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet ikke i seg selv kan gi grunnlag for fradrag for tap som følge av at et tidligere gitt lån var tapt etter en konkurs. Aksjonærene som krevde fradrag for tap var alle medlemmer i styret. Og i Rt-2015-628 uttalte Høyesterett følgende i avsnitt 41:

«Når en ansatt mottar lønn for å utføre arbeidsoppgaver for sin arbeidsgiver, er det naturlig å si at dette skjer som en del av selskapets virksomhet. Dette er ikke like nærliggende når aksjonæren uten vederlag og uavhengig av posisjon bruker sin kompetanse, arbeidskraft og kapital til å utvikle selskapet.»

(37) Et særtrekk ved Solér-dommen, der skattyteren fikk medhold i sitt krav om fradrag, er som nevnt at skattyteren i det store og hele ikke hadde noen posisjoner i debitorselskapet. Høyesterett la tilsynelatende stor vekt på dette, jf. avsnitt 34:

«Det er etter mitt syn sentralt at Borthen-dommen og Kahrs-dommen gjaldt aksjonærer som var ansatt i selskapene og mottok lønn for sitt arbeid. Dommene gir dermed ikke noe svar på problemstillingen i vår sak, hvor aksjonæren i det vesentlige har utøvd sin aktivitet utenfor rammen av slike posisjoner.»

(38) Videre viser retten til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet den 31. mars 2014 (BFU-2014-7). Saken gjaldt spørsmål om omdanning til aksjeselskap. Ved vurderingen av om virksomhetskravet var oppfylt la direktoratet betydelig vekt på at en stor del av skattyterens aktivitet i omfang ikke gikk ut over vedkommende sine oppgaver som daglig leder og styreleder i selskapet investeringen var foretatt i.

(39) Slik retten ser det trekker de relevante rettskildene klart i retning av at den delen av Ingebrigtsens aktivitet som må anses som styrearbeid, ikke skal tas i betraktning ved vurderingen av om det er tale om virksomhet i skatterettslig forstand.

(40) Retten viser videre til uttalelsen i Solér-dommen avsnitt 42, der Høyesterett gir en generell anvisning om at bevis- og avgrensningsproblemer ikke er noe tungtveiende moment på dette feltet, ettersom det uansett er vanskelig å unngå skjønnsmessige og konkrete vurderinger. Retten legger etter dette til grunn at en aksjonærs utøvelse av aktivitet som naturlig skal knyttes opp mot styrevervet, ikke er direkte relevant ved fastleggingen av aktivitetens omfang under virksomhetskravet.

(41) Som retten kommer tilbake til har Koenig fakturert Stor Oslo Persontransport AS for konsulenttjenester. Dette førte til at skatteklagenemnda kom til at Koenig drev virksomhet i skattelovens forstand i form av nettopp konsulentvirksomhet. Skatt øst har anført at det ikke er grunnlag for å se konsulentvirksomheten og investeringsvirksomheten i sammenheng, altså som en felles virksomhet. Skatt øst har tvert om tatt til orde for at retten må se bort fra konsulentarbeid når det skal tas stilling til hvilket omfang aktiviteten har hatt. Retten er enig i dette, og tiltrer statens synspunkt om at det er selskapet som mottar konsulenttjenestene som har regning og risiko for aktiviteten. I den grad det er utøvd konsulentaktivitet kan følgelig denne ikke tilordnes Koenig. Så langt retten kan se er dette lagt til grunn i underrettsprakis, herunder i Fredrikstad tingretts dom 11. mai 2015 (TFRED-2014-182939). Retten er oppmerksom på at tidligere ekspedisjonssjef i Skattelovavdelingen, Thorbjørn Gjølstad, har gitt uttalelser som tyder på at han mener konsulentaktivitet kan komme skattyteren til gode i situasjoner som den foreliggende. I et av hans foredrag, inntatt i Utv. 1989 side 763 på side 767, heter det at typiske aktiviteter for utviklingsselskaper som kan gi karakter av virksomhet i skatterettslig forstand er blant annet «konsulenttjenester av tyngre og aktiv karakter». Retten legger ikke avgjørende vekt på dette - uttalelsen har begrenset rettskildemessig vekt, og den kan like gjerne ta sikte på arbeid som har en rådgivende karakter uten nødvendigvis å være utøvelse av egentlig konsulentaktivitet. Retten konkluderer med at også konsulentvirksomheten - i likhet med utførelsen av styreverv - i må skilles ut ved vurderingen av aktivitetens omfang.

(42) Som nevnt kan det ved den konkrete bevisvurderingen by på vanskeligheter å sonde mellom hva slags aktivitet som faller inn under de ulike kategoriene. Eksempelvis kan handlinger som naturlig tilfaller et styremedlem i mange tilfeller være lik oppgaver som også et ventureselskap typisk står for. Retten presiserer derfor at selv om de ovennevnte avgrensningene i prinsippet gjelder, må vurderingen av om Koenig - i realiteten Ingebrigtsen - har utøvd aktivitet i tilstrekkelig omfang bero på en skjønnsmessig vurdering.

(43) *Nærmere om Koenigs involvering i andre selskaper enn Montana Shipholding*

(44) Som retten allerede har vært inne på har Koenig investert i flere selskaper. Selv om det er aktiviteten i Montana Shipholding som er av størst betydning i denne saken, har begge parter viet oppmerksomhet til Koenigs engasjement i andre selskaper. Dette er nødvendig for å kunne fastslå om Koenig rent generelt var et selskap som drev investeringsvirksomhet gjennom aktivt eierskap. Det har også betydning for selve bevisvurderingen når det kommer til engasjementet i Montana Shipholding, ettersom Koenigs generelle fremgangsmåte og aktivitetsnivå i andre sammenhenger kan belyse hvordan situasjonen var i forbindelse med investeringen i og oppfølgingen av også dette selskapet.

(45) Retten nevner allerede nå at dokumentasjonen i saken er sparsom. Ettersom det er skattyteren som står nærmest til å sikre dokumentasjon om forhold av betydning for den skatterettslige behandlingen, følger det av sivilprosessens alminnelige regler at det er skattyteren som har bevisbyrden. For øvrig gjelder prinsippet om fri bevisbedømmelse, og det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn.

(46) Retten vil i det følgende redegjøre generelt for Koenigs investeringer og Ingebrigtsens forklaring om egen rolle i prosjektene.

(47) Koenigs engasjement i andre selskaper tok til i 2001. Bakgrunnen var at Oceanlink Management AS, hvor Ingebrigtsen var daglig leder, mot slutten av 1990-tallet disponerte romslige lokaler. Ingebrigtsen ble kontaktet av en tidligere underordnet gjennom flere år i Nordea, Anders Bergh-Jacobsen. Gjennom andre selskaper eide og drev Anders Bergh-Jacobsen og hans forretningspartner Otto Jervell agenturselskapet Leth Suez Transit Ltd AS. Det ble avtalt at Bergh-Jacobsen og Jervell skulle flytte sin drift inn i kontorlokalene som ble disponert av Oceanlink Management AS. Ingebrigtsen har forklart at Berg-Jacobsen, Jervell og han selv relativt raskt ble enige om å gå sammen om å investere i og utvikle selskaper med svak eller ingen administrasjon - det var altså en forretningsidé med elementer av private equity-virksomhet. Ingebrigtsen har forklart at hans erfaring innen shipping og internasjonal finans var av stor betydning for at han valgte å gå løs på denne satsningen. Jervell og Bergh-Jacobsen skulle investere gjennom deres selskap Montana Maritime Group, og Ingebrigtsen gjennom Koenig.

(48) Retten redegjør først for investeringen i Unicore AS (heretter kalt Unicore). Selskapet ble opprettet i 2001, etter at Ingebrigtsen var blitt kontaktet av to datakyndige tenåringer. Disse hadde ingen erfaring med forretninger, men hadde god kompetanse om utvikling av programvare, og da i særdeleshet sikkerhetssystemer og brannmurer til bruk for betalingsløsninger på internett. Koenig og samarbeidspartnerne i Montana Maritime Group, det vil si Jervell og Bergh-Jacobsen, eide til sammen noe over 50 prosent av aksjene i Unicore. Koenig hadde en eierandel på 16 prosent. Unicore fikk benytte de samme lokalene som Montana Maritime Group og Koenig.

Ingebrigtsens forklaring går ut på at han sammen med samarbeidspartnerne forestod den forretningsmessige driften av Unicore. Ingebrigtsen har forklart at dette bestod av blant annet strategiutvikling, prissetting, likviditetskontroll og finansiering. Ingebrigtsen har videre forklart at han var delaktig i forbindelse med kontraktsinngåelser med kunder, herunder kortbetalingsselskapet Teller AS. En del av aktiviteten i Unicore ble etter hvert lagt inn i et søsterselskap, Cardia AS (heretter Cardia), som hadde felles stab med Unicore. Også i Cardia hadde samarbeidspartnerne bestemmende innflytelse, og også der eide Koenig 16 prosent av aksjene. Ingebrigtsen har videre forklart at han nærmest hver dag var med på diskusjoner om ulike forhold ved driften i IT-selskapene. Staben i Cardia og Unicore vokste, og selskapene ble etter hvert selvgående slik at samarbeidspartnerne faktiske involvering ble gradvis redusert. Ingebrigtsen var styreleder i begge selskapene frem til disse ble solgt i 2007. Salget skjedde til en konkurrent for 21 millioner kroner.

(49) Koenigs involvering i Stor Oslo Service AS (heretter Stor Oslo Service) tok til ved at Otto Jervell i 2002 ble kontaktet av en nabo som tilbød ham å kjøpe bilbergingsvirksomheten i Falck Norge, som gikk med et betydelig underskudd. Virksomheten var på den tiden ledet av sjåførene i selskapet, som ikke hadde særlig kompetanse til å drifte organisasjonen. Samarbeidspartnerne - Koenig og Montana Maritime Group - kjøpte selskapet for 12 millioner kroner. Virksomheten ble lagt inn i det nyopprettede selskapet Stor Oslo Service, der Koenig ble eier av 21,8 prosent av aksjene. Det ble ifølge Ingebrigtsen lagt ned betydelig arbeid i å omstrukturere virksomheten, som nødvendiggjorde blant annet ukentlige møter med ledelsen, føring av regnskap, likviditetskontroll, kostnadskontroll, personalsamtaler, dialog med franchisegiver, inngåelse av leasingavtaler og kontroll med løyver. Ingebrigtsen satt som styreleder i selskapet fra januar 2003 frem til Stor Oslo Service ble solgt tilbake til Falck i 2011. Selskapet ble solgt for en resultatavhengig pris på 20 millioner kroner.

(50) Det er på det rene at Koenig belastet Stor Oslo Service for et honorar på til sammen 423 052,50 kroner inkludert merverdiavgift. I fakturaen datert 30. september 2009, som er på 273 052,50 kroner, er det angitt at honoraret gjelder konsulenttjenester i 2009, og at arbeidet gikk ut på analyse av bilflåten, kostnadskontroll, forhandlinger, investerings- og finansieringsytelser og enkelte andre forhold. Det resterende beløpet er i fakturaen datert 26. desember 2010 angitt å gjelde konsulenttjenester for august til oktober 2010. Ingebrigtsen har forklart at beslutningen om å ta et honorar nærmest var en impulshandling, men at det i samråd med revisor ble ansett forsvarlig. Han forklarte videre at det ikke lå noen konsulentavtale til grunn for disse kravene, og kravene var ifølge Ingebrigtsen heller ikke utslag av en tanke om at det ble drevet noen konsulentvirksomhet. Han har med andre ord fremholdt at det såkalte honoraret naturlig kan karakteriseres som en påskjønnelse for arbeidet som han hadde lagt ned - en «management fee».

(51) Videre hadde Koenig en eierandel i Persontransport Norge AS på 25 prosent. Dette selskapet ble opprettet i 2005, og driver ennå i hovedsak med personbefordring av eldre etter avtaler med offentlige institusjoner. Ingebrigtsen satt som styremedlem fra oppstartstidspunktet. Opprinnelig bestod ledelsen i selskapet av sjåførere. Koenig og samarbeidspartnerne gikk ifølge Ingebrigtsen inn som aktive eiere for å sikre en sunn drift av selskapet. Han har forklart at samarbeidspartnerne aktiviteter i hovedtrekk var de samme som for Stor Oslo Service, herunder med faste ukentlige møter, men med et særlig fokus på optimalisering av ressursbruk helt ned på detaljnivå for styring av biler og sjåførere. Samarbeidspartnerne er fremdeles involvert i selskapet,

med Anders Bergh-Jacobsen som daglig leder. Det har i dag omtrent 60 ansatte og om lag 60 maxitaxier.

(52) Nærmere om aktiviteten i Montana Shipholding

(53) Retten har allerede vært inne på bakgrunnen for etableringen av Montana Shipholding og eierforholdene til selskapet. Som nevnt tok Montana Shipholding gjennom single purpose-selskaper over eierskapet til flere skip. Etter kort tid var det to skip igjen i Montana Shipholding-selskapene. Det var kontorstaben i Montana Maritime Group som stod for det daglige arbeidet i Montana Shipholding, noe Ingebrigtsen ifølge ham selv ikke var direkte involvert i. Ingebrigtsen har forklart at det var Bergh-Jacobsen som var den som utførte mange av de løpende oppgavene. Ingebrigtsen har imidlertid fremholdt at han likevel var aktiv som eier i selskapet, og at ambisjonen var å bygge opp et internasjonalt kjemikalierederi sammen med medeierne Thome i Singapore og Bryggen i Bergen, med utgangspunkt i de to gjenværende skipene. I 2005 etablerte Montana Shipholding, Bryggen og Thome et skipseiende selskap i Singapore som ble døpt BMP Shipholding Pte Ltd. Dette selskapet hadde ingen ansatte. De tre eierselskapene eide en tredjedel hver av BMP. Samtidig ble det inngått en managementavtale mellom Montana Shipholding og BMP. Retten nevner at Koenigs eierandel i Montana Shipholding ble redusert fra 50 prosent til 34 prosent i 2008 eller 2009.

(54) Om Koenigs aktivitet i denne sammenhengen har Ingebrigtsen forklart at han var svært delaktig ved salget av to skip i 2005, som ga en betydelig gevinst, og at han hadde en nøkkelrolle i forbindelse med en nødvendig finansiering på USD 60 millioner ved kjøp av tre mer moderne kjemikalieskip. Han har videre forklart at han var delaktig i forhandlinger med banker om endring av lånebetingelser da markedet ble dårligere fra 2007 og i et par år fremover. Han har dessuten redegjort for aktivitet knyttet til arbeidet opp mot blant annet finanshus, der formålet var å hente inn egenkapital, i tillegg til at han i denne perioden var i dialog med skipsmeglere i et forsøk på å selge skip på best mulige vilkår.

(55) Som retten har vært inne på ble virksomheten i Montana Shipholding avviklet i 2009. Dette var en konsekvens av de økonomiske vanskelighetene på denne tiden, som også rammet aktører i kjemikalietankfarten.

(56) Ingebrigtsen har erkjent at det er lite dokumentasjon som kan underbygge omfanget av arbeidet han på vegne av Koenig la ned i disse prosjektene. Bakgrunnen for dette er, ifølge Ingebrigtsen, at de involverte hadde en gjensidig tillit til hverandre, at det lettet arbeidet å basere seg på muntlig kommunikasjon, og at det var en kultur for å arbeide uformelt i den grad regelverket tillot det. Han har fremholdt at han brukte over halvparten av sin totale arbeidstid på den anførte investeringsvirksomheten til Koenig.

(57) Har aktiviteten vært av tilstrekkelig omfang til at den innfrir virksomhetskravet?

(58) Ingebrigtsens redegjørelse for aktivitetsnivået og bakgrunnen for investeringene, som i grove trekk støttes av forklaringene til Anders Bergh Jacobsen og selskapets revisor Per Henning Lie, går ut på at han brukte over halvparten av sin samlede arbeidskapasitet på å skjønne Koenigs interesser. Dersom dette legges til grunn vil kravet til aktivitetens omfang være oppfylt. Ingebrigtsen har imidlertid erkjent at han ikke har noe sikkert grunnlag for å anslå hvor mye han

arbeidet på Koenigs vegne. Han har videre forklart at en del av arbeidet han gjorde for sin arbeidsgiver - Oceanlink - inngår som en del av beregningsgrunnlaget når han har konkludert med at han brukte over halvparten av sin arbeidstid på Koenig-relaterte aktiviteter.

(59) I tillegg til Ingebrigtsens forklaring må retten nødvendigvis også ta andre omstendigheter i betraktning. I saker som dette vil begivenhetsnære bevis - eller fraværet av dette - ha vesentlig betydning ved bevisvurderingen. Dette har Høyesterett slått fast at gjelder som et generelt prinsipp i sivile saker, se for eksempel Rt-1995-821 på side 828 og - for skattesakers vedkommende - Rt-2009-813 avsnitt 57 og 68.

(60) Retten tar utgangspunkt i at Ingebrigtsen på denne tiden var ansatt i full stilling som daglig leder i Oceanlink. Dette er - og var på den tiden - et relativt stort selskap med en velfungerende administrasjon. Ingebrigtsen hevet lønn på om lag 2 millioner kroner i 2009. En slik stilling må ha lagt et betydelig beslag på Ingebrigtsens tid. Etter rettens syn har det da klart formodningen mot seg at han skal ha brukt så mye tid på å jobbe for Koenig som han selv har anslått. Retten har merket seg Ingebrigtsens forklaring om at han hadde den nødvendige aksept fra Oceanlink til å bruke mye tid på forretninger som ikke kom arbeidsgiveren til gode, så lenge han leverte et tilfredsstillende arbeid for Oceanlink og eierne var tilfredse. Imidlertid er heller ikke dette søkt dokumentert på noen måte, og det er heller ikke ført vitner som kan støtte opp om denne forklaringen.

(61) Ingebrigtsens mange styreverv som ikke stod i sammenheng med Koenigs påståtte investeringsvirksomhet styrker presumsjonen om at han ikke kan ha hatt tid til å drifte Koenig i det omfanget han hevder. Det er enighet mellom partene om at Ingebrigtsen i den relevante tidsperioden satt i om lag ti styreverv. Ingebrigtsen har anslått at han med tillegg av forberedelser brukte mellom fire og seks timer per møte, og at det var cirka fire møter per år. Dersom dette legges til grunn, vil det medføre at han brukte en ikke ubetydelig tid på styrevervene i løpet av et år. Riktignok har han forklart at enkelte av styrevervene ikke fordret noen særlig aktivitet fra hans side, og da spesielt styrevervene knyttet til Oceanlink, men dette endrer ikke rettens inntrykk av at mye tid må ha gått med til styrevirksomhet.

(62) Videre er det et sentralt moment at det ikke er nevneverdig dokumentasjon om Ingebrigtsens aktivitet i de selskapene Koenig investerte i utover det som oppstår i kjølvannet av å være alminnelig eier. Som nevnt har Ingebrigtsen fremholdt at han var aktiv - til dels svært aktiv - i driften av investeringsobjektene, og at dette gikk ut på alt fra innføring av likviditetsplaner til gjennomføring av ukentlige møter. Det er naturlig å anta at en slik løpende styring ville ha etterlatt seg spor, eksempelvis i form av e-postutveksling, møtereferat og lignende. Når dette er fraværende, er det vanskelig for retten å legge Ingebrigtsens forklaring om egen aktivitet til grunn. Retten vil videre bemerke at den manglende dokumentasjonen nok et stykke på vei kunne ha vært avhjulpet ved å føre vitner fra de selskapene Ingebrigtsen anfører å ha vært aktiv i, men dette er ikke gjort.

(63) I den grad det foreligger relevant dokumentasjon, gir denne inntrykk av at det først og fremst var Anders Bergh-Jacobsen som var mest aktiv, mens Anders Ingebrigtsen hadde en mer tilbaketrukket rolle. Som et eksempel på dette viser retten til e-poster skrevet av Bergh-Jacobsen våren 2010. I en e-post den 3. mars 2010 til Ingebrigtsen redegjør Bergh-Jacobsen relativt inngående for status i BMP. Slik retten leser e-posten fremstår det som om Ingebrigtsen ved

denne ble orientert om forhold han på tidspunktet ikke hadde kjennskap til. For illustrasjonens del hitsetter retten enkelte avsnitt:

«Det andre poenget Nordea har er at BMP har hatt et etterslep av drift/voyage related kostnader fundet av Thome/Bryggen som eiere og at dette ikke kom med i bankens beslutningsprosess. Jeg er sikker på at tallene ble gitt av Axel og Knut i ovennevnte møte, men de har trolig ikke kommet med i den videre prosess i banken da min cash-flow prognose i mailen til Calle ikke inneholdt en IB.»

(64) Calle, som er nevnt i e-posten, var etter det retten forstår en av samarbeidspartnernes kontakter i Nordea. I den relativt lange e-posten skrev Bergh-Jacobsen videre:

«For øvrig er situasjonen at Monte Carlo nå skal laste palmolje i Stredet ifm reisen til Sør-Afrika (venter på kaiplass), videre har vi demurrage utstående på ca. USD 1 mill.»

(65) Det er vanskelig å forstå dette annerledes enn at det var Bergh-Jacobsen som var mest oppdatert på situasjonen i Montana Shipholding og de underliggende selskapene, og at Ingebrigtsen kun ble holdt orientert om utviklingen.

(66) Noen uker senere, den 24. mars 2010, sendte Ingebrigtsen en e-post til kontakten i Nordea, der han beklaget BMPs negative utvikling og at penger var gått tapt for alle involverte. E-posten underbygger for så vidt Ingebrigtsens forklaring om at han hadde kontakt med banken, og at han var delaktig i arbeidet med å skaffe finansiering. Samtidig fremgår det også av denne e-posten at Bergh-Jacobsen hadde utarbeidet et notat på to sider, som søkte å forklare årsakene til at verdiene i Montana Shipholding var blitt redusert til null.

(67) Det er videre fremlagt en rekke e-poster fra 2008 og 2009 som indikerer at det var Bergh-Jacobsen som tok størst del i det daglige arbeidet med Montana Shipholding og BMP. Ut fra e-postene er det rettens inntrykk at Ingebrigtsens rolle var begrenset til å ha kontakt med sin gamle arbeidsgiver Nordea i forbindelse med finansiering, og at Bergh-Jacobsen tok seg av andre forhold ved driften. Et eksempel på dette er en e-post med emnet «BMP» fra Bergh-Jacobsen til Ingebrigtsen den 10. november 2009:

«Når du snakker med Calle er det viktig å få frem forskjellen på å trekke teppet nå og å fortsette eksempelvis 3 år til:

Scenario 1 - trekke teppet:

Utestående lån:	USD 21,300,000
Salgs/skrapverdi:	USD 9,000,000
Garantier:	USD 7,775,000
Tap for Nordea:	USD 4,525,000

Dette tap vil fort bli betydelig større dersom båtene arresteres, spesielt dersom de er vest for Suez (som alle er for øyeblikket).»

(68) Videre i e-posten fremla Bergh-Jacobsen et alternativt scenario gitt at driften fortsatte i ytterligere tre år, med den mulige konsekvens at Nordea - ifølge ham - ville komme ut av engasjementet uten tap. En lignende arbeidsfordeling fremgår tilsynelatende av en e-post fra Bergh-Jacobsen den 10. april 2008, som retten hitsetter deler av:

«After long discussions with Nordea and strong support of Anders I., we have finally managed to obtain an offer for refinance which to a large extent will improve our cash-flow. The offer assumes the installment due next week is paid as scheduled (less USD 700k to be repaid primo May), hence the loan balance will be USD 28,400,000».

(69) Retten mener dette viser at Ingebrigtsen ikke var alene om å forhandle med banken. I forlengelsen av dette viser retten til en e-post fra Bergh-Jacobsen til Ingebrigtsen den 8. april 2008, der førstnevnte redegjør for kontakt med Nordea i forbindelse med reforhandling av lånebetingelsene. E-posten etterlater et inntrykk av at Ingebrigtsen i denne fasen ikke selv var aktiv. E-posten omtaler kontakt med Nordeas representant Axel Olsen og innledes slik:

«I forbindelse med vår henvendelse om utsettelse på 3 uker på USD 700,000 (som utgjør ca. 30% av avdraget på USD 2,373 mill), fikk jeg beskjed av Axel Olsen om at vi nå har brukt opp vår goodwill i banken og at banken generelt er negativ til våre ytterligere henvendelser om større eller mindre endringer i låneforholdet. Grunnen til dette er at vi 'siden 2002 alltid har hatt behov for endringer at at banken nå forventer at vi opptrer som et seriøst rederi».

(70) Deretter følger en summarisk redegjørelse for BMPs forhold til Nordea helt tilbake til da Montana Shipholding tok på seg jobben med å løse bankens problemer i forbindelse med tiltredelsen av pantet, som retten har vært inne på tidligere.

(71) Videre mener retten det er relevant å legge vekt på at BMP var eid av Montana Shipholding sammen med to andre selskaper; Thome og Bryggen. Som nevnt eide disse tre selskapene en tredjedel hver av aksjene i BMP, der Thome var teknisk manager og Bryggen kommersielle manager. Montana Shipholding, som Ingebrigtsen gjennom Koenig var en del av, hadde det administrative og finansielle ansvaret. Selv om det på ingen måte kan ses bort fra at Ingebrigtsen fra tid til annen utførte oppgaver som naturlig hørte inn under andres management, mener retten at denne arbeidsfordelingen må ha gitt en naturlig innskrenkning i hvilke oppgaver som rent faktisk tilfløt Ingebrigtsen.

(72) I forlengelsen av dette nevner retten at Koenig hadde relativt beskjedne eierandeler i investeringsobjektene - 16 prosent i Cardia og Unicore, 25 prosent i Stor-Oslo Service, 22 prosent i Person Transport Norge og etter hvert 34 prosent i Montana Shipholding. I det skipseiende selskapet BMP var Koenigs eierandel på om lag en sjettedel gjennom eierandelen på 34 prosent i Montana Shipholding. Koenig hadde med andre ord ikke bestemmende innflytelse i noen av selskapene - heller ikke i Montana Shipholding og BMP - noe som i seg selv setter begrensninger for det handlingsrommet selskapet hadde til å utøve aktivt eierskap. Retten mener dette må ses i sammenheng med at dokumentasjonen gir en klar antydning om at det først og fremst var de andre samarbeidspartnerne, og ikke Koenig ved Ingebrigtsen, som stod for den faktiske aktiviteten.

(73) Videre legger retten vekt på at det var Otto Jervell, en av samarbeidspartnerne, som fikk den første henvendelsen som etter hvert ledet til investeringen i Stor Oslo Service. Når det gjelder de to IT-selskapene forklarte Ingebrigtsen som nevnt at det var han som ble kontaktet, men at han ikke husker bakgrunnen for dette. Etter rettens syn er dette omstendigheter som taler for at Ingebrigtsens engasjement og delaktighet var av mindre omfang enn han selv har antydnet.

(74) Rettens konklusjon er etter dette at Ingebrigtsen i relasjon til Montana Shipholding og andre selskaper ikke har utført aktivitet i betydelig omfang. For å oppsummere mener retten at det ikke er godtgjort at han på vegne av Koenig har utført arbeid som i nevneverdig grad går utover det som naturlig følger av rollene som aksjonær og styremedlem. Til det er dokumentasjonen for sparsom, og den dokumentasjonen som foreligger trekker i motsatt retning av det standpunktet selskapet har forfektet.

(75) Konsekvensen av dette er at det virksomhetskravet ikke er innfridd, og dermed er ikke vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd oppfylt. Staten v/ Skatt øst skal frifinnes. Det er da ikke nødvendig for retten å ta stilling til om tilknytningskravet er oppfylt.

(76) Sakskostnader

(77) Staten har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sakskostnader. Etter rettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å gjøre unntak fra erstatningsplikten, jf. § 20-2 tredje ledd. Saken har ikke budt på tvil, og den ble ikke bevismessig klarlagt først etter saksanlegget. At det er en skjevhet i styrkeforholdet er ikke tilstrekkelig til at det foreligger «tungtveiende grunner» som taler for å fritta Koenig helt eller delvis for erstatningsansvaret.

(78) Advokat Helge Skogseth Berg har lagt frem en omkostningsoppgave som i sin helhet består av et salærkrav på 216 625 kroner, inkludert merverdiavgift. Koenig har anført at kravet er for høyt, og har i den forbindelse bemerket at saken allerede har vært forberedt av skattekontoret og at omkostningskravet er adskillig høyere enn hva skattyter har krevd. Retten mener imidlertid at arbeidet som har vært lagt ned - totalt 87,5 timer - er rimelig og nødvendig, og tar derfor kravet til følge.

(79) Avslutning

(80) Dommen er avsagt etter utløpet av lovens frist, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Partene ble under hovedforhandlingens første dag orientert om at dommeren fikk tildelt saken samme morgen, og at saken kom i tillegg til allerede berammede saker. Dette er årsaken til at lovens frist ikke er overholdt. I domskrivingsperioden ble prosessfullmektigene holdt fortløpende orientert om forsinkelsen og om når dom kunne ventes.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Koenig AS dømmes til å betale 216 625 kroner i sakskostnader til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.*

SKN 16-050 Skatteplikt for utleieinntekter

Lovstoff: Skatteloven § 7-2. Ligningsloven § 10-2.

Oslo tingrett: Dom av 15. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-64633

Dommer: Dommerfullmektig Hege Hogstad.

Parter: Kjell Noordin Flottorp mot Staten v/Skatt Øst (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om utleie av egen bolig var skattepliktig, samt størrelsen på skjønnsfastsatte inntekter/fradrag, og tilleggsskatt. Skattyter hadde leid ut deler av boligen til et forholdsvis stort antall leietakere. Tingretten la, basert på opplysninger som forelå om antall leietakere, boligens samlede areal og manglende dokumentasjon om de faktiske leieforhold, til grunn at skattyter hadde leid ut mer enn halve boligen, regnet etter utleieverdi – og at inntekten derfor var skattepliktig. Videre var skatteklagenemndas skjønnsfastsettelse av utleieinntektene og fradragsberettigede kostnader holdbar. Saksøker bestred at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt, han anførte at han på telefon tidligere hadde fått opplyst av skattemyndighetene at utleieinntektene var skattefrie, slik at manglende opplysninger måtte anses unnskyldelig. Tingretten fant at det ikke forelå unnskyldelig rettsvillfarelse og stadfestet tilleggsskatten.

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 16. oktober 2014.

Fremstilling av saken

Kjell Noordin Flottorp («Flottorp») eier enebolig i Oppsalveien 16 («boligen»). I 2010 og 2011 leide han ut deler av boligen til utenlandske arbeidere samtidig som han selv bodde i boligen.

I Flottorps selvangivelsene for 2010 og 2011 ble det ikke oppgitt leieinntekter. Det ble foretatt bokettersyn av Flottorp for årene 2010 og 2011. Bokettersynet ble avsluttet ved personrapport av 23. april 2013, hvor leieinntektene ble beregnet til kroner 433 000 brutto for 2010 og til 340 000 brutto for 2011.

Idet det ikke var fremlagt en komplett oversikt over antall leieboere i perioden fastsatte Skatt øst omfanget av utleien og leieinntektene ved skjønn. Skjønnet var blant annet basert på opplysninger fra folkeregisteret som ble sammenholdt med lønnsinnberetninger for de bosatte, samt fakturaer for leie. Det fremgår videre av rapporten at Flottorp ble bedt om å gi opplysninger om kostnader knyttet til utleien, men at slike ikke ble gitt.

Ved brev fra skatteetaten av 2. mai 2013 ble Flottorp varslet om endring av ligningen og illeggelse av tilleggsskatt for inntektsårene 2010 og 2011. Vedlagt brevet fulgte personalrapporten. Av varselet fremgikk det at skatteetaten mente at Flottorps utleievirksomhet var skattepliktig etter skatteloven § 7-2, og at unntaket for skatteplikt i de tilfellene hvor eier benytter minst halvparten av boligen til eget bruk, regnet etter utleieverdien, ikke kom til anvendelse.

Ved brev fra Flottorp mottatt av Skatt øst 6. august 2013 fremgår det at Flottorp var uenig i at utleieinntektene var skattepliktige, og at han i 2009 skal ha ringt ligningsmyndighetene og fått opplyst at det økonomisk ikke utgjorde noen forskjell om han leide ut halvparten av boligen hele tiden eller hele boligen halvparten av tiden.

Skatteetaten traff deretter vedtak om endring av ligningen, samt illeggelse av tilleggsskatt for de aktuelle årene. Vedtaket ble sendt til Flottorp ved oversendelsesbrev av 1. oktober 2013. For inntektsåret 2011 ble årlige leieinntekter på kroner 340 000 brutto opprettholdt som tidligere varslet. Brutto leieinntekten for 2010 ble imidlertid nedjustert til kroner 417 000 på bakgrunn av opplysninger gitt av Flottorp. Siden skatteetaten ikke hadde informasjon om hvor stor del av boligen Flottorp selv brukte, ble det skjønnsmessig fastsatt at det kunne gjøres fradrag for 75 % av pådratte kostnader for boligen. Hva gjaldt strømkostnadene for 2011 så ble disse fastsatt skjønnsmessig basert på forbruk til kroner 45 000. Samlet fradrag ble fastsatt til kroner 68 208 for 2010 og kroner 83 289 for 2011. I tillegg ble det ilagt tilleggsskatt med 30 % av skatten på inntektsøkningen.

Flottorp påklaget vedtaket 25. desember 2013. Vedlagt klagen ble blant annet faktura fra Hafslund og erklæring fra Leif Hesle fremlagt. I erklæringen bekrefter Hesle at han overhørte telefonsamtalen som Flottorp hadde med skattekontoret om at det økonomisk ville være det samme om man leide ut hele boligen halvparten av året eller halvparten av boligen hele året.

Skatteklagenemnda traff vedtak i klagesaken 16. oktober 2014. Vedtaket var i samsvar med skattekontorets innstilling.

Flottorp tok ut stevning for Oslo tingrett den 15. april 2015, hvor han bestred skatteklagenemndas vedtak. Rettidig tilsvaer fra Staten v/Skatt øst ble inngitt 4. juni 2015. Hovedforhandling ble avholdt 8. oktober 2015. Flottorp avga partsforklaring, og det ble ført tre vitner.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Prinsipalt anføres det at boligen skulle vært fritakslignet fordi leieinntektene utgjør mindre enn halvparten av utleieverdien av boligen, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a). Det vises til at leiekontrakter for 2013 på kroner 55 000 per måned, sammenholdt med leieinntektene for 2010 og 2011 på henholdsvis 26 625 og 17 500 kroner per måned, sannsynliggjør at mindre enn 50 % av boligen var utleid. Vurderingen baseres på prisen ved utleie av boligen, og ikke på det totale arealet.

Det bodde 22 personer i Oppsalveien 16 B fra 1. januar 2010 til 15. april 2010. Fra 1. juli 2010 til 31. desember 2011 bodde det 10 personer der. I hele den siste perioden ble det bare betalt kroner 35 000 i husleie annenhver måned.

Subsidiært anføres det at skattemyndighetenes skjønnsutøvelse knyttet til utleieinntektene og utleieutgiftene er feil.

Det anføres at Skatteetaten har lagt til grunn for høy inntekt for leieinntektene. Leieinntekten for 2010 og 2011 var ikke kroner 757 000, men henholdsvis kroner 307 500 og 210 000. For 2011 vises det til hovedbokutskrift for Torshov Eiendom AS, hvor det er henvist til en fakturabetaling fra Tidemann Eiendom for skyldig husleie på 210 000 til Kjell, hvilket tilsvarer 6 måneders husleie med kroner 35 000. Skattemyndighetene kan ikke fastsette en husleie basert på en oversikt fra folkeregisteret, og multiplisere antall registrerte med kroner 2 000 slik skattemyndigheten har gjort. Mange unnlot å melde flytting, og stod derfor fortsatt med folkeregistret adresse i boligen.

Saksøkers bidrag til fellesutgiftene er ikke 25 % som skatteklagenemnda har lagt til grunn. Når skatteklagenemnda legger til grunn at det bor 18 personer i boligen i tillegg til saksøker, blir det riktig å belaste saksøker med 5 %. Saksøker bruker ikke mer varme, vann og energi enn de andre beboerne.

Videre anføres det at skatteetaten må legge til grunn fakturaen fra Hafslund på kroner 22 671.

Det bestrides at det er grunnlag for å legge tilleggs-skatt. Saksøker ringte til skatteetaten for å forhøre seg om reglene. Dette bekreftes av Leif Hesle som hørte på telefonsamtalen. Saksøker var således i god tro. Det underbygges også av at saksøker åpent fortalte om hvordan han drev utleievirksomheten til Kristin Bränden, og 3-4 skattejurister. Dessuten ble nåværende regler innført i 2008. Skattemyndighetene bør være rimelige og forståelsesfulle de første årene etter en lovendring.

Saksøkerens påstand:

Skatteklagenemndas vedtak av 16. oktober 2014 kjennes ugyldig.

Saksøktens påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas vedtak er ikke beheftet med feil, verken ved bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen som kan føre til opphevelse, og er derfor gyldig.

Ifølge bokettersynsrapporten bodde det i gjennomsnitt henholdsvis 18 og 14 leietakere per måned i Flottorps bolig i 2010 og 2011. Basert på opplysninger fra leietakerne selv ble leieinntekten per person fastsatt skjønnsmessig til kroner 2000 per måned. Dette utgjør mer enn halvparten av utleieverdien på boligen, og boligen er da skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 7-2. Unntakene i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a-c kommer ikke til anvendelse.

Skjønnsfastsettelsen ble fastsatt med hjemmel i ligningsloven § 8-1, hvor det fremgår at ligningsmyndighetene kan endre, utelate eller tilføye poster hvis skatteyters oppgaver er uriktige eller ufullstendige. Flottorp har ikke fremlagt en komplett oversikt over antall leietakere per måned, og skjønnet er blant annet bygget på opplysninger om hvilke leietakere som hadde folkeregistrert adresse i boligen. Disse opplysningene ble kontrollert opp mot lønnsinnberetninger på de bosatte. Skjønnet er godt overveid og begrunnet.

Når det gjelder fordelingen av kostnader mellom den del av boligen Flottorp selv benyttet og den del som ble benyttet til utleie, har skatteklagenemnda, under henvisning til Lignings-ABC 2009/10 under kapittelet Bolig-Regnskapsføring, punkt 3.2, og i mangel av opplysninger om hvor stor andel av boligen skatteyder har benyttet, innrømmet et skjønnsmessig fradrag for 75 % av pådratte kostnader. Dette er korrekt rettsanvendelse og skjønnsutøvelse.

Når det gjelder strømutfgiftene var det ikke feil av skatteklagenemnda å legge kostnaden på kroner 74 246 til grunn for 2010, og kroner 45 000 for 2011, med fradrag på 75 %.

Flottorp har ikke overholdt opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 og § 4-3. Opplysningsplikten kan ikke sies å være unnskyldelig eller skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, jf. ligningsloven § 10-3. Rettsvillfarelse fritar ikke for tilleggsskatt. Bestemmelsen i skatteloven § 7-2 var verken ny eller uklar. Det skal da ilegges 30 % tilleggsskatt, og skatteklagenemndas vedtak er derfor riktig også på dette punkt.

Saksøktes påstand:

Statens v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Retten skal ta stilling til om skatteklagenemndas vedtak er beheftet med bevisbedømmelsesfeil eller rettsanvendelsesfeil som fører til at vedtaket er ugyldig.

Avgjørende for spørsmålet om vedtakets gyldighet er om unntaket for skatteplikt av utleieinntekter i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a kommer til anvendelse, samt om skatteklagenemndas skjønnsfastsettelse i tilknytning til utleieinntektene, fordelingen av felleskostnadene og fastsettelsen av strømutfgiftene er holdbar. I tillegg er det spørsmål om vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er oppfylt, herunder om eventuelle uriktige og ufullstendige opplysninger fra Flottorps side må anses unnskyldelig, slik at tilleggsskatt likevel ikke skal fastsettes.

Retten har i utgangspunktet full prøvelsesrett i de spørsmål saken reiser. Om prøvelsesretten av skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-1 uttalte Høyesterett følgende i avsnitt 112 i Rt-2009-105:

Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn ved ligningsfastsettelser ikke inneholder de elementer som begrunner de begrensninger som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn, må domstolene ved overprøving av slike skjønn i prinsippet ha full overprøvingskompetanse. Som det fremgår av mitt votum i Rt-2005-1461 avsnitt 55, ligger det imidlertid i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør

domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.

Synspunktet om at domstolene bør vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultatet ligningsmyndighetene har kommet til, dersom skjønnnet er godt overveid og begrunnet, er fulgt opp i senere avgjørelser fra Høyesterett, og retten legger dette til grunn.

Det er videre faktum på vedtakstidspunktet som skal legges til grunn for rettens vurdering, jf. Rt-2006-404.

Innledningsvis bemerkes det at det er skatteyteren som har ansvaret for sakens opplysning, og som derfor er pliktig til å gi nødvendige opplysninger til ligningsmyndigheten, samt til å opptre aktsomt og lojalt, hvilket ble lovfestet i 2010. Ligningsloven § 4-1 og § 4-3 lyder som følger:

§ 4-1. Alminnelig opplysningsplikt.

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.

§ 4-3. Selvangivelse.

1. Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet.
2. Departementet fastsetter skjema for ulike typer selvangivelser og kan gi forskrift om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen. Departementet kan fastsette regler om oppbevaringsplikt for legitimasjoner som ikke skal vedlegges selvangivelsen.

Det norske skattesystemet er basert på tillit, og skatteyters opplysningsplikt er grunnleggende for at skattesystemet skal fungere tilfredsstillende. Som retten skal komme tilbake til nedenfor har ligningsmyndighetene i visse tilfeller anledning til å fastsette ligningen ved skjønn i de tilfellene hvor skatteyter likevel ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 8-1.

Retten går nå over til å vurdere om Flottorps utleieinntekter er skattepliktige. Det er ikke omtvistet at utleieinntekter i utgangspunktet er skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1 nr. 1 og § 7-2 nr. 1. Spørsmålet i denne saken er om unntaket i skatteloven § 7-2 nr. 1 bokstav a kommer til anvendelse. Bestemmelsen lyder som følger:

§ 7-2. Utleieinntekt mv.

- (1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når

a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.

I Lignings-ABC 2015, som retten mener kan gi veiledning for hvordan bestemmelsen er å forstå, er utleieverdi beskrevet slik i punkt 14.9:

Med utleieverdi menes en normal utleieverdi for vedkommende leilighet/boligdel på det frie marked til det formålet arealene skal brukes til. Faktisk leieinntekt er veiledende, men det må vurderes om den avviker fra en normal utleieverdi. Dette gjelder for eksempel fordi leieboeren er slektning av eieren, eller fordi leieforholdet er av eldre dato og det ikke er foretatt regulering av leien. Videre kan leieboeren ha betalt innskudd og derfor betaler en lavere månedlig leie.

Utleieverdien skal vurderes ut fra faktisk bruk. En kan derfor ikke ta hensyn til at en leilighet som er brukt til familiebolig kunne vært leid ut til en annen pris som hybler. Vanligvis kan en regne med at boder i kjeller eller på loft ikke påvirker utleieverdien i vesentlig grad.

Retten legger etter dette til grunn at faktisk utleieverdi er veiledende ved vurderingen av leieverdien, men ikke avgjørende.

Deler av skatteklagenemndas vurdering i punkt 4.2 *Spørsmålet om boligen er gjenstand for regnskapsligning* inntas her:

Skatteyder har ikke gitt opplysninger om hvor stor andel av boligen som er leid bort, men argumenterte med at leievederlaget som han har mottatt ligger under halvparten av det han ville mottatt dersom han leide bort hele huset.

Skattekontoret har lagt til grunn at utleien av skatteyers bolig uansett har hatt et så stort omfang, at det ikke kan komme inn under skattefritaket i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a. Det vises til at boligen er oppgitt å ha et P-rom på ca. 240 kvadratmeter, og skattekontoret fant det lite sannsynlig at skatteyder har benyttet minst halvparten av boligen til egne bruk, regnet etter leieverdien. Det er i den forbindelse vist til at det i gjennomsnitt har bodd henholdsvis 18 og 14 leietakere pr. mnd. der i 2010 og 2011. Det høye antallet leietakere tilsier at unntaksregelen i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a ikke kommer til anvendelse.

Det fremkommer av personrapporten av 23. april 2013 at estimatet over antall leietakere var basert på opplysninger fra folkeregisteret, sammenholdt med lønnsinnberetninger, samt kontroll utført av Brannvesenet og Plan- og bygningsetaten i Oslo 16. februar 2010, hvor det fremkom at det bodde 22 personer i boligen. Leietakerne skal under kontrollen selv ha opplyst at de betalte Flottorp kroner 2000 kontant i måneden per sengeplass.

Vedlagt personrapporten var fakturaer pålydende kroner 40 000 per måned til Oslo Cityapartment AS v/Kan Cao for husleie i perioden 1. januar 2010 til 30. juni 2010. Det fremgår ikke av fakturaene hvor mange leietakere det leies ut til, eller hvilke arealer som leies ut. Flottorp har videre opplyst at han i hele 2011 leide ut til Arunas Martinkevicius IM for kroner 35 000 annenhver måned. Til støtte for dette har han vist til en hovedbokutskrift fra Torshov Eiendom for 2011 hvor det fremkommer «husleie kjell skyldig uab» kroner 210 000, samt til erklæring og forklaring fra Martin Narkus, nestsjef i Arunas Martinkevicius IM. Flottorp har videre opplyst at

det kun bodde 10-12 personer i boligen da han leide ut til Arunas Martinkevicius IM fra juli 2010 og hele 2011.

Vedlagt personrapporten var blant annet en leiekontrakt mellom Arunas Martinkevicius IM og Flottorp inngått den 27. oktober 2009, hvor det fremkommer at Flottorp leide ut til Arunas Martinkevicius IM fra 1. november 2009 til 1. november 2012 for kroner 30 000 per måned. Det fremkommer ikke av leieavtalen hvilke deler av boligen som faktisk leies ut og for hvor mange personer den gjelder. Ifølge Flottorp ble imidlertid partene på et senere tidspunkt enige om at det i stedet skulle betales kroner 35 000 annenhver måned. Denne endringsavtalen ble i følge Flottorp inngått muntlig, men det er uklart nøyaktig når og på hvilken måte dette skal ha blitt avtalt.

Retten forstår det slik at Flottorp mener at siden han i 2013 leide ut for kroner 55 000 i måneden, og leieinntektene for 2010 og 2011 i snitt var henholdsvis kroner 26 625 og 17 500, altså under halvparten og en tredjedel av det han leide ut for i 2013, så viser det at den delen han benyttet utgjorde over halvparten av utleieverdien.

Flottorp har ikke fremlagt dokumentasjon som viser hvor stor del av boligen som var utleid i 2010 og 2011, eller hvor mange leietakere som faktisk leide i boligen til enhver tid. Som det fremgår av ovennevnte er heller ikke opplysningene i saken entydige. Det vises her særlig til at den skriftlige leiekontrakten med Arunas Martinkevicius IM gir et annet bilde av utleievirksomheten enn de øvrige opplysninger Flottorp har gitt i forbindelse med saken.

I likhet med skatteklagenemnda har retten kommet til at det ikke kan legges avgjørende vekt på Flottorps forklaring om at han leide ut til Arunas Martinkevicius IM for kroner 35 000 annenhver måned. Martin Narkus, nestleder i Arunas Martinkevicius IM forklarte for retten at han hadde hørt at selskapet hadde en avtale om leie annenhver måned, men han kunne ikke si noe om hvor mange som hadde bodd i boligen, og nøyaktig hvilken periode det var snakk om. Etter rettens syn virket det heller ikke som Narkus var den i selskapet som hadde ansvar for leien. At det i hovedbokutskriften for Torshov Eiendom AS for 2011 er angitt husleie til Kjell pålydende kroner 210 000, er etter rettens syn heller ikke avgjørende. Etter rettens syn dokumenterer ikke denne utskriften omfanget av utleievirksomheten i forhold til eiendommens utleieverdi. Den dokumenterer heller ikke hvordan leiebeløpene faktisk er håndtert av leietaker og utleier.

Basert på opplysningene om det forholdsvis store antall leietakere som har hatt hybel i boligen, sammenholdt med at boligen totalt sett har et P-rom på 240 m², samt Flottorps manglende dokumentasjon av de faktiske leieforhold, har retten kommet til at Flottorp ikke har sannsynliggjort at han benyttet minst halvparten av boligen til eget bruk, regnet etter utleieverdien. Unntaket i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a) kommer derfor ikke til anvendelse. Det vises også til at Flottorp selv i retten forklarte at han kun benyttet ett rom, selv om han skal ha hatt tilgang til øvrige deler av boligen. Flottorps opplysninger om hva han faktisk har leid ut for, er etter rettens syn ikke avgjørende, idet faktisk utleiepris kun er veiledende.

Retten har etter dette kommet til at utleieinntekten for boligen i 2010 og 2011 var skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 7-2 første ledd.

Retten går nå over til å vurdere skatteklagenemndas skjønnsmessige fastsettelse av utleieinntekten. Skatteklagenemndas skjønnfastsettelse er foretatt med hjemmel i ligningsloven § 8-1 nr. 1 som lyder som følger:

§ 8-1. Ligning på grunnlag av selvangivelse m.v.

1. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.

Ligningsmyndighetene skal ved skjønnfastsettelsen legge til grunn «*det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige*», jf. Ot.prp.nr 29 (1978-1979), altså det faktum det er sannsynlighetsovervekt for.

Fordi Flottorp ikke fremla en komplett oversikt over antall leietakere, eller dokumenterte faktiske inntekter fra utleievirksomheten, besluttet skatteklagenemnda å fastsette leieinntektene basert på skjønn etter ligningsloven § 8-1 andre punktum. Leieinntektene ble estimert ved å multiplisere antall beboere med kroner 2000 per måned, hvilket totalt utgjorde kroner 417 000 for 2010 og kroner 340 000 for 2011. Gjennomsnittlig antall beboere per år ble som nevnt ovenfor beregnet ved å sammenholde opplysninger fra folkeregisteret med lønnsinnberetningene for disse personene. Månedsprisen ble fastsatt på bakgrunn av opplysninger fra beboerne selv. Skatteklagenemnda fant heller ikke her å kunne legge avgjørende vekt på Flottorps opplysninger om at han hadde leid ut for kroner 35 000 annenhver måned til Arunas Martinkevicius IM.

Etter rettens syn tok skatteklagenemnda høyde for at de folkeregistrerte opplysningene ikke isolert sett ga grunnlag for å fastslå antall leietakere ved å sammenholde opplysningene mot de aktuelle personenes lønnsinnberetninger. Retten kan heller ikke se at det var uriktig å ta utgangspunkt i den leieprisen som beboerne selv oppga. Opplysningene fra Flottorp var som nevnt ikke helt i samsvar med øvrige opplysninger i saken, og skattemyndighetene måtte da i mangel av konkrete holdepunkter fastsette inntekten ved skjønn.

Basert på de opplysningene skatteklagenemnda hadde tilgjengelig, fremstår skjønnfastsettelsen av leieinntektene etter rettens syn som godt overveid og begrunnet.

Retten går etter dette over til å vurdere skatteklagenemndas vurdering av kostnadsfordelingen. Kostnader knyttet til utleieaktiviteten er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Kostnader knyttet til utleiers eget bruk er ikke fradragsberettiget.

I skatteklagenemndas vedtak opprettholdes skattekontorets beslutning om å legge til grunn at 75 % av vedlikeholdskostnadene for boligen var fradragsberettiget. På grunn av manglende dokumentasjon av utleieverdien for den delen som Flottorp selv benyttet, ble fordelingen foretatt skjønnsmessig.

Flottorp har bestridt kostnadsfordelingen, idet han mener at det skal legges til grunn at 95 % av kostnadene var fradragsberettiget. Han har i denne sammenheng vist til at han kun benyttet ett

rom i boligen, samt fellesarealer, og at han ikke brukte mer strøm og vann enn de øvrige beboerne. Flottorps synspunkt er basert på at det bodde 18 personer i boligen i tillegg til ham selv.

Retten kan ikke se at det er grunnlag for å avgjøre kostnadsfordelingen ut fra antall personer slik Flottorp har anført. Det vises i denne sammenheng til punkt 3.2 i kapittelet Bolig - regnskapsligning i Lignings ABC 2009/10, som skatteklagekontoret også viste til, der blant annet følgende fremgår:

Kostnader som ikke kan tilordnes spesielle deler av eiendommen, fordeles i forhold til leieverdi for egen bolig og leieverdi av areal brukt til andre formål.

I mangel av dokumentasjon av leieverdien for den delen som Flottorp selv benyttet, jf. drøftelsen vedrørende dette ovenfor, kan ikke retten se at det var feil av skatteklagekontoret å legge til grunn at 75 % av kostnadene var fradragsberettiget. Flottorp har etter rettens syn ikke fremlagt dokumentasjon som tilsier en annen fordeling av kostnadene. Retten har derfor kommet til at skatteklagenemndas vurdering er holdbar også på dette punkt.

Det neste spørsmålet retten skal ta stilling til er om skatteklagenemndas vurdering av fradragsberettigede strømutgifter for boligen er holdbar.

Skatteklagenemndas vurdering i punkt 4.4 *Spørsmål om størrelsen på kostnadsfradraget* vedrørende strømutgiftene inntas her:

Når det gjelder fradrag for kostnader til strøm for 2011, har skattyter fremlagt kopi av faktura og anfører at denne utgiftsposten nå skulle være i orden.

Når det gjelder kostnaden til strøm, fremla skattyter en kostnadsoversikt som viste kostnader med kr 28.106 i 2010 og kr 109.281 i 2011. Skattekontoret har basert på den foreliggende dokumentasjon kommet til at kostnadene for 2011 er for høye, og skjønnsmessig satt fradraget til kr 45.000.

Skatteyder har i vedlegg 5 til klagen satt opp en ny oversikt over kostnadene, hvor kostnader til strøm for 2011 er satt til kroner 92 281. Videre har skatteyder forklart at hen tror at en del av kostnadene til strøm for 2010 første ble betalt i 2011, som følge av at målerstanden ikke ble lest av og sendt inn regelmessig.

Fradragsberettigede kostnader skal i alminnelighet tidfestes til det tidspunkt «da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteyderen til å dekke eller innfri kostnaden», jf. skatteloven § 14-2 andre ledd. Bestemmelsen innebærer at det gis fradrag uansett når betaling skjer eller kravet forfaller, og gjelder uavhengig av om skatteyder misligholder sin betalingsforpliktelse.

På bakgrunn av den innsendte dokumentasjon fremgår det at skatteyder den 22.2.2011 betalte to fakturaer på henholdsvis kr 13.610 og kr 32.530, samlet kr 46.140. Det fremgår av fakturaene at disse gjelder kostnader til strøm for 2010 ut over det som er hensyntatt i vedtaket. Sett hen til at skattekontoret har akseptert at felleskostnader kan fradragsføres med 75 %, tilsier dette et fradrag på kr 35.605 (46 140*0,75).

Skattekontoret har ikke innrømmet ytterligere fradrag på bakgrunn av fremlagt faktura fra Kredinor datert 8.7.2011, som er den tredje fakturaen skatteyder har fremlagt. Fakturaen gjelder betalingsoppfølging på to fakturaer for strøm fra Hafslund. Bakgrunnen for dette er at fradraget for 2011 som følge av mangelfull dokumentasjon er fastsatt skjønnsmessig til kr 45.000. Skattekontoret viser til drøftelsen overfor knyttet til oppbygging av skjønnnet.

På dette grunnlag innrømmes det ytterligere fradrag for kostnader til strøm for 2010 med kr 35.650.

Som det fremgår av skatteklagenemndas vedtak ble Flottorp innrømmet et ytterligere fradrag for strømavgiftene for 2010 basert på fremlagte fakturaer. For 2011 ble strømavgiftene fastsatt til kroner 45 000 basert på skjønn. Flottorp har anført at skatteklagenemnda i stedet skulle lagt til grunn fremlagte fakturaer for 2011, totalt pålydende kroner 92 281. Staten har på sin side anført at fakturaene ikke sier noe om et økt forbruk sammenlignet med 2010, og at kostnadene derfor fremstår som høye.

På grunn av manglende dokumentasjonen av faktisk økt strømforbruk for 2011, har retten under noe tvil kommet til at skatteklagenemndas skjønnssutøvelse fremstår som godt overveid og begrunnet også på dette punkt.

Det neste spørsmålet retten skal ta stilling til er om vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt var oppfylt etter ligningsloven § 10-2. Ligningsloven § 10-2 nr. 1 lyder som følger:

§ 10-2. Tilleggsskatt

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

Som nevnt ovenfor har skatteyder plikt til å gi ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger, jf. ligningsloven § 4-1 og 4-3. Basert på at Flottorp ikke oppga noen utleieinntekter i ligningen for ligningsårene 2010 og 2011, samt på den mangelfulle dokumentasjonen av utleievirksomheten, er det etter rettens syn klart at vilkårene for å legge tilleggsskatt var oppfylt. Videre har retten kommet til at det var riktig å legge tilleggsskatt med 30 %, jf. ligningsloven § 10-4.

Det neste spørsmålet blir om Flottorp likevel skal unntas for tilleggsskatt fordi «*skatteyers forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak*», jf. ligningsloven § 10-3. Om hva som skal regnes som unnskyldelige forhold vises det til forarbeidene i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) avsnitt 8.3.2:

Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt. Opplysningsfeil som bare skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, vil ikke være unnskyldelig. Dersom skattyter innser eller bør innse at det kan være tvil om hvordan en bestemmelse skal forstås,

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

Retten legger etter dette til grunn at rettsvillfarelse kun rent unntaksvis kan anses unnskyldelig, og at dette kun vil være tilfelle i spesielle tilfeller, for eksempel fordi bestemmelsen er helt ny og uklar.

Flottorp har anført at han var i god tro fordi han var i telefonisk kontakt med ligningsmyndighetene vedrørende skatteplikt ved utleie, og har vist til at hans venn Hesle kan bekrefte dette. Verken Hesle eller Flottorp kan imidlertid nøyaktig si når samtalen fant sted, eller hvem hos ligningsmyndighetene Flottorp var i kontakt med. Ut fra svaret som angivelig ble gitt; *«at det økonomisk ikke spilte noen rolle om man leide ut halve boligen hele tiden eller hele boligen halve tiden»*, er det dessuten vanskelig å si om Flottorp faktisk fikk tilbakemelding om at hans måte å innrette leievirksomheten på var i henhold til loven. Etter rettens syn har det formodningen mot seg at ligningsmyndighetene skal ha gitt et svar basert på en regel som gjaldt for mer enn to år siden.

Flottorp har også vist til at han ikke ville fortalt hvordan han hadde innrettet leievirksomheten i et møte med ligningsmyndighetene dersom han hadde visst at måten han gjorde det på ikke var i henhold til loven. Etter rettens syn kan ikke dette ha noen avgjørende betydning. Det avgjørende er om det objektivt sett ble tilbakeholdt eller gitt uriktige opplysninger, og om dette kan anses unnskyldelig eller ikke.

Skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a var verken ny eller uklar. Retten kan derfor ikke se at Flottorps rettsvillfarelse var unnskyldelig. Det vises også til at Flottorp i selvangivelsene for de aktuelle årene kunne ha oppgitt leieinntektene i selvangivelsen, og samtidig opplyst om den angivelige samtalen og eventuelle grunner til at inntekten skulle være skattefri, slik at ligningsmyndighetene kunne tatt endelig stilling til skatteplikten.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at Flottorps forhold ikke var unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller av andre årsaker, og at vilkårene fra unntak fra tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 ikke var oppfylt.

På bakgrunn av ovennevnte har retten kommet til at skatteklagenemndas vedtak verken lider av bevisbedømmelsesfeil eller rettsanvendelsesfeil, og at vedtaket derfor er gyldig.

Staten ved Skatt øst blir etter dette å frifinne.

Sakskostnader

Staten ved Skatt øst har vunnet saken og har etter hovedregelen krav på å få dekket sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 (1). Etter rettens syn foreligger det ikke slike tungtveiende grunner som nevnt i tvisteloven § 20-2 (3) for å gjøre unntak fra hovedregelen. Det vises til uttalelse i Rt-2011-586 hvor styrkeforholdet mellom partene ikke alene kunne begrunne unntak fra hovedregelen. Det måtte i tillegg foreligge andre momenter, for eksempel at saken er av prinsipiell interesse. Det er ikke tilfellet i denne saken.

Advokat Haavind har fremlagt sakskostnadsoppgave på kroner 149 509. Retten finner at de samlede kostnadene har vært nødvendige jf. tvisteloven § 20-5, og tar kravet til følge. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Kjell Noordin Flottorp til å betale sakskostnader med 149 509 - etthundreogførtinitusenfemhundreogni - kroner til Staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 16-051 Skog som virksomhet - retningslinjer

Lovstoff: Skatteloven § 5-1.

Kort referat: Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer for å sikre en enhetlig og konsekvent praksis for vurderingen av virksomhet i skog. Retningslinjene skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen fra og med inntektsåret 2016.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 2. mars 2016, avgitt 1. mars 2016.

Innholdsfortegnelse

- 1 Begreper. 3
- 2 Virksomhetsvurderingen. 3
 - 2.1.1 Vilkårene for virksomhet. 3
 - 2.1.2 Vurdering sammen med annen virksomhet. 5
- 3 Aktivitet som ikke er virksomhet. 6
 - 3.1 Passiv kapitalforvaltning. 6
 - 3.2 Ikke egnet til å gå med overskudd over tid. 6
- 4 Ligningsmåten.. 6
 - 4.1 Generelt. 6
 - 4.2 Avvikling av gjennomsnittsligning. 7
- 5 Rapportering.. 7
- 6 Tidspunktet for vurderingen.. 7
- 7 Forholdet til andre bestemmelser. 7
 - 7.1 Realisasjon. 7

7.2 Skogfond. 7

7.3 Formue. 7

Retningslinjer for skog som virksomhet

Med grunnlag i Prop. 1 LS (2015-2016) har Skattedirektoratet utarbeidet retningslinjer for å sikre en enhetlig og konsekvent praksis for vurderingen av virksomhet i skog. Retningslinjene skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen fra og med inntektsåret 2016.

1 Begreper

Årlig nyttbar tilvekst fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse[1].

Faktisk årlig tilvekst kan variere blant annet på grunn av avvirkning og tilplanting. Årlig nyttbar tilvekst, slik begrepet er definert her, er konstant så lenge bonitetsklasse og økonomisk drivbart areal er uendret.

Tilvekstratene for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

- Svært høy 0,7 m³ per daa
- Høy 0,4 m³ per daa
- Middels 0,25 m³ per daa
- Lav 0,08 m³ per daa

Økonomisk drivbare arealer er arealer med skog i hogstklassene 1-5 hvor driftsforholdene er slik at avvirkningen, når skogen er hogstmoden, gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke.

Dette tilsvarer begrepsbruken ved verdsetting av skogformue, se forskrift for verdsetting av skog 19.12.2006 nr. 1514 § 4.

2 Virksomhetsvurderingen

2.1.1 Vilkårene for virksomhet

All skog skal vurderes etter de alminnelige kriteriene for virksomhet slik de er formulert av Høyesterett blant annet i Ringnesdommen (Utv. 1985/386) og gjennom langvarig ligningspraksis for andre bransjer.

Spørsmålet om en inntektsgivende aktivitet skal anses som virksomhet[2], skal vurderes ut fra om aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd over tid
- drives for skattyters regning og risiko

Inntektsgivende aktivitet knyttet til skogsdriften skal regnes med i virksomhetsvurderingen selv om aktiviteten drives på areal som ikke er med i tilvekstberegningen.

2.1.1.1 Kravet til varighet

Skogens omløpshastighet gjør at kravet til varighet vanligvis er oppfylt, uavhengig av eiertid hos den enkelte skattyter.

2.1.1.2 Aktiviteten skal være drevet for skattyters regning og risiko

Både avvirkning og skjøtsel for øvrig foretas ofte av andre enn skogeieren selv.

Aktiviteten anses å være drevet for skogeierens regning og risiko dersom skogeieren bærer kostnadene og har risikoen for lønnsomheten i skogen.

2.1.1.3 Egnet til overskudd over tid

Drift av skogen skal være egnet til å gi overskudd over tid, ved normal drift og skjøtsel.

Virksomheten må objektivt sett være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene[3].

Tilveksten i skogen er en indikasjon på inntekspotensialet. I definisjonen av nyttbar tilvekst er det allerede forutsatt at avvirkning av hogstmoden skog gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke. Det vil si at all nyttbar tilvekst i utgangspunktet er egnet til å gi overskudd over tid. Inntekter og kostnader hos den enkelte skogeier kan likevel fravike utgangspunktet og påvirke om skogsdriften er egnet til å gå med overskudd over tid.

I enkelte tilfeller kan de samlede kostnadene bli så store at hele eller deler av skogen aldri vil kunne avvirkes med overskudd.

Momenter i vurderingen:

- Tømmerpriser og avvirkningskostnader
- Driftsforhold som terreng, avstand til bilvei, mv.
- Kostnader knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv.
- Miljørestriksjoner
- Det økonomiske formålet. For den som har driften av eiendommen som levebrød har Høyesterett i Kiøngdommen (Utv. 1995/1127) uttalt at det økonomiske formålet med

virksomheten må aksepteres.

Skogbruksplaner e.l. kan være veiledende.

2.1.1.4 Aktivitet

Årlig nyttbar tilvekst er en hjelpefaktor ved vurderingen. Det normale er at aktivitetsnivået øker med økende tilvekst. Det antas som et utgangspunkt at aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfyller kravene til virksomhet. Aktivitet i skog med nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter antas normalt å oppfylle kravene til virksomhet. Aktivitetsnivået må vurderes konkret og ses i sammenheng med den lange omløpstiden i skogen.

Momenter til den konkrete vurderingen:

- Årlig nyttbar tilvekst er lavere enn 100 kbm/år:
 - o Spesielt høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid. For eksempel kan høy avvirkningsfrekvens indikere at det drives virksomhet i skogen.
- Årlig nyttbar tilvekst i nedre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:
 - o Høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.
- Årlig nyttbar tilvekst i øvre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:
 - o Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med faktorer som reduserer egnetheten til å gå med overskudd over tid, som tilgjengelighet, avvirkningskostnader mv.
- Årlig nyttbar tilvekst er høyere enn 200 kbm/år:
 - o Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Årsaken til den lave aktiviteten må være faktorer som gjør aktiviteten åpenbart uegnet til å gå med overskudd over tid, som vanskelig tilgjengelighet, uforholdsmessig høye avvirkningskostnader, mv.

Om arbeidet utføres av den som eier skogen selv eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne, er ikke av betydning ved vurderingen av aktivitetskravet.

2.1.2 Vurdering sammen med annen virksomhet

2.1.2.1 Generelt

Produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller fiskerettigheter og

korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.

Eksempler på aktiviteter som i utgangspunktet ikke har tilstrekkelig økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogbruk er salg av foredlet trevirke, bygningsmaterialer og lignende. Det samme gjelder aktivitet knyttet til tomtosalg og tomtefeste.

Økonomiske aktivitet av forskjellig art som har skogeiendommen som felles utgangspunkt, og består i utnyttelse av eiendommens potensiale, kan inngå i en samlet virksomhetsvurdering, jamfør BFU 059/06.

2.1.2.2 Særlig om jord- og skogbruk

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, anses som atskilte virksomheter.

Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for en eller begge aktivitetene, skal skogbruk og jordbruk vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke[4]. Det er uten betydning i denne sammenhengen om man eier jordbruksarealet, leier det eller kombinerer eie og leie.

3 Aktivitet som ikke er virksomhet

3.1 Passiv kapitalforvaltning

Inntekt fra skog som ikke oppfyller alle kriteriene for virksomhet, men som er egnet til å gå med overskudd over tid, skattlegges som kapitalinntekt jamfør skatteloven §§ 5-1 første ledd og 5-20 første ledd bokstav a. Skogeieren kan kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekten jamfør skatteloven § 6-1 første ledd.

Adgangen til direkte fradrag for kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing og markbearbeiding, rydding av hogstflater, ungsogpleie, tynning og lignende, samt til bygging og påkostninger på skogsveier jamfør skatteloven § 8-2 fjerde ledd, gjelder uavhengig av om aktiviteten i skogen anses som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning.

Når vilkårene er oppfylt gis det fradrag for kostnader som er pådratt selv om inntektene kommer i et senere år.

3.2 Ikke egnet til å gå med overskudd over tid

Skogsdrift som ikke alene eller sammen med jordbruk er egnet til å gå med overskudd over tid, anses som hobbyaktivitet jamfør prinsippene i Ringnesdommen.

Inntekter fra hobbyaktivitet skattlegges ikke og det gis ikke fradrag for kostnader til slik aktivitet.

4 Ligningsmåten

4.1 Generelt

Inntekt fra skog som vurderes som virksomhet, alene eller sammen med annen aktivitet, skal gjennomsnittslignes når vilkårene for øvrig er oppfylt. Innpekt fra aktivitet som anses som del av skogsdriften inngår i gjennomsnittsligningen. Eksempel på dette er produksjon av juletre og biobrensel.

Inntekt fra annen aktivitet, som f.eks. jordbruk, inngår ikke i gjennomsnittsligningen.

4.2 Avvikling av gjennomsnittsligning

Gjennomsnittsligningen avvikles for inntekter fra skog der aktiviteten ikke anses som virksomhet. Regler for avvikling av gjennomsnittsligningen i slike tilfeller er gitt i skatteloven § 14-81 sjette ledd tredje og fjerde punktum.

Siste året for gjennomsnittsligning er 2015 for skogeiere som fra 2016 ikke anses å drive virksomhet i skogen.

5 Rapportering

Skattytere som har inntekt fra skogbruksvirksomhet skal levere skjema RF-1177 Landbruk sammen med næringsoppgaven.

Skattytere som kun har kapitalinntekt fra skogen oppgir inntekter og kostnader direkte i selvangivelsen. Det samme gjelder den skattepliktige delen av frigitte skogfondsmidler og avsetning til skogfond.

6 Tidspunktet for vurderingen

Skattytere som eier skog i det aktuelle tilvekstintervallet og som er i tvil om aktiviteten oppfyller vilkårene for virksomhet, må vurdere aktiviteten mot ovenstående retningslinjer. Endringer som f.eks. tilkjøp, frasal, ny skogbruksplan, miljørestriksjoner, veiutbygging, store endringer i tømmerpriser mv. kan gi grunn til ny vurdering.

7 Forholdet til andre bestemmelser

7.1 Realisasjon

Reglene om realisasjon av skog påvirkes ikke av justert virksomhetsvurdering.

7.2 Skogfond

Pliktig avsetning til skogfond og bestemmelsene om hva skogfondsmidler kan brukes til, er ikke betinget av at aktiviteten i skogen drives som egen virksomhet.

7.3 Formue

Justert virksomhetsvurdering påvirker ikke formuesfastsettelsen.

[1] Se f.eks.

http://www.skogoglandskap.no/filearchive/ressursoversikt_03_12_skogen_i_norge.pdf.

[2] Lignings-ABC 2015/2016 kapittel 3-1 side 1584

[3] Ringnesdommen

[4] HRD i Utv. 1995/1127, Rt. 1995/1422 og prop. 1 LS (2015-2016)

SkN 16-052 Det skatterettslige rentebegrepet

Lovstoff: Skatteloven § 6-40.

Kort referat: Rentebegrepet er ikke nærmere definert verken i skatteloven eller i forarbeidene. I uttalelsen har Skattedirektoratet vurdert gjeldende praksis og kilder, og presenterer på grunnlag av dette noen momenter det skal legges vekt på ved vurderingen av om det foreligger «renter av gjeld» for skatteformål.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 18. mars 2016, avgitt 15. mars 2016.

1. Innledning

Det følger av sktl. § 6-40 første ledd at det "*gis fradrag for renter av skattyters gjeld*". Det er ikke noe vilkår for fradragsrett for gjeldsrenter at gjelden er knyttet til et skattepliktig inntektserverv. Rentebegrepet avgrenses mot andre finanskostnader, som i utgangspunktet også er fradragsberettigede, forutsatt at de er pådratt i virksomhet, jf. sktl. § 6-1 første ledd.

Betydningen av hvorvidt en kostnad faller innenfor rentebegrepet i skatteloven kan være stor for selskaper omfattet av rentebegrensningsregelen, selskaper innenfor rederiskatteordningen, samt for personer og foretak med kostnader utenfor virksomhet.

For rederibeskattede selskaper er rentefradraget begrenset til den delen av rentene som tilsvarende finanskapitalandelens andel av totalkapitalen, jf. sktl. § 8-15 fjerde ledd, mens andre finansutgifter i virksomhet er fradragsberettiget i sin helhet, jf. sktl. § 8-15 andre ledd.

Etter rentebegrensningsreglen i sktl. § 6-41, som trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014, kan fradragsretten for rentekostnader helt eller delvis avskjæres på nærmere vilkår.

2. Oppsummering

Skattedirektoratet har vurdert gjeldende praksis og kilder. På grunnlag av dette skal det legges vekt på følgende ved vurderingen av om det foreligger "renter av gjeld" for skatteformål:

- Om ytelsen til långiver er vederlag for en kredittytelse, herunder ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen.
- Om ytelsen er knyttet til et gjeldsforhold mellom långiver og låntaker som er etablert eller er under etablering.
- Ytelse til andre enn långiver skal som hovedregel ikke anses som rente med mindre ytelsen har tilknytning til gjeldsforholdet og tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet (f.eks. garantiprovisjon).
- Ytelser til låntakers egne rådgivere i forbindelse med anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av et gjeldsforhold anses som hovedregel ikke som skattemessig rente.

3. Kort om rettskildebildet og gjeldende praksis

Rentebegrepet er ikke nærmere definert verken i skatteloven eller i forarbeidene.

Ot. Prp. nr. 86 (1997-1998), Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.3.4 Gjeldsrenter og Prop. 1 LS (2013-2014) 4.3.1 Fradrag for gjeldsrenter og pkt. 4.8.1 Rentekostnader og renteinntekter, omtaler helt kort gjeldsrenter og enkelte andre kostnader som skal anses som rente. Eksempler på sistnevnte er lånekostnader, etableringsgebyrer, provisjoner og andre tilleggsytelser til kreditor som i realiteten er renter.

I Lyse Energi-dommen (Rt. 2007 s. 360), som gjaldt spørsmålet om utbetalinger til aksjonærene var renter av lån, uttalte Høyesterett i et obiter dictum at utbetalinger foretatt før lånet ble etablert, ikke var renter. I Harper (Rt. 1975 s. 944) behandlet Høyesterett avgrensningen mellom rente og andre finansielle kostnader, hvor indekstillegg ikke ble ansett som rente. Høyesteretts vurderinger tilsier at det som utgangspunkt er ytelsens økonomiske funksjon som er avgjørende for hvilke finansielle kostnader som omfattes av rentebegrepet.

Lignings-ABC 2015/2016 "Renter av gjeld" pkt. 6 beskriver hvilke renter og omkostninger som er fradragsberettiget eller ikke som rentekostnad etter sktl. § 6-40, herunder flere typetilfeller og skattemessig behandling av disse. Det fremgår blant annet at omkostninger som beregnes av långiver, likestilles med renter, samt at omkostninger som betales til andre enn långiver normalt ikke er å anse som rente.

I Frederik Zimmers "Lærebok i skatterett" 7. utg., 2013, s. 220, uttales det:

"Gjeldsrentebegrepet må – i allfall et stykke på – bestemmes ut fra den økonomiske realitet og ikke uten videre hva man i dagligtale gjerne sikter til med uttrykket renter. Det karakteristiske for gjeldsrenter er ut fra en slik vurdering av det dreier seg om ytelser til långiver som vederlag for kredittytelse."

Hugo P. Matre uttaler i sin bok "Gjeld og renter – fradragsrett for renter ved hybridfinansiering av aksjeselskaper", 1. utg., 2012, s. 238 at:

"Det eksisterer neppe noen allmenn, klart avgrenset oppfatning av hvilke elementer som inngår i rentefastsettingen. Noen hovedlinjer kan likevel trekkes opp. Kreditor skal godtgjøres for sitt avsavn og ha avkastning på kapitalen (fortjeneste). I tillegg kommer kostnadsdekning, herunder administrasjon, risikopremie og kompensasjon for fall i pengeverdien. Også rentes rente og forsinkelsesrente omfattes av skattelovens rentebegrep."

4. Nærmere vurdering - "renter av gjeld"

Normalt er det klart hva som anses som rente eller ikke. Det typiske tilfellet er en bank som låner ut NOK 1 000 til Pølseboden AS. Lånet skal betales tilbake innen 5 år og det belastes en årlig rente på 3 % på hovedstolen. Renten utgjør her en kostnad for Pølseboden AS og er et vederlag for kredittytelsen, en kapitalleie, til banken. Vederlaget som betales til banken behandles på sin side som en renteinntekt. Det kan imidlertid oppstå tvil om en kostnad (eller inntekt) er rente for skatteformål.

Basert på gjeldende rettskilder og praksis er utgangspunktet at renter av gjeld kan defineres som ytelse til långiveren som vederlag for kredittytelse. Rentebegrepet omfatter imidlertid også tilknyttede kostnader som belastes låntaker i forbindelse med etablering, opprettholdelse og avvikling av gjeldsforholdet. I praksis har også enkelte kostnader til andre enn långiver blitt ansett som renter, herunder garantiprovisjon.

Ved vurderingen av det foreligger rente må følgende tre hovedspørsmål klarlegges:

- Foreligger det et *gjeldsforhold*?
- Hvilke ytelser *til långiver* er vederlag for kredittytelsen?
- Hvilke ytelser *til andre enn långiver* er vederlag for kredittytelsen?

Foreligger det et *gjeldsforhold*?

Sktl. § 6-40 definerer ikke eller gir ikke i seg selv hjemmel for gjeld. Som presisert av Hugo P. Matre i "Gjeld og renter – fradragsrett for renter ved hybridfinansiering av aksjeselskaper", 1. utg., 2012, s. 117, må det rettslige grunnlaget for gjelden, dvs. stiftelsesgrunnlaget, basere seg på avtale, annen lovgivning eller ulovfestet rett.

Forutsetningen om at det må foreligge et gjeldsforhold for at ytelser til långiver for den aktuelle kredittytelsen skal anses som renter, innebærer at i den grad det ikke er etablert et gjeldsforhold, er usikkert om et gjeldsforhold vil bli etablert, eller et gjeldsforhold er avsluttet, vil ikke ytelser i denne sammenheng anses som vederlag for en kredittytelse. Vederlag og omkostninger ved forsøk på å etablere en gjeldsforpliktelse, vil bare anses knyttet til gjeldsforpliktelsen dersom det faktisk etableres en slik gjeldsforpliktelse. En periodisk betaling til långiver for rett til å etablere lån på et fremtidig tidspunkt vil som et utgangspunkt ikke anses å være vederlag for en kredittytelse med mindre kostnaden medfører en tilsvarende redusert rente tilknyttet et fremtidig gjeldsforhold. Dersom det etableres en gjeldsforpliktelse må utgangspunktet være at alle kostnader ytet til långiver i denne forbindelse anses som rentekostnader.

Det må likevel gjøres en konkret vurdering av den enkelte avtale og stiftelsesgrunnlag for å avgjøre på hvilket tidspunkt det foreligger en gjeldsforpliktelse (etablert eller under etablering),

og hvilke omkostninger som betales til långiver som knytter seg til etableringen. Enkelte kostnader betalt til andre enn långiver vil også kunne anses som rente, se nedenfor.

Hvilke ytelser til långiver er vederlag for kredittytelsen?

Dersom det kan dokumenteres at det foreligger et gjeldsforhold, vil selve vederlaget for kredittytelsen, kapitalleien, la seg identifisere, enten dette er avtalt som rente, under en annen betegnelse eller ikke er særskilt avtalefestet.

Det er videre klart at ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen, er å anse som renter. Omkostninger omfatter blant annet långivers formidlingsprovisjon, fornyelsesprovisjon, etableringsgebyr, behandlingsgebyr, portoomkostninger, innfrielsesgebyr og omkostninger/gebyr ved fravikelse av prioritet.

Långiver vil f.eks.kunne ha kostnader til eksterne rådgivere, herunder advokater, tilretteleggere, revisorer mv., ved etablering av et låneforhold. I tilfeller der disse kostnadene veltes over på låntaker gjennom f.eks. viderefakturerings eller direkte fakturering fra ekstern rådgiver, vil dette i utgangspunktet anses som omkostninger betalt til långiver ved etablering av lånet, og som dermed skal anses som rentekostnad. Dette likestiller tilfeller der en långiver bruker interne advokater, rådgivere mv. mot eksterne rådgivere ved etablering av lån.

Det vil dermed ikke være betalingsstrømmen ved f.eks. direkte fakturering fra ekstern rådgiver til låntaker som er avgjørende for den skattemessige behandlingen, men det *underliggende* forholdet som er grunnlaget for omkostningen som belastes låntaker. Det er uten betydning at låntakers tilsvarende kostnader til *egne* rådgivere kan behandles som annen finanskostnad som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1.

Det antas at dersom deler av omkostningene til ekstern rådgiver faktisk ikke knytter seg til etablering av lån, vil disse kunne anses som andre finanskostnader for låntaker. Dette forutsetter imidlertid at långiver ikke belaster låntaker med kostnaden i forbindelse med kredittytelsen. Låntaker kan ikke på sin hånd dele opp kostnader betalt direkte til ekstern rådgiver basert på egen klassifisering dersom långiver har belastet låntaker med hele kostnaden i forbindelse med kredittytelsen.

Hvilke ytelser til andre enn långiver er vederlag for kredittytelsen?

Finansieringsomkostninger til *andre* enn långiver er fradragsberettiget kostnad i virksomhet etter sktl. § 6-1. Dvs. at slike kostnader ikke anses som en rentekostnad for skatteformål. Dette vil f.eks. omfatte kostnader til egne rådgivere (advokater, tilretteleggere, takstmenn mv.) hva gjelder gjennomgang av lånedokumenter, sikkerhetsstillelse, taksering, forsikring, utarbeidelse av prospekter mv.

Dette utgangspunktet har et snevert unntak dersom ytelsen som betales til annen enn långiver har tilknytning til gjelden og tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen med mislighold av lånet. Dette vil f.eks. gjelde for garantiprovisjoner.

Dersom låntaker dekker långivers omkostninger ved bruk av eksterne rådgivere, forsikringsselskap mv. kan det som nevnt over, tenkes at låntaker betaler direkte til den eksterne rådgiver mv., og at det dermed kan stilles spørsmål ved om betalingen reelt sett er gjort til en annen enn långiver. Utgangspunktet for den skattemessige tilordningen vil være den privatrettslige realitet. I det tilfellet ekstern rådgiver har inngått avtale med långiver om ytelse av tjenester knyttet til lånet, vil rådgiver normalt være forpliktet ovenfor långiver og vil ha et resultatansvar ovenfor denne. Den privatrettslige realiteten er at tjenestene som er levert er til långiver, og kostnaden er en omkostning ved etablering av lånet som låntaker må betale långiver. Dette kan dermed ikke anses som betaling til andre enn långiver.

SKN 16-053 Høyesteretts dom av 12. november 2015 - Skattedirektoratets domskommentar

Kort referat: Dommen gjaldt tilordning og klassifisering av "carried interest" – en resultatbasert utbetaling i fondsforvalterbransjen. Etter Høyesteretts dom legger Skattedirektoratet til grunn at der nøkkelmedarbeidere er reelle eiere i en virksomhet, og utbetalingen må anses som avkastning av virksomheten og ikke eiernes arbeidsinnsats, er det ikke grunnlag for klassifisering til arbeidsinntekt og endret tilordning.

Domskommentar fra Skattedirektoratet publisert 3. mars 2016, avgitt 2. mars 2016.

Sammendrag

Saken gjaldt tilordning og klassifisering av "carried interest" – en resultatbasert utbetaling i fondsforvalterbransjen. Partene var enige om at utbetaling av carried interest skulle anses som virksomhetsinntekt. For Høyesterett var spørsmålet for det første om denne inntekten for skatteformål skulle tilordnes General Partner (GP) eller forvalterselskapet Herkules (Herkules). For det andre var spørsmålet om inntekten skulle klassifiseres som arbeidsinntekt og tilordnes de tre prinsipalene. Flertallet i Høyesterett kom til at inntekten skulle tilordnes GP. To dommere var enige med Staten i at inntekten skulle tilordnes Herkules. En enstemmig Høyesterett kom til at inntekten ikke kunne klassifiseres som arbeidsinntekt for de tre prinsipalene.

Høyesteretts dom

Rettslig utgangspunkt

Flertallet og mindretallet synes å være enige om de rettslige utgangspunktene. Slik flertallet formulerer normen (50) må de aktuelle disposisjonene i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen hvis de er reelle og bindende mellom partene. Det må i tillegg kreves at selskapet som mottok betalingen, i realiteten har ytet et bidrag som kan begrunne denne (64). Hvis skattyters betegnelse ikke dekker den privatrettslige realiteten, kan skattyters klassifisering og tilordning fravikes med hjemmel i alminnelige klassifiserings- og tilordningsprinsipper (51). Under henvisning til førstvoterendes redegjørelse, formulerer mindretallet normen slik at en

fordel skal tilordnes det rettssubjekt som etter det underliggende rettsforholdet er den berettigede til fordelten (89).

Tilordningsspørsmålet

Flertallet legger avgjørende vekt på at GP reelt sett hadde truffet investeringsbeslutningene og at det var disse beslutningene som ledet til verdøkningen (65), selv om en betydelig del av verdiskapningen skjedde i Herkules (62). Også arbeidet som ble utført i porteføljeselskapene og den alminnelige markedsutviklingen bidro til verdiskapningen (63). Flertallet kommer dermed til at det lå en reell forretningsmessig begrunnelse bak den grunnleggende selskapsstrukturen og at den privatrettslige realitet innebar at GP hadde krav på utbetalingen.

Mindretallet tar, slik førstvoterende også gjorde, utgangspunkt i hvilket rettssubjekt som har utøvet funksjonene som har gitt grunnlaget for utbetaling av carried interest (91). I motsetning til flertallet legger de avgjørende vekt på at GP er skjermet fra de vanlige kostnadene og risikoen knyttet til virksomheten (92), og at virksomheten som har gitt grunnlaget for utbetaling av carried interest er utøvet i Herkules (93 og 94). Carried interest må da tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt (88).

Spørsmål om klassifisering til arbeidsinntekt

En samlet rett tar her utgangspunkt i hva som er realiteten, bedømt etter alminnelige privatrettslige regler (68). Spørsmålet er om carried interest reelt sett er vederlag for prinsipalenes arbeid. Under henvisning til skatteloven og sentrale dommer på området, peker retten på at det gjelder et tilknytningskrav, det vil si at arbeidsforholdet må ha vært foranledning til at skattyter har innvunnet fordelten (70). Skattyteren trenger ikke å ha krav på ytelsen, den behøver ikke være typisk, og den trenger heller ikke komme fra arbeidsgiveren (72). En hvilken som helst tilknytning er imidlertid ikke nok, kapitalgevinster faller i utgangspunktet utenfor, selv om det er en sammenheng mellom aksjeinnehavet og arbeidet (71).

Førstvoterende legger til grunn at det er en ganske direkte kobling mellom carried interest og prinsipalenes arbeid for Herkules i avtaleverket (75). Prinsipalene var ansatt i Herkules som ledende ansatte. De forpliktet seg gjennom ansettelsesavtalene til å yte sin fulle arbeidsinnsats i selskapet. I aksjonæravtale for prinsipalenes felles holdingselskap var det satt som vilkår for eierskap at de skulle arbeide i Herkules som ledende ansatte. Men dette er ikke tilstrekkelig til å slå fast at inntekten er vunnet ved arbeid (76).

Flertallet legger avgjørende vekt på at prinsipalene er reelle eiere i noe som i vid forstand er en fondsforvaltervirksomhet og at inntekten etter sin art er overskudd fra denne virksomheten, som har tilflytt prinsipalene i egenskap av eiere (76). Også mindretallet legger avgjørende vekt på at inntekten etter sin art er overskudd knyttet til eierposisjonene (96).

Skattedirektoratets kommentar

Spørsmålet om tilordning

Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at inntekter og kostnader skal tilordnes riktig skattesubjekt. Ved vurderingen av hvilket skattesubjekt som skal tilordnes en inntekt eller kostnad, skal det tas utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realitet. En inntektspost skal

tilordnes den som ut fra det underliggende forhold anses berettiget til den. En kostnad skal tilordnes den som etter det underliggende forhold er forpliktet.

Skattedirektoratet legger til grunn at Herkules-dommen gir veiledning ved den skatterettslige vurdering av godtgjørelsesstrukturen i fondsforvaltningsvirksomhet. I saker der det er en general partner som formelt og reelt har krav på carried interest, skal carried interest tilordnes dette selskapet.

Høyesterett går ikke nærmere inn på om deler av godtgjørelsen kunne vært tilordnet forvalterselskapet etter skatteloven § 13-1. Flertallet peker på at slik saken er lagt opp, er det ikke naturlig å gå inn på skatteloven § 13-1. Skattedirektoratet bemerker at der vederlaget til General Partner og forvalterselskap ikke er fordelt i forhold til verdien av de tjenester selskapene har ytet, vil det kunne være aktuelt å omfordele vederlaget mellom selskapene i henhold til det grunnleggende armlengdeprinsipp i skatteloven § 13-1.

Spørsmålet om klassifisering som arbeidsinntekt

Det er en forutsetning for omklassifisering fra utbytte til arbeidsinntekt at utbetalingen kan anses vunnet ved arbeid. Også her er det den privatrettslige realiteten som er avgjørende. Spørsmålet er om utbetalingen kommer som følge av at mottaker er eier, eller om utbetalingen er foranlediget av arbeidsinnsats.

Det forekommer at eier av en holdingstruktur lar morselskapet motta utbytte i en situasjon hvor utbetalingen er foranlediget av eierens arbeidsinnsats. I slike tilfeller kan det være aktuelt å klassifisere utbyttet som arbeidsinntekt og endre tilordningen. Godtgjørelsen som knytter seg til arbeidet behandles dermed som lønn eller arbeidsgodtgjørelse for eieren som utfører arbeidet. Etter Høyesteretts dom legger Skattedirektoratet til grunn at der nøkkelmedarbeidere er reelle eiere i en virksomhet, og utbetalingen må anses som avkastning av virksomheten og ikke eiernes arbeidsinnsats, er det ikke grunnlag for klassifisering til arbeidsinntekt og endret tilordning.

SKN 16-054 Beskatning av sjøtrygdslag

Lovstoff: Skatteloven § 8-5.

Kort referat: Skattedirektoratet har 19. februar 2016 avgitt en uttalelse om beskatning av sjøtrygdslag. Direktoratet har vurdert om det foreligger fradragsrett for overføringer til reservefond etter skatteloven § 8-5, om avsetningene i reservefondet er formuesskattepliktige og hvordan bonusutbetalinger til medlemmer av sjøtrygdslag skal behandles skattemessig hos medlemmet og sjøtrygdslaget.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 8. mars 2016, avgitt 19. februar 2016.

Skattedirektoratet vil nedenfor gi en vurdering av de ulike problemstillingene.

1. Spørsmålet om det foreligger fradragsrett for overføringer til reservefond

Skatteloven § 8-5 1. ledd er en særbestemmelse for fradrag i forsikringsvirksomhet. Bestemmelsens første ledd har følgende ordlyd:

"Forsikringsaksjeselskap, forsikringsallmennaksjeselskap og gjensidig forsikringsselskap gis fradrag for avsetning til forsikringsfond eller annet fond som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

Bestemmelsen gir rett til fradrag i inntekt for regnskapsmessig avsetning (tekniske reserver) til dekning av forsikringsforpliktelser som ennå ikke er aktualisert. Innenfor skadeforsikring fører fradragsretten til at det gis fradrag for antatte fremtidige skader (forpliktelser) under de inngåtte forsikringsavtalene.

Det er to vilkår som må være oppfylt for at sjøtrygdslagene skal kunne få fradrag etter denne bestemmelsen. For det første må sjøtrygdslag være omfattet av skatteloven § 8-5 1. ledd. For det andre må avsetning til reservefond tilfredsstille krav om at det er en avsetning "som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessige overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

Videre er det et spørsmål, under forutsetning av at de to første vilkårene er oppfylt, om fradragsretten er begrenset til normalvedtektenes minimumskrav eller om også overføring til fondet som overstiger minimumskravet gir fradragsrett.

1.1. Hvilke skattytere er omfattet av skatteloven § 8-5 1. ledd?

Etter ordlyden omfattes "Forsikringsaksjeselskap, forsikringsallmennaksjeselskap og gjensidig forsikringsselskap". Selv om sjøtrygdslag ikke spesifikt er nevnt, er slike lag ansett som et gjensidig forsikringsselskap, og har, som følge av dette, rett til å påberope seg bestemmelsen.

1.2. Omfattes sjøtrygdslagenes avsetning til reservefond av bestemmelsen?

Bestemmelsen dekker fradragsrett for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelser som ennå ikke er aktualisert. Det avgjørende for fradragsretten er en tolkning av begrepet "som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

I utgangspunktet foreligger en selvstendig skatterettslig begrensning for hvilke avsetninger som gir rett til fradrag etter skatteloven § 8-5 1. ledd, men i praksis er fradraget ofte sammenfallende med avsetningsordningen slik dette er fastsatt i forsikringsvirksomhetsloven.

Forsikringstekniske avsetninger i skadeforsikring er avsetninger for de fremtidige forpliktelser (erstatningskrav) som et forsikringsselskap påtar seg gjennom forsikringsavtalene. Dette er avsetninger som er lovpålagt gjennom forsikringsvirksomhetsloven, med unntak av naturskadefondet og garantiordningen for skadeforsikring. Selv om en avsetning er lovpålagt er det likevel ikke gitt at avsetningen representerer en "nødvendig kontraktsmessig forpliktelse" i skattelovens forstand. Dette må vurderes konkret i det enkelte tilfellet

Det følger av forskrift av 9. november 1953 nr. 8632 om normalvedtekter for gjensidige sjøtrygdslag § 9 at sjøtrygdslag plikter å overføre overskudd til reservefond inntil dette fondet har nådd en dekning på 10 % av forsikringsforpliktelsene. Sjøtrygdslagene har således en lovpålagt forpliktelse når det gjelder overskuddsdisponering.

Det avgjørende spørsmålet blir dermed om sjøtrygdslagenes avsetninger til reservefondet anses for å være til dekning for en "nødvendig" (påregnelig) "forpliktelse", jf. § 8-5 1. ledd.

Slik vi ser det har sjøtrygdslagenes avsetning til reservefondet mye til felles med skadeforsikringsselskapers avsetning til sikkerhetsfond, slik disse var formulerte i den tidligere forsikringsvirksomhetsloven. Avsetninger til sikkerhetsfond var tidligere eksplisitt unntatt fra fradragsretten, men ble i 1958 endret ved at overføringer til fondet ble fritatt for både formues- og inntektsskatt. Begrunnelsen var at sikkerhetsfondets oppgave var å tjene som en ekstra sikkerhet for forsikringstakerne, ved siden av øvrige avsetninger.

Etter direktoratets oppfatning taler dette for at sjøtrygdslagenes avsetning til reservefond behandles tilsvarende. At sjøtrygdslagenes avsetning til reservefondet beregnes av det regnskapsmessige overskuddet, kan etter direktoratets vurdering ikke ha noen betydning i denne sammenheng. Heller ikke det forhold at fondet i henhold til forskriften kan benyttes til å dekke underskudd etter bruk av fri egenkapital. Det avgjørende er, etter vår vurdering, at den lovpålagte avsetningen medfører en bedret likviditet i selskapet og tjener dermed som en sikkerhet for forsikringstakerne.

Basert på at avsetning til reservefond er lovpålagt og må betraktes som en avsetning for å øke sikkerheten for forsikringstakerne, har vi kommet til at den må anses som en nødvendig avsetning "for å dekke eller sikre kontraktmessig overtatte forpliktelser", og gir dermed rett til fradrag etter skatteloven § 8-5 1. ledd.

1.3. Omfanget av fradragsretten

Når det gjelder størrelsen på avsetningene til reservefondet fremkommer det av forskriften at sjøtrygdslaget er forpliktet til å avsette midler av overskuddet "inntil fondet har nådd ein storleik på 10 % av heile trygdesummen for eiga rekning". Vilkår for fradragsretten etter § 8-5 1. ledd er knyttet til "nødvendige avsetninger".

Spørsmålet er om fradragsretten er begrenset til kun å gjelde overføringer inntil fondet har nådd 10 prosent av egenrisikoen, eller om fradragsretten også omfatter avsetninger som medfører at fondet overstiger minstekravet i forskriften.

Etter gjeldende rett er sikkerhetsavsetningene minimumsavsetninger. Skattedirektoratet legger til grunn at avsetninger utover minimumskravene vanskelig kan ses på som avsetninger for å sikre kontraktmessige kundeforpliktelser fordi sannsynligheten for at midlene kommer til utbetaling er liten. Dersom det er liten sannsynlighet for at reserven vil komme til utbetaling, taler dette for at det ikke foreligger noen kundeforpliktelse bak avsetningen heller, og avsetningen kan vanskelig betraktes som "nødvendig", jf. skatteloven § 8-5 1. ledd. Konsekvensen av en fradragsrett utover minimumskravet er at sjøtrygdslaget i realiteten oppnår å kunne spare skattefrie reserver i selskapet.

På denne bakgrunn legges det til grunn at avsetning av overskuddet "inntil fondet har nådd ein storleik på 10 % av heile trygdesummen for eiga rekning" i normalttilfellet er avsetning som gir skattemessig fradragsrett. Skattedirektoratet finner at krav om fradrag for ytterligere avsetninger utover minimumskravet må begrunnes særskilt, jf. kravet til "nødvendig avsetning" etter skatteloven § 8-5.

2. Formuesskatteplikt

Sjøtrygdslag, som er et gjensidig forsikringsselskap, er kun formuesskattepliktig til staten, jf. skatteloven § 2-36, 2. ledd, jf. § 3-2.

Etter skatteloven § 4-52 har forsikrings- og livrenteselskap fradragsrett ved fastsettelse av formue for premiereserve og for andre fond som skal dekke eller sikre forpliktelser selskapet har pådratt seg. Avsetning til reservefond er avsetninger som er ment å skulle dekke selskapets forsikringsforpliktelser, og avsetningene i fondet gir således rett til fradrag ved formuesfastsettelsen.

3. Skattemessig behandling når det gjelder avsetning til bonus og utbetaling av bonus til forsikringstakerne

3.1. Skattemessig behandling hos selskapet

Når det gjelder avsetning til bonus fremkom det tidligere eksplisitt av skatteloven § 8-5 at slik avsetning ikke var fradragsberettiget. Ved teknisk revisjon av skatteloven i 1997 ble ordlyden endret, slik at dette ikke lenger fremkommer eksplisitt av lovteksten. Den tekniske revisjonen var imidlertid ikke ment å skulle endre regelverkets materielle innhold. Endringen kan således ikke tolkes som en endring av bestemmelsen. Se også Skattelovkommentaren 2003/04 side 600, kommentarer til skatteloven § 8-5 1. ledd.

Siden avsetninger til bonus ikke er en avsetning til fond som er "nødvendig for å dekke eller sikre kontraktmessige eller overtatte forpliktelser ovenfor de forsikrede" er Skattedirektoratet av den oppfatning at bonus ikke er en fradragsberettiget avsetning etter skatteloven § 8-5.

Det er i Deres brev vist til at utdeling til forsikringstaker muligens kan sammenlignes med utdeling av kjøpsutbytte fra samvirkelag. Skattedirektoratet antar det er særbestemmelsen i skatteloven

§ 10-50 hvor det i særskilte tilfeller gis "fradrag i inntekten for etterbetalinger til medlemmene [...]" det siktes til.

Skattedirektoratet er ikke enig i en slik fortolkning. Skatteloven § 10-50 er en særbestemmelse som kun gir bestemte samvirkeforetak som nevnt i 2. ledd fradragsrett for "etterbetalinger til medlemmene etter samvirkeoven § 27". Dette innebærer at selv om gjensidige forsikringsselskap kan anses som en særskilt form for samvirkeforetak, vil de ikke kunne påberope seg særbestemmelsen etter en utvidende fortolkning da slike gjensidige forsikringsselskap ikke er et rettssubjekt omfattet av skatteloven § 10-50.

3.2. Beskatning hos forsikringstakeren

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil utbetaling av bonus fra sjøtrygdelaget til forsikringstaker være en vederlagsfri overføring av verdier som vil falle inn under skatteloven § 10-11 som utbytte. Dette innebærer at overføringen for forsikringstakeren er skattepliktig inntekt som fordel vunnet ved kapital, jf. skatteloven § 5-20, ev. fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30.

Når det gjelder spørsmål om det foreligger rett til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12, er dette avhengig av om det er foretatt en utdeling på bakgrunn av investert kapital (andelsinnskudd) eller på bakgrunn av medlemmets handel med selskapet (betalt forsikringssum).

Skjermingsreglene gjelder for aksjonærer og deltakere i likestilte selskap slik dette er definert i skatteloven § 10-1. Skjermingsfradrag er knyttet til den enkelte investering i selskapet. Det fremkommer av forarbeidene (Ot.prp nr. 1(2004-2005) pkt. 5.6.1.2) at reglene gjelder for alle rettigheter knyttet til rett til andel av selskapets overskudd, selv om denne retten ikke er knyttet til et formelt eierinnskudd. Det fremkommer imidlertid at det må dreie seg om en form for kapitaltilførsel.

Dersom mottakeren av utdelingen er et selskap omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 1. ledd bokstav a, kan utdelingen falle inn under skattefritaket i 2. ledd.

Utdeling på bakgrunn av den enkeltes handel med selskapet, er å anse som overskuddsanvendelse. Medlemmet får en rett til en pro-rata del av selskapets overskudd beregnet etter hvor mye den enkelte har handlet med selskapet, og er avhengig av om det foreligger et årsoverskudd.

Slik Skattedirektoratet ser det, kan en slik utbetaling ikke betraktes som en reduksjon av innbetalt premie, men som er en utdeling av sjøtrygdelagets overskudd basert på innbetalt premie. Overføring må betraktes som en vederlagsfri overføring av verdier fra forsikringsselskapet til medlemmet. Dette kan heller ikke anses som en forhåndsgarantert rabatt. Hensynet bak aksjonærmodellen og innrømmelse av skjermingsfradrag er å skjerme investeringens risikofrie avkastning. Dette hensynet slår ikke til i tilfeller hvor utbetaling fra selskapet baseres på den enkeltes handel med selskapet. I et slikt tilfelle foreligger det ikke en investering.

Skattedirektoratet finner derfor at utdeling som er foretatt på bakgrunn av innskutt kapital vil gi rett til skjermingsfradrag. En utdeling til medlemmene basert på den enkeltes handel med forsikringsselskapet gir normalt ikke rett til skjermingsfradrag, dersom det ikke er foretatt et kapitalinnskudd.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 16-055 Virksomhetsgrensen ved utleie

Lovstoff: Skatteloven §§ 5-1, 5-20, 5-30.

Kort sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om grensen for virksomhet ved utleie av nærings-eiendom sammen med utleie av privat leilighet, samt om styreverv i næringseiendommens sameie ville ha betydning for virksomhetsvurderingen. Leietaker i næringseiendommen hadde ansvaret for indre vedlikehold, og sameiet som næringseiendommen var en del av hadde ansvaret for ytre vedlikehold. Skattedirektoratet konkluderte med at innsenders utleie ikke var å anse som virksomhet etter skatteloven jf. § 5-1 jf. 5-30, og skulle behandles som kapitalinntekt jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-20

BFU 14/2015 fra Skattedirektoratet publisert 18. mars 2016, avgitt 14. desember 2015.

1 Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse relatert til en mulig investering i et næringslokale.

Spørsmålet gjelder grensen mellom utleie av fast eiendom i og utenfor virksomhet. Om utleien anses for å være utenfor virksomhet beskattes leieinntektene med 27 % (vanlig kapitalbeskatning), mens det blir virksomhetsbeskatning, med marginalsattesats på ca 46 % om utleien anses å være virksomhet.

1.1 Innsenders framstilling av rettsreglene

Lignings-ABC 2015 omtaler grensen for virksomhet på følgende måte:

3.3.12 Utleie av bygninger

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg og fritidseiendommer, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til

- bygningens størrelse
- omfanget av aktiviteten, se nedenfor
- aktivitetens varighet

Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid. Også aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet (se Bfu 24/2010). Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til

- forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer

Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet, se BFU 25/2007.

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter 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. Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader. Se for øvrig HRD i Utv. 1973/565 (Rt. 1973/931), LRD 28. oktober 1983 (Agder) i Utv. 1983/643 og LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965. Om et tilfelle hvor det ble fastslått at skattyter hadde drevet næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom da han overførte eiendommene til et nyopprettet aksjeselskap, se LRD 10. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/843. Arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, kan ikke tilordnes utleier som aktivitet. Om et tilfelle hvor dette likevel ble gjort, se LRD 24. mars 2011 (Agder).

1.2 Det aktuelle lokalet

Skattyter vurderer å kjøpe et næringslokale i Lillevikveien 1 i Storevik kommune. Forventet ervervstidspunkt for eiendommen er 2016. Lokalet utgjør en eierseksjon i et eierseksjonssameie (under Seksjonering) med matrikkel gnr. 1 bnr. 1 i Storevik. Sameiet vil bestå av åtte seksjoner med leiligheter, samt tre næringsseksjoner. Seksjonen som forespørselen gjelder er den desidert største av de tre næringsseksjonene. De to andre er små, med en utleieverdi på omkring kr 100.000 per år.

Eierseksjonen innsender vurderer å erverve utgjør ca 630 kvm lokaler i første etasje, samt ca 30 kvm i kjeller. Det er inngått en langvarig leiekontrakt med én enkelt leietaker for hele lokalet (seksjonen). Innsender har vedlagt den opprinnelige leiekontrakten, inngått i 2004, og partenes avtale om forlengelse inngått 2014. Leietaker er Butikk AS, og lokalet er i bruk som dagligvareforretning. Gjeldende leiekontrakt løper fra 2015 til 2024, dvs. for ti år. Leien for 2015 er kr 1.500.000 pr år. Leien justeres årlig med 90 % av konsumprisindeksen.

Seksjonens areal er altså større enn det som i utgangspunktet er antatt å utgjøre grensen for næringsvirksomhet. Det fremgår imidlertid av Lignings-ABC at arealet ikke er avgjørende. Alle omstendigheter må vurderes, og det er her innsender ønsker en avklaring.

1.3 Utleiers plikter og rettigheter er beskrevet i leiekontraktens § 5.

Ytre vedlikehold og løpende drift av bygningen og alle fellesformål er et ansvar for sameiet, ikke for denne enkelte seksjonen. Sameiets styre har ansvaret for den daglige forvaltningen av eiendommen (sameiet). Skattyter står fritt til å delta eller ikke delta i dette styret, og ber om en kommentar til om det er relevant for saken om skattyter deltar i sameiestyret.

Det fremgår av § 5 første ledd, at utleier har ansvar for utvendig vedlikehold, herunder parkeringsplass, han plikter å betale nødvendig forsikring av bygningen, og å sørge for at lokalene står til rådighet for leieren i leietiden. Utleier plikter videre å dekke eiendomsskatt og andre offentlige avgifter som måtte bli pålagt, og som vedrører eiendommen som sådan. Det er utleiers ansvar å påse at lokalene tilfredsstiller offentlige myndigheters krav mht. rømningsveier, brannvarslere, nødlys, brannslanger etc. Ventilasjonsanlegget må være i samsvar med Arbeidstilsynets krav.

Leiekontrakten ble skrevet og inngått før eiendommen ble seksjonert. Så lenge eiendommen hadde én eier, var det utleier som måtte utføre disse oppgavene. Nå som det er i ferd med å bli etablert et eierseksjonssameie, vil de fleste av disse oppgavene ikke påhvile eier/utleier, men sameiet, representert ved styret. Dette gjelder i alle fall alt ytre vedlikehold inkludert drift av utvendige fellesarealer, og tegning og opprettholdelse av forsikring for hele eiendommen (eierseksjoner i et sameie kan ikke forsikres individuelt). Utleier bærer fortsatt ansvaret for at offentligrettslige krav er oppfylt, og at ventilasjonsanlegget fungerer. I praksis medfører dette ansvaret svært lite arbeid, og om noen praktiske oppgaver måtte oppstå, så er det typisk arbeid som må settes bort til profesjonelle leverandører. Utleiers arbeid vil typisk bestå i å engasjere relevante leverandører. For ventilasjonsanlegget er det opprettet alminnelig serviceavtale, som i praksis ikke pålegger utleier andre forpliktelser enn å betale de regninger som måtte komme.

Omfanget av ytre vedlikehold, i første rekke fasade og tak, men også innvendig røropplegg og elektrisk anlegg, vil variere mye fra år til år, dvs. null i enkelte år, og ganske mye i de få år hvor for eksempel fasadene skal males eller soilrørene skal skiftes. Omfanget av snørydding varierer

med snøfallet, og kan vanskelig forutsees. Innsender (seksjonseieren) avgjør ikke omfanget av ytre vedlikehold alene, og skattyteren har ingen oversikt over hva som historisk er utført av vedlikeholdsarbeider i eiendommen.

1.4 Leietakers plikter og rettigheter er beskrevet i leieavtalens § 6

Leietaker har ansvar for indre vedlikehold av lokalene. Leier har rett til å foreta endringer med hensyn til innredning av lokalene. I praksis har leietaker disponert lokalene i mer enn ti år, og driver sin forretning uten å involvere utleier. Utleier avgjør ikke hvilket vedlikehold og hvilke påkostninger leietaker vil foreta i lokalene.

Det var tidligere vurdert utbygging av lokalene på ca 210 kvm, men disse planene er for tiden ikke

aktuelle. Arbeidet vil i tilfelle utføres i regi av leietaker, uten kostnader og medvirkning fra innsender.

Det overordnede bildet er at leiekontrakten pålegger utleier svært få oppgaver, mens leietaker er svært profesjonell, og i praksis løser de oppgaver som typisk oppstår. Innsender ber om en avklaring av hvordan inntektene fra denne eierseksjonen vil bli skattlagt.

Det er innsenders oppfatning at omfanget av vedlikeholdsarbeider utført i sameiets regi, eller i leietakers regi, ikke vil påvirke vurderingen om hvorvidt innsender driver virksomhet, men Skattedirektoratet oppfordres til å gi uttrykk for eventuell uenighet her.

1.5 Styrearbeid

Antallet arbeidstimer årlig for sameiets styre lar seg vanskelig fastslå på forhånd. Innsender legger til grunn at dette sameiet blir et nokså typisk kombinert eierseksjonssameie av moderat størrelse. Erfaringsmessig avholdes det omkring fire styremøter i året á en time eller to. Det skal fastsettes et budsjett årlig, og avholdes årlig årsmøte. Forretningsførsel og regnskapsførsel kan påregnes satt ut til ekstern leverandør ihht. vanlige kommersielle betingelser. Innsender anslår at det vil bli brukt omkring 10-20 arbeidstimer pr styremedlem pr år, men det er ikke gitt at innsender vil være styremedlem. Skattedirektoratet bes kommentere om slikt eventuelt styreverv i tilfelle spiller noen rolle for vurderingen.

1.6 Innsenders økonomi for øvrig

Innsender eier for øvrig en bolig i Storevik og hytte på fjellet, som begge brukes av ham og hans familie privat. Han eier videre en ideell halvpart av en leilighet på Lilleviksodden i Storevik (ca 67 kvm), som leies ut med en netto inntekt for ham etter kostnader på ca kr 50.000 pr år. Innsender har eid denne ideelle halvparten av leiligheten i over 15 år. Innsender eier videre hele aksjekapitalen i Invest AS, et selskap som har en del direkte og indirekte investeringer i fast eiendom. Innsender antar at disse eiendommene ikke har noe med saken å gjøre, men ber om en redegjørelse dersom det motsatte er tilfelle.

1.7 Leilighet på Lilleviksodden

Leiligheten på Lilleviksodden er utleid via Megler AS, som gjør alt arbeidet med etablering og oppfølging av leieforholdene underveis. Det skrives vanlige leiekontrakter ihht. husleieloven, dvs. med tre års varighet, og Megler AS krever inn leiene, og overfører pengene til utleier en gang månedlig. Utvendig vedlikehold skjer også der i regi av eierseksjonssameiet, og indre vedlikehold skjer stort sett ikke under leieforholdene. Innsender er ikke styremedlem i sameiet. Mellom leieforhold er det i blant behov for lett innvendig overflatebehandling, men dette arbeidet utføres av eksterne leverandører, og innsenders eneste ansvar er å bestille arbeidet og betale regningen. Arbeidsomfang utgjør noe mellom null og ti timer pr år. Innsender eier bare halvparten av seksjonen, og alt eventuelt arbeid deles med den andre sameieren.

2 Skattedirektoratets vurderinger

2.1 Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, ta stilling til om utleie av omtalte lokaler i Lilleviksveien 1 skal anses som virksomhet, med den konsekvens for beskatningen at leieinntektene skal anses som fordel vunnet ved virksomhet jf sktl § 5-1 jf § 5-30, eller om utleien skal anses som fordel vunnet ved kapital jf sktl § 5-1 jf § 5-20.

Skattedirektoratet skal vurdere om eie og utleie av ideell halvdel av leiligheten på 67 kvm får betydning for virksomhetsvurderingen, og om det har betydning for virksomhetsvurderingen om innsender påtar seg styreverv i sameiet der næringslokalet ligger.

2.2 Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen utover de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendig for de spørsmål som drøftes. Skattedirektoratet tar i denne vurderingen ikke stilling til betydningen av eventuelt tilbygg av ca 210 kvm, da innsender opplyser at dette per dags dato ikke er aktuelt.

Skattedirektoratet forutsetter at innsender har en konkret plan om å delta i sameiets styre ved en senere anledning og derfor trenger en avklaring.

2.3 Rettslig utgangspunkt

Hva som er virksomhet i skattemessig forstand er ikke definert i loven, men er eksemplifisert i sktl § 5-30. Vilåårene for virksomhet er utviklet gjennom retts- og ligningspraksis.

Det fremgår av Berg-Rolness "Inntekt av virksomhet" på side 10 at "Skatteloven har som nevnt foran ingen legaldefinisjon av begrepet 'virksomhet'. Virksomhetsbegrepet er kausistisk eksemplifisert i sktl. § 5-30. I Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov s. 48 er imidlertid som vist foran virksomhetsbegrepet definert ut fra følgende kriterier: 'De må være utøvet en aktivitet av et visst omfang og varighet, for skattyters regning og risiko og aktiviteten må ha økonomisk karakter, det vil si at den må objektivt sett være egnet til overskudd'."

I Lignings-ABC 2015 side 1567 pkt 3.1 er virksomhetskravet beskrevet som følger:

"3.1 Generelt

Vilåårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

..."

Slik Skattedirektoratet oppfatter anmodningen, er spørsmålet om utleieaktiviteten, ev. sammen med annen utleie og styreverv skal anses som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning.

Det viktigste momentet for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning er aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien, se Lignings-ABC 2015 pkt 3.3.1 side 572.

Skattedirektoratet forutsetter at de øvrige vilkårene for virksomhet er oppfylt i denne saken.

Spørsmålet som skal vurderes er derfor om skattyters aktivitet i dette tilfellet er av et slikt omfang at inntekten skal klassifiseres som virksomhetsinntekt.

2.4 Utleie av næringslokalet

I ligningspraksis er det lagt til grunn at det i utgangspunktet er virksomhet å leie ut lokaler til forretningsformål når arealet er mer enn ca 500 kvm, se Lignings-ABC 2015 tema "Virksomhet – allment" pkt 3.3.12 side 1574. Her fremgår det videre at *"Unntaksvís kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt over bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader."*

Skattedirektoratet legger til grunn at næringsseksjonen som vurderes ervervet har et grunnareal på ca 630 kvm og et kjellerareal på ca 30 kvm. Totalt areal i næringsseksjonen utgjør følgelig ca 660 kvm. Arealet er altså større enn det som i utgangspunktet anses som virksomhet i ligningspraksis. Vurderingstemaet i det følgende blir dermed om leieavtalen og ansvarsfordelingen i denne tilsier at aktivitetsnivået er spesielt lavt.

Skattedirektoratet legger til grunn at hele seksjonen er utleid til én leietaker. Det følger av leieavtalen at den opprinnelig løp fra 2005 til 2014 og senere er forlenget med 10 år fra 2015 t.o.m. 2024. Lokalet er følgelig utleid i et langvarig leieforhold med én leietaker. Som det forutsetningsvis går fram av Lignings-ABC som sitert over, er dette momenter som tilsier at aktivitetsnivået er lavt.

Det fremgår av leieavtalen at leieren har ansvar for det innvendige vedlikehold av lokalene, og Skattedirektoratet legger til grunn at dette praktiseres.

Skattedirektoratet legger til grunn at utleier er ansvarlig for at offentligrettslige krav er oppfylt, og at ventilasjonsanlegget fungerer. Innsender påpeker at dette ansvaret medfører svært lite arbeid og at dette settes bort til profesjonelle, noe Skattedirektoratet legger til grunn.

Direktoratet legger videre til grunn at eiendommens ytre vedlikehold besørges av eierseksjonssameiet. Det er sikker rett at en skattyter identifiseres med aktører han engasjerer for å overholde sine forpliktelser. Dette går fram blant annet av Høyesteretts dom inntatt i Rt 1967 s. 1570 og av Gjems-Onstad mf. Norsk bedriftsskatterett 9. utg punkt 29.2.5 b. Tilsvarende går fram av "Lignings-ABC 2015 "Virksomhet – allment" punkt 3.3.2. s 1572. Skattedirektoratet legger dermed til grunn at innsender skal identifiseres med innleide kontraktører, og at det samme gjelder også når et sameie utfører vedlikeholdsoppgavene på vegne av sameierne. Hver sameier må da identifiseres med vedlikeholdsaktiviteten etter ansvarsfordelingen innad i sameiet.

Skattedirektoratet legger til grunn at omfanget av ytre vedlikehold, i første rekke fasade og tak, men også innvendig røropplegg og elektrisk anlegg, vil variere mye fra år til år, fra ingenting i enkelte år til ganske mye i de få år hvor for eksempel fasadene skal males eller soilrørene skal skiftes. Skattedirektoratet legger til grunn at ytre vedlikehold skjer med normalt intervall, som tilsier lav årlig aktivitet og at det går tiår mellom de største vedlikeholdsaktivitetene som skifte av tak og røropplegg. Omfanget av snørydding varierer med snøfallet, og kan vanskelig forutsees. Skattedirektoratet vurderer dette som en lav aktivitet for den enkelte sameier og aktiviteten er i dette tilfellet ikke tilstrekkelig til å medføre at innsenders utleie oppfyller kravene til å utgjøre en virksomhet.

Skattedirektoratet vurderer på denne bakgrunn at utleien av næringslokalet (ca 660 kvm) alene ikke anses å være en virksomhet etter sktl § 5-1 jf § 5-30. Det må da videre vurderes om innsenders øvrige engasjementer medfører et annet resultat for innsenders virksomhetsvurdering.

2.5 Annen aktivitet

2.5.1 Utleie av leilighet

Skattedirektoratet legger til grunn at innsender eier en ideell halvdel av en leilighet på 67 kvm beliggende på Lilleviksodden i Storevik, som leies ut via Megler AS. Skattedirektoratet viser til innsenders redegjørelse som viser at utleie av den ideelle andel av leiligheten på Lilleviksodden innebærer svært begrenset aktivitet for innsender. Skattedirektoratet bemerker at innsender skal identifiseres med den aktivitet som utøves av en innleid kontraktør, her Megler AS, dette følger igjen av Rt 1967 s. 1570. Skattedirektoratet viser videre til lignings-ABC temaet "Virksomhet – allment" punkt 3.3.12 der det fremgår at *"Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet"*. Dette viser at det skal foretas en samlet vurdering. Skattedirektoratet peker på at eiendommen i dette tilfellet er lokalisert i samme distrikt som næringseiendommen. Skattedirektoratet anser det på denne bakgrunn at utleien av den ideelle leilighetsandelen skal inngå i helhetsvurderingen av om innsender driver virksomhet. Skattedirektoratet viser også til BFU 11/06 der det ble lagt til grunn at det ved utleie av både leiligheter og næringsareal må foretas en samlet vurdering av leieforholdene ved virksomhetsvurderingen.

Selv om aktiviteten knyttet til begge utleieenheter inngår i helhetsvurderingen, og selv om skattyter identifiseres med innleide kontraktører, anses innsenders aktivitet knyttet til begge utleieforholdene å være svært begrenset i sitt omfang, og Skattedirektoratet kan ikke se at det er innsenders aktivitet som genererer hoveddelen av inntektene i forbindelse med leieforholdene. Skattedirektoratet vurderer det slik at den samlede aktiviteten knyttet til leilighetsutleien og næringsutleien ikke oppfyller kravene til å utgjøre virksomhet.

2.5.2 Betydningen av styreverv i sameiet

Skattedirektoratet forutsetter at et fremtidig styreverv vil lønnes etter sedvanlig praksis for slike styreverv. Det følger av sktl § 5-10 første ledd bokstav b, at godtgjørelse som medlem av styre skal anses som fordel vunnet ved arbeid. Under forutsetning av at det betales godtgjørelse for styrearbeidet, og at denne godtgjørelsen skal beskattes som arbeidsinntekt, kan Skattedirektoratet ikke se at innsenders deltakelse i sameiets styre påvirker virksomhetsvurderingen etter sktl § 5-30.

Konklusjon

Skattedirektoratet er kommet til at de leieinntekter Innsender vil motta etter erverv av næringsseksjon i Lillevikveien 1, og fra utleie av ideell halvdel av leilighet på Lilleviksodden i Storevik, skal behandles som kapitalinntekt jf. sktl § 5-1 jf § 5-20.

SkN 16-056 Spørsmål om innløsning av aksjer mot vederlag skal behandles som realisasjon

Lovstoff: Skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h, § 10-37 annet ledd og § 10-11 annet ledd.

Kort sammendrag: Saken gjaldt om en endring av eierforholdene i Selskapet ved innløsning av aksjer skulle anses som realisasjon for aksjonærene jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd. Hvis utdelingen ble regnet som realisasjon ville gevinsten ikke utløse kildeskatt til Norge. Skattedirektoratet kom til at den planlagte disposisjonen skulle likestilles med kapitalnedsettelse ved nedskrivning av pålydende. Ved nedskrivning av pålydende skal den del av tilbakebetalingen som overstiger innbetalt aksjekapital og overkurs behandles som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd.

BFU 2/2016 fra Skattedirektoratet publisert 8. mars 2016, avgitt 21. januar 2016.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Selskapet eier via sitt datterselskap 67,95 prosent av et konsern som gjennom datterselskaper og tilknyttede selskaper driver virksomheter innenfor ulike forretningsområder.

Aksjene i Selskapet eies av fire personlige aksjonærer A, B, C og D. Selskapet har aksjer fordelt på tre aksjeklasser.

Det er kun A-aksjene som har stemmerett på Selskapets generalforsamling, mens C-aksjene har fortrinnsrett til utbytte.

A er internrettslig bosatt i Norge, og har alminnelig skatteplikt hit, jf. skatteloven § 2-1. De øvrige aksjonærene B, C og D er etter norsk intern rett ikke skattemessig bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1.

Innsenders fremstilling - nærmere om den planlagte disposisjonen

Det pågår en diskusjon mellom aksjonærene om styringen av virksomheten når neste generasjon tar over ledelsen i Selskapet. Aksjonærene vurderer derfor å gjennomføre en kapitalnedsettelse og endring i eierstrukturen gjennom innløsning av enkeltaksjer i Selskapet (heretter benevnt "Disposisjonen"), jf. aksjeloven § 12-1 annet ledd annet punktum.

Den planlagte Disposisjonen vil gi en endret sammensetning av de stemmeberettigede A-aksjene i Selskapet. Samtidig ønsker aksjonærene at B, C og D innbyrdes skal eie like mange aksjer i Selskapet etter at Disposisjonen er gjennomført. Dette er tenkt løst ved at B, C og D innløser like mange aksjer hver, med ulik fordeling mellom aksjeklassene.

A skal ikke løse inn noen aksjer i Selskapet. Etter en slik gjennomføring vil B, C og D innbyrdes fortsatt eie like mange aksjer i Selskapet etter at Disposisjonen er gjennomført, men med ulik vekting mellom A-aksjer og B-aksjer.

Det er opplyst at B etter innløsning av aksjene vil inneha 25 prosent av stemmene i selskapet (opp fra 16,7 prosent til 25 prosent), mens C og D etter innløsning av aksjene reduserer hver sin stemmeandel i Selskapet (fra 16,7 til 0 prosent).

Disposisjonen medfører at eierandelen i Selskapet blir redusert med om lag 0,1 prosentpoeng samlet for B, C og D.

Disposisjonen vil etter det opplyste medføre at A sin eierandel i Selskapet øker tilsvarende med om lag 0,1 prosentpoeng, i tillegg vil Disposisjonen medføre at A sin andel av de stemmeberettigede A-aksjene øker fra 50 til 75 prosent. Det er kun A som har C-aksjer og dermed fortrinnsrett til utbytte. Dette forblir således uforandret etter at Disposisjonen er gjennomført.

Innsenders fremstilling – skattemessige forhold

Kapitalnedsettelse som gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer, anses normalt som realisasjon, jf. skatteloven § 10-37 annet ledd. Gevinst- og tapsberegningen følger de alminnelige gevinstreglene så langt de passer, der utbetalingsbeløpet anses som vederlag/utgangsverdi ved beregningen, jf. skatteloven §§ 10-30 flg.

Videre følger det av skatteloven § 10-11 annet ledd at utbetaling til aksjonær ved likvidasjon av selskap ikke skal anses som utbytte. Ut fra sammenhengen i regelverket skal heller ikke utbetaling fra selskap gjennom innløsning av enkeltaksjer anses som utbytte på aksjonærens hånd, se blant annet Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) side 216, Lignings ABC 2014/2015 side 15 og Frederik Zimmer (red) «Bedrift, selskap og skatt» (6. utg.) side 390.

En slik skattemessig behandling forutsetter imidlertid at det skjer en endring av eierforholdene i selskapet. Dersom det skjer en forholdsmessig innløsning av enkeltaksjer for samtlige aksjonærer, eller hvor selskapet bare har én aksjonær, medfører ikke kapitalnedsettelsen noen endring i de relative eierandelene (ingen avståelse av selskapsandel). Slike tilfeller har i stedet klare likhetstrekk med utbytteutdeling og med kapitalnedsettelse ved nedskrivning av pålydende. Sistnevnte tilfeller skattegges som utbytte for den del av tilbakebetalingen som overstiger skattemessig innbetalt kapital.

Hvorvidt innløsning av enkeltaksjer innebærer oppgivelse av en eierposisjon i selskapet (med rett til tapsfradrag eller gevinstberegning), avhenger av om innløsningen innebærer en realisasjon av en eierandel i selskapet, jf. skatteloven § 10-31 og Rt. 1998 s. 1425 (Troll Salmon):

«Avgjørende [for fradrag for tap eller skattlegging av gevinst ved innløsning av enkeltaksjer] blir hva som skal anses som realisasjon».

Ved innføring av skattereformen av 1992 ble realisasjon som innvinningskriterium for kapitalgevinster vurdert nærmere. Departementet uttalte blant annet i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303 spalte 2:

«Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Vanligvis opphører eierposisjon ved avhendelse. Avhendelsesbegrepet vil derfor fortsatt utgjøre kjernen i innvinningskriteriet.»

Videre følger det av motivene til den opphevede selskapsskatteloven § 5-2 (nåværende § 10-31 i skatteloven av 1999) at:

«Innløsning av selskapets aksjer, med eller uten tilbakebetaling til aksjonærene, anses som realisasjon. Slik innløsning vil forekomme ved likvidasjon av selskapet. Det vil videre forekomme i forbindelse med nedskriving av selskapets aksjekapital etter aksjeloven kapittel 6, men bare hvor enkelte av aksjene innløses fullstendig. Dersom aksjens pålydende reduseres ved nedskrivningen, anses ikke det som partiell realisasjon av aksjen.» (Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 371 spalte 1)

Departementet har en tilsvarende tilnærming i merknadene til selskapsskatteloven § 5-8 nr. 2 (nåværende § 10-37 annet ledd i skatteloven):

«Nr 2 omhandler kapitalnedsettelse ved innløsning av aksje etter aksjeloven [1976] §§ 6-1 tredje ledd og 13-3 annet ledd og avhendelse av aksjen til selskapet etter aksjeloven § 7-1 annet ledd, enten ved tvangsinn drivelse fra selskapet, eller ved eventuell avhendelse i strid med reglene i aksjeloven. Slike former for partiell likvidasjon skal også behandles som en realisasjon av aksjen.» (Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 374 spalte 1)

De aktuelle bestemmelsene i selskapsskatteloven er videreført i skatteloven av 1999 uten materielle endringer, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 13 og 71.

Problemstillingen om rett til fradrag ved innløsning av enkeltaksjer har særlig kommet opp i rettspraksis hvor en aksjonær innløser aksjer, samtidig som den aktuelle eieren skyter inn ny kapital i selskapet. I Rt. 1998 s. 1425 (Troll Salmon) var aksjekapitalen i et selskap skrevet ned til null, samtidig som ny aksjekapital ble tegnet av en av de opprinnelige eierne. Høyesterett nektet tapsfradrag for de opprinnelige aksjene som var innløst, og uttalte blant annet:

«Jeg tar utgangspunkt i at en realisasjon etter selskapsskatteloven § 5-8 nr 2 [skatteloven 1999 § 10-37 annet ledd] foreligger når en aksjonær ved nedskriving og innløsning helt oppgir sin eierposisjon i selskapet. Bestemmelsen i § 5-2 nr 2 [skatteloven 1999 § 10-31] om fradrag i alminnelig inntekt ved realisasjon av aksje tar sikte på de tilfelle hvor tapet er endelig. Sammenhengen med bestemmelsen i § 5-8 nr 1 [skatteloven 1999 § 10-37 første ledd] om fradrag ved likvidasjon tilsier at nedskriving av aksjekapitalen til null og innløsning av enkelt aksje forutsetter at aksjonæren oppgir sine økonomiske og organisatoriske rettigheter i selskapet. Jeg viser også til de uttalelser i lovforarbeidene som er gjengitt ovenfor.»

Resultatet er fulgt opp i Rt. 2001 s. 170 (Espeland) og i lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 2001 s. 478. Dersom det foretas en kapitalnedsettelse og en etterfølgende kapitalforhøyelse, foreligger

det altså realisasjon av den reduserte eierandelen som kapitalendringene medfører samlet sett (netto).

Tilsvarende er det lagt til grunn at omdanning av aksjer i én aksjeklasse til aksjer i en annen aksjeklasse normalt ikke innebærer realisasjon ettersom eierandelen i selskapet opprettholdes, jf. Zimmer «Lærebok i skatterett» (7. utg.) side 265 og bindende forhåndsuttalelse av 1. april 2008 (BFU 03/08).

Spørsmålet i det følgende er derfor om en endring av eierforholdene i Selskapet skal anses om realisasjon for B, C og D, og dermed behandles etter reglene om innløsning av enkeltaksjer. De store verdiene i Selskapet medfører at aksjonærene får ut store verdier selv med mindre endringer i eiersammensetningen på 0,01 %.

For B, C og D er den skattemessige behandlingen relevant fordi en utdeling fra Selskapet som gjennomføres etter reglene om realisasjon av aksjer ikke utløser kildeskatt til Norge, sml. skatteloven § 10-13. For de mottakende aksjonærene vil det utdelende beløp bli behandlet etter bostedslandets interne skatteregler.

Disposisjonen får heller ikke skattemessige konsekvenser for aksjonær A. Hans eierandel i Selskapet vil imidlertid øke som følge av innløsningen.

Etter rettspraksis er det avgjørende vilkåret for at innløsning av enkeltaksjer skal behandles etter gevinstbeskatningsreglene, at aksjonæren oppgir økonomiske og organisatoriske rettigheter til en eierposisjon som medfører en endring i de relative eierforholdene i selskapet. Etter innsender syn foreligger det realisasjon uavhengig av om innløsning av aksjer medfører en liten eller stor endring i eiersammensetningen. Dette må særlig gjelde i et tilfelle som dette hvor innløsningen medfører en samlet utdeling av store verdier.

Innsender viser her til ordlyden i skatteloven § 10-37 annet ledd; "Som realisasjon regnes også innløsning av enkelt aksje". Forarbeidene gir ingen føringer på at bestemmelsen inneholder et krav til størrelsen på endringen i eierforholdene eller antall aksjer som må innløses.

Videre følger det av rettspraksis at retten til gevinst/tapsberegning ved innløsning av enkeltaksjer bygger på en direkte tolkning av realisasjonsbegrepet, jf. omtalen foran. Det innebærer at hver aksje i prinsippet skal bedømmes separat, og at realisasjon foreligger uavhengig av hvor mye dette påvirker eiersammensetningen i selskapet. Innsender viser også til at realisasjon er ansett å foreligge for de innløsende aksjonærene som ikke får forrykket sin eierposisjon ved innløsningen, jf. Lignings ABC 2014/15 side 15 (punkt 3.5.4).

Hvor den aktuelle aksjonæren er skattemessig bosatt eller hjemmehørende har ingen betydning i vurderingen av om innløsning av enkeltaksjer skal anses som realisasjon.

Etter innsenders syn er lovendring nødvendig dersom skattereglene om innløsning av enkeltaksjer ikke kan anvendes ved innløsning av aksjer som medfører en mindre endring i eierforholdene i et selskap. Lovgiver må blant annet ta stilling til hvor grensen skal trekkes, dvs. hvor stor endring i eiersammensetningen som er nødvendig for at innløsningen skal anses som realisasjon.

Innsenders konklusjon er at Disposisjonen, som innebærer at eierandelen til A økes med en tilsvarende samlet reduksjon i eierandelene til B, C og D medfører en endring av eierforholdene i

Selskapet, og at utdelinger fra Selskapet som omtalt skal behandles etter reglene om innløsning av enkeltaksjer, dvs. etter gevinstbeskatningsreglene. En slik utdeling utløser ikke plikt for Selskapet til å trekke kildeskatt.

Videre kan innsender ikke se at det er grunnlag for å omklassifisere en eventuell utdeling fra Selskapet som utbytte gjennom bruk av ulovfestet gjennomskjæring.

I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 37 er normen for ulovfestet gjennomskjæring beskrevet slik:

«Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.»

Forutsatt at Skattedirektoratet skulle komme til at grunnvilkåret er oppfylt i denne saken, mener innsender at tilleggsvilkåret for gjennomskjæring (totalvurdering av disposisjonens virkninger) uansett ikke er oppfylt i denne saken. Innsender kan ikke se at innløsning av aksjer som medfører endringer i eierforholdene kan stride mot skattereglenes formål. Avgjørende er at eierforholdene i selskapet reelt sett blir endret, og at aksjene anses realisert. Det er også grunn til å merke seg at innløsningen innebærer store verdier slik at den relative begrensede endringen i eierforholdene skyldes de store verdiene i Selskapet, og ikke at innløsningen er tilnærmet symbolsk. Innsender viser samtidig til at stemmeforholdene i Selskapet blir endret betydelig, og at Disposisjonen dermed gir en større endring i de relative eierbeføyelsene i Selskapet.

Videre viser innsender til at lovgiver positivt har valgt en løsning om at (reell) realisasjon av enkeltaksjer med tilbakebetaling til aksjonærene skal behandles etter gevinstbeskatningsreglene. Etter høyesterettspraksis skal tilpasninger til skattereglene som lovgiver bevisst har gjort formelle eller «firkantede» normalt ikke rammes som omgåelse av skattereglene, jf. blant annet Rt. 1998 s. 1779 (INA):

«Når skatteloven [...] er utformet slik den er – som en retsteknisk skarpt avgrenset regel på det som her er det mest vesentlige punkt – synes det klart at skattene på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe helt riktig ut fra formålet. Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjæring.»

Innsender kan også vise til Rt. 2014 s. 227 (Tangen 7) avsnitt 66:

«I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren - etter utførlige vurderinger ved to anledninger - avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.»

Et moment som også er vektlagt i rettspraksis er at når skattyter står ovenfor noenlunde likeverdige handlingsalternativer når man ser bort fra skatteeffekten, kan det ikke rammes som en omgåelse at skattyteren velger det alternativet som gi lavest skatt, jf. blant annet Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) avsnitt 62:

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»

I lys av dette mener innsender at vilkårene for å benytte ulovfestet gjennomskjæring ikke er tilstede i vår sak.

På grunnlag av beskrivelsen ovenfor antar innsender at Disposisjonen skal anses som innløsning av enkeltaksjer, og skal beskattes etter gevinstbeskatningsreglene. Gevinst ved realisasjon av aksjer som mottas av aksjonærer bosatt i utlandet (B, C og D) utløser dermed ikke kildeskatt til Norge. En eventuell utdeling kan ikke omklassifiseres som utbytte etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.

Innsender anmoder om at Skattedirektoratet bekrefter dette gjennom en bindende forhåndsuttalelse.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling

Skattedirektoratet skal ta stilling til om den skisserte endring av eierforholdene i Selskapet ved innløsning av aksjer skal anses som realisasjon for B, C og D jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd. Hvis utdelingen regnes som realisasjon, vil gevinsten ikke utløse kildeskatt til Norge.

Rettskilder

Kapitalnedsettelse som gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer anses i utgangspunktet som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd. Gevinst- og tapsberegninger skal i utgangspunktet følge de alminnelige regler så langt de passer, jf. skatteloven § 10-30 flg.

Etter skatteloven § 10-11 annet ledd følger det at utbetaling ved likvidasjon ikke skal anses som utbytte. Skatteloven § 10-11 annet ledd, jf. § 10-37 annet ledd forutsetter i utgangspunktet at dette også gjelder ved kapitalnedsettelse ved innløsning av enkeltaksjer. Dette fremkommer også forutsetningsvis av Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 18.6.2.3 side 216.

En slik skattemessig behandling forutsetter at det skjer en endring i eierforholdene i selskapet.

Dersom det skjer en forholdsmessig innløsning av enkeltaksjer for samtlige aksjonærer, eller hvor selskapet bare har en aksjonær, medfører ikke kapitalnedsettelsen noen endring i de relative eierandelene i selskapet, og det vil således ikke foreligge noen reell realisasjon.

Slike tilfeller har mer likhetstrekk med utbytteutdeling og kapitalnedsettelse med nedskrivning av pålydende. Sistnevnte tilfeller skattlegges som utbytte for den delen av tilbakebetalingen som overstiger skattemessig innbetalt kapital, se Fredrik Zimmer (RED) "Bedrift, selskap og skatt" (6. utg.) s. 390, jf. bl.a. Rt. 1998 s. 1425 – Troll Salmon (Utv. 1999 s. 477), Rt. 2001 s. 170 – Espeland (Utv. 2001 s. 404) og Utv. 2001 s. 478 Kronos Norge. Skattemessig realisasjon omfatter en overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2.

Uttalelser i skattelovens forarbeider er ikke helt entydige. I Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 35.6 side 371 i kommentaren til den tidligere selskapsskattelov § 5-2 (nåværende skattelov § 10-31) uttaler Finansdepartementet at:

"Innløsning av selskapets aksjer, med eller uten tilbakebetaling til aksjonærene, anses som realisasjon. Slik innløsning vil forekomme ved likvidasjon av selskapet. Det vil videre forekomme i forbindelse med nedskrivning av selskapets aksjekapital etter aksjeloven kapittel 6, men bare hvor enkelte av aksjene innløses fullstendig. Dersom aksjenes pålydende reduseres ved nedskrivningen, anses ikke dette som partiell realisasjon av aksjen".

I pkt. 35.6 s. 374 i kommentaren til den tidligere selskapsskattelov § 5-8 nr. 2 (nåværende skattelov § 10-37 annet ledd) er det forutsatt at partiell likvidasjon skal behandles som realisasjon av aksjen. I lovforarbeidene pkt. 18.6.2.3 s. 216 er det forutsatt at det ikke vil foreligge en realisasjon i de tilfeller en aksjonær ikke vil få endret sin eierposisjon i selskapet ved transaksjonen.

På side 303 flg. i proposisjonen behandles imidlertid innholdet av realisasjonsbegrepet generelt. Her sies det bl.a. følgende:

"Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører"

Høyesterett har i Rt. 1998 side 1425 (Utv. 1999 side 44, Troll Salmon) lagt vekt på at hele aksjonærforholdet må sees i sammenheng når man skal avgjøre om eierposisjonen i formuesgode er endret.

I Troll Salmon-saken var det spørsmål om fradrag for tap ved nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med at den tidligere aksjonær tegnet ny aksjekapital som ledd i refinansieringen av selskapet. Aksjonæren Iversen stiftet selskapet Troll Salmon i 1987. I 1993 eide han 630 av 2.250 aksjer. Som ledd i refinansieringen overtok han de øvrige aksjonærenes aksjer for kr 1, deretter ble aksjekapitalen nedskrevet til null og samtidig oppskrevet til 1 mill (1.000 aksjer à kr 1.000), hvorav Iversen tegnet seg for hele beløpet. Som et ledd i avtalen overtok Iversens fetter umiddelbart etterpå 200 av aksjene. De øvrige aksjonærene deltok ikke i refinansieringen. Iversen krevde fradrag for tap på de gamle aksjene som ble innløst, men fikk ikke medhold ved likningen.

Høyesterett bemerket følgende:

"Selskapsskatteloven § 5-2 nr 2 [någjeldende § 10-31]bestemmer at tap ved realisasjon av aksjer kan føres til fradrag i alminnelig inntekt. Avgjørende blir hva som anses som realisasjon. Innløsning av enkelt aksje regnes som realisasjon, jf. § 5-8 nr 2[någjeldende § 10-37 annet ledd].

Spørsmålet er om dette også gjelder når aksjonæren samtidig tegner nye aksjer, som medfører at han opprettholder sin eierposisjon i selskapet”.

Førstvoterende i Høyesterett (med tilslutning av de øvrige dommerne), konkluderer med at:

”Jeg kan ikke se at det i et slikt tilfelle foreligger en reell oppgivelse av den ankende parts posisjon som aksjonær i selskapet. Realiteten i den avtalte refinansieringen som fant sted høsten 1993, var at den ankende part i kraft av sin aksjonærposisjon uten avbrudd opprettholdt sine økonomiske og organisatoriske rettigheter som aksjonær, og for en langt større prosentvis andel av aksjene enn han hadde før refinansieringen ble gjennomført. Det foreligger for ham en helt annen situasjon enn for de øvrige aksjonærene, som har oppgitt sine eierposisjoner i selskapet og fått fradrag for tapet i 1993.

Reelle hensyn taler også for at kontinuitet i eierforholdet må bli avgjørende når en eller flere av de tidligere aksjonærene viderefører sin deltakelse som aksjonær umiddelbart etter nedskrivningen av aksjekapitalen til null og innløsning av de verdiløse gamle aksjene.

... Jeg tilføyer at inngangsverdien av aksjene før nedskrivningen uavkortet vil bli fordelt på de nye aksjer, og derved komme i betraktning ved en eventuell fremtidig realisasjon.”

Høyesterett legger således avgjørende vekt på om det foreligger en reell oppgivelse av aksjonærens eierposisjon, og legger til grunn at aksjonærens eierposisjon er uforandret når han opprettholder ”sine økonomiske og organisatoriske rettigheter som aksjonær”.

I senere rettspraksis er disse synspunktene blitt opprettholdt, jf. bl.a. Rt. 2001 side 170 (Utv. 2001 side 405, Espeland), Kronos Norge Utv. 2001 side 478 og i en dom avsagt 14. juni 2002, (Utv. 2002 side 968, CBK)

I Utv. 2004 side 630 fremhever Finansdepartementet at rettstilstanden på dette området er presisert gjennom rettspraksis. Det henvises både til Kronos-dommen og Troll Salmon-dommen. Departementet bemerker at i begge disse dommer ble innløsningen umiddelbart etterfulgt av en nytegning. Etter departementets oppfatning kan imidlertid ikke dette momentet være avgjørende for spørsmålet om en tilbakebetaling skal følge reglene om realisasjon eller utbytte.

Departementet fremhever at det ”sentrale temaet må være om eierposisjonen i selskapet reelt sett er endret”.

Av uttalelsen følger det videre at ”Når aksjer innløses i et slikt forhold at eierbrøken ikke endres, overføres eiernes verdier til de gjenværende aksjer. Den økonomiske realiteten i en kapitalnedsettelse som gjennomføres på denne måten, tilsvarer i stor grad det man oppnår ved en kapitalnedsettelse ved nedskrivning av aksjenes pålydende. Ved nedskrivning av pålydende skal den del av en tilbakebetaling som overstiger innbetalt aksjekapital og overkurs, behandles som utbytte. Også hensynet til at en eventuell tilbakebetaling etter de to forskjellige fremgangsmåtene beskattes på samme måte, taler for å bruke utbyttereglene på en tilbakebetaling ved innløsning av enkeltaksjer når eierforholdene ikke endres.

I den ovennevnte uttalelse er det også vist til Utv. 1994 side 1420. Finansdepartementet uttaler her:

”Hvis tilbakebetalingen mot innløsning av enkeltaksjer gjennomføres slik at det ikke - eller bare i uvesentlig grad - oppstår forskyvninger i aksjonærsammensetningen, har forholdet klare likhetstrekk med tilbakebetaling som gjennomføres ved nedskrivning av aksjenes pålydende”.

Etter det Skattedirektoratet forstår vil en marginal forskyvning i aksjonærsammensetningen ikke endre aksjonærenes reelle eierposisjon i selskapet.

I Utv. 2006 side 748 viser departementet til at innløsning av enkeltaksje i utgangspunktet er realisasjon. Departementet fremhevet at "Når innløsningen ved kapitalnedsettelse skjer på en slik måte at aksjene innløses forholdsmessig for samtlige aksjonærer og eierandelene derfor er uendret, vil innløsningen ikke medføre realisasjonsbeskatning". Det ble videre presisert at kapitalnedsettelse som skjer ved innløsning av enkeltaksjer i samme forhold vil "ha store likhetstrekk med kapitalnedsettelse ved nedskrivning av aksjenes pålydende. Ved nedskrivning av pålydende skal den del av tilbakebetalingen som overstiger innbetalt kapital og overkurs, behandles som utbytte. En eventuell tilbakebetaling etter de to ulike fremgangsmåtene bør skattlegges på samme måte. Det tilsier at utbyttere reglene kommer til anvendelse ved en tilbakebetaling ved innløsning av enkeltaksjer når eierforholdet ikke endres".

Det ble videre presisert at "når innløsningen ikke skjer forholdsmessig for alle aksjonærene, vil situasjonen ikke ha slike likhetstrekk med nedskrivning av aksjenes pålydende. At enkelte aksjonærer ved en innløsning som ikke er forholdsmessig ikke får redusert sin eierandel, bør ikke være til hinder for at realisasjonsreglene anvendes også for disse aksjonærene. Med andre ord kan det ikke stilles krav om at innløsningen for den enkelte aksjonær må ha medført en utvanning av eierposisjonen".

Den konkrete vurderingen

Spørsmålet Skattedirektoratet skal ta stilling til i det følgende er om Disposisjonen har likhetstrekk med nedskrivelse av aksjenes pålydende, som tilsier at utbyttere reglene kommer til anvendelse når eierforholdene reelt sett ikke endres, eller om det kan hevdes at Disposisjonen medfører at eierposisjonen i selskapet reelt sett endres, slik at kravet til realisasjon er oppfylt.

I utgangspunktet vil innløsning av aksjer som i forelagte sak være realisasjon. Det følger av skatteloven § 10-37 annet ledd (tidligere selskapsskattelov § 5-8 nr. 2) at innløsning av enkeltaksje anses som realisasjon. Ordlyden gir ikke grunnlag for å sondre mellom innløsning av enkeltaksjer hvor aksjonærens eierandel endres og hvor eierandelen ikke endres, det avgjørende er om aksjen innløses.

Skattedirektoratet går så over til å vurdere om det foreligger en reell oppgivelse av eierposisjonen, jf. skatteloven § 9-2.

I denne saken er det forutsatt at aksjonærene B, C og D innbyrdes skal eie like mange aksjer i Selskapet etter at Disposisjonen er gjennomført. Dette er da tenkt løst slik at de ovennevnte aksjonærene innløser like mange aksjer hver. Disposisjonen vil medføre en endret sammensetning av de stemmeberettigede A-aksjene i Selskapet slik at B, C og D reduserer sin

andel av stemmeberettigede A- aksjer fra 16,67 prosent til 0 prosent, mens B øker sin andel av stemmeberettigede A- aksjer fra 16,67 prosent til 25 prosent.

Da A ikke skal løse inn noen aksjer i selskapet vil Disposisjonen medføre at eierposisjonene til hhv. B, C eller D vil bli redusert fra 32,93 prosent til 32,92 prosent - dvs 0,01 prosentpoeng på hver. Innbyrdes vil de innløsende aksjonærene eie en like stor andel aksjer hver etter at Disposisjonen er gjennomført og innbyrdes inneha like store andeler av de økonomiske verdier i selskapet.

A vil ha like mange aksjer før som etter Disposisjonen, A sin eierposisjon i Selskapet øker imidlertid med 0,02 prosentpoeng. I tillegg vil A sin andel av de stemmeberettigede A-aksjene øke som følge av at totalt antall A-aksjer vil bli redusert. A vil som følge av den planlagte Disposisjonen øke sin andel av stemmeberettigede A-aksjer fra 50 til 75 prosent.

Sett under ett vil B, C og D, reelt beholde sin eierposisjon i selskapet. Hver av de innløsende aksjonærene får en endring på 0,01 prosentpoeng og får ikke endret sin eierposisjon i forhold til hverandre. A får endret sin eierposisjon med 0,02 prosentpoeng.

Finansdepartementet har i de ovennevnte uttalelser også presisert at det ikke vil foreligge realisasjon i de tilfeller et selskap kjøper eller innløser aksjer slik at aksjonærenes eierposisjon reelt sett forblir uendret. For at en innløsning av aksjer, som ikke skjer forholdsmessig, skal utløse realisasjonsbeskatning forutsettes det en reell endring av eierposisjon. Det betyr at dersom innløsning av enkeltaksjer bare i uvesentlig grad endrer aksjonærsammensetningen, har forholdet klare likhetstrekk med tilbakebetaling som gjennomføres ved nedskrivning av aksjenes pålydende.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at en så uvesentlig forskyvning, som har opphav i en beregning der målet synes å være at aksjonærene skal opprettholde sin økonomiske stilling i selskapet, ikke kan medføre at aksjene anses realisert da aksjonærenes eierposisjon reelt sett forblir uendret. Skattedirektoratet finner støtte for dette i lovens forarbeider Ot.prp. nr. 35 (1990-1991), gjennom den presisering som har blitt foretatt gjennom rettspraksis, se bl.a. Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1990 s. 477, Troll Salmon) Rt. 2001 s. 170 (Utv. 2001 s. 405 Espeland), Utv. 2001 s. 478 (Kronos Norge) og Finansdepartementets uttalelser.

Når det gjelder de organisatoriske rettighetene blir disse noe endret. Endring av aksjeklasser antas ikke i seg selv å være en realisasjon. I foreliggende sak innløser C og D hver sine 770 A-aksjer. B beholder sine 770 A-aksjer. Totalt sett blir det færre aksjer med stemmerett etter innløsningen enn før innløsningen. Det er uklart om betydningen av dette medfører at man må legge til grunn at aksjonærenes organisatoriske rettigheter er endret på en slik måte at transaksjonen allikevel blir å anse som en realisasjon. I Troll Salmon-saken, Espeland-saken, CBK-saken og Kronos-saken var faktum av en slik art at Høyesterett ikke utdypet betydningen av eventuelle endringer i organisatoriske rettigheter. Skattedirektoratet har i tidligere BFU 57/02 og BFU 03/08 lagt vekt på at endringer av organisatoriske rettigheter ikke kan anses som avgjørende i forhold til realisasjonsbegrepet.

I Troll Salmon-dommen opprettholdt aksjonæren Arve Jordal Iversen sine organisatoriske og økonomiske rettigheter. Det samme var tilfelle i bl.a. Espeland-dommen.

Aarbakke uttaler i Skatt på inntekt, 4. utgave side 72:

”Omplussing av en aksje fra klasse A til klasse B i samme selskap kan ikke regnes som avhendelse, selv om det skjer ombytting av aksjebrev.”

Zimmer uttaler i Lærebok i skatterett, 7. utgave side 265:

”I visse tilfeller må man se det slik at skattyter egentlig har beholdt samme gjenstand, bare i litt endret form. Et eksempel er aksjer som endrer status fra A- til B-aksjer eller omvendt (asl. § 4-1). Dette vil normalt ikke bli ansett som realisasjon av aksjen”.

Uttalelsene fremstår som generelle uten differensiering på hvilke rettigheter som endres ved skifte av aksjeklasse. Skifte av aksjeklasser kan medføre endring av organisatoriske eller økonomiske rettigheter, eller begge deler.

Etter det Skattedirektoratet forstår kan det også virke slik at det i rettspraksis, diverse uttalelser og teori synes å være lagt avgjørende vekt på den økonomiske realiteten. Det vil si at eierposisjonen reelt sett er endret, og ikke det faktum at aksjonærene ved overgang til én klasse, kan få utvidet sine organisatoriske rettigheter, mens aksjonærene i den andre klassen på tilsvarende måte får reduserte organisatoriske rettigheter.

Skattedirektoratet finner ut fra en samlet vurdering, med særlig vekt på lovens forarbeider, rettspraksis og Finansdepartementets uttalelser, at innløsning av enkeltaksjer, slik det er beskrevet i denne saken, ikke vil innebære en reell oppgivelse av posisjonen som aksjonær i selskapet. Disposisjonen anses etter dette ikke som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd.

Skattedirektoratet tok på denne bakgrunn ikke stilling til spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring.

Konklusjon

Basert på innsenders beskrivelse av faktum og de forutsetninger som er tatt vil den skisserte endring av eierforholdet, som gjennomføres ved kapitalnedsettelse og innløsning av enkeltaksjer, ikke anses som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd for B, C og D.

SkN 16-057 Spørsmål om realisasjon av andel i fritidsbolig

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Kort sammendrag: Skattyter ber om en bindende forhåndsuttalelse om den skattemessige behandling i forbindelse med salg av en ideell halvpart av fritidsbolig. Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, konkluderer Skattedirektoratet med at skattyter ved salg av halvparten av fritidsboligen vil få halvparten av gevinsten for den idelle halvdel av eiendommen ervervet i 2007 unntatt fra gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3, fjerde ledd da

eier- og brukstid for denne delen anses å være oppfylt.

BFU 13/2015 fra Skattedirektoratet publisert 17. mars 2016, avgitt 10. desember 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Henvendelsen gjelder en fritidsbolig. I 2007 kjøpte innsender tomt sammen med sin daværende kjæreste og bygde en fritidsbolig på denne. Kjæresteparet eide eiendommen med en ideell halvpart hver. Forholdet tok slutt og innsender overtok den andre ideelle halvparten og har de siste 3 årene stått som 100 % eier av hele eiendommen.

På grunn av den økonomiske byrden ved å eie fritidsboligen alene ønsker innsender å selge halve fritidsboligen. I den forbindelse vil innsender vite om dette kan gjøres skattefritt, jf. skatteloven § 9-3, 4. ledd.

I anmodningen opplyses følgende:

"Snakket med saksbehandler hos dere som bekreftet at jeg kunne selge halve hytte, han trodde muligens at jeg kunne selge hele skattefritt – men jeg har lest noe om 5-års regelen – og slik jeg leser det må jeg eie den andre halvparten i 5 år også før jeg kan selge skattefritt."

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om skattyter ved salg av en ideell halvpart av fritidsbolig kan selge skattefritt, eller om det vil utløse gevinstbeskatning.

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 den skisserte transaksjon ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet legger til grunn at eiendommen fremstår som en fritidsbolig, at skattyter per i dag eier boligen 100 %, har brukt hele fritidsboligen som sin egen i eiertiden samt at hun planlegger å selge en halvpart av fritidsboligen.

Det forutsettes også at det oppstår en gevinst ved salg av halvparten av fritidsboligen.

Rettsstillingen

I utgangspunktet vil gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet være 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. Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig er unntatt fra skatteplikt dersom vilkårene i skatteloven § 9-3 fjerde ledd er oppfylt. Bestemmelsen lyder:

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

Etter bestemmelsens ordlyd er det avgjørende at eiendommen fremstår som en fritidsbolig i skattemessig forstand, og at den faktisk er benyttet av eieren som egen fritidsbolig. Når disse vilkår er oppfylt kan en fritidsbolig selges skattefritt når realisasjon finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidsboligen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført. Dersom betingelsene for skattefrihet ikke er oppfylt, er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig.

Siden skattyter i denne saken har ervervet andelene i fritidsboligen på ulike tidspunkt må en ta stilling til om andelene i eiendommen omfattes av unntaket i skatteloven § 9-3, 4 ledd i forhold til vilkårene for eier- og brukstid.

Eiertid

Skattyter ervervet en ideell andel i 2007 når fritidsboligen ble bygget og overtok den andre ideelle halvdelen i forbindelse med at forholdet til den andre eieren tok slutt for 3 år siden.

Når en ideell andel av bolig, herunder fritidsbolig, er ervervet i flere etapper, regnes eiertiden separat for hvert erverk. Kravet til eiertid er oppfylt for den første ideelle halvdelen som ble anskaffet i 2007, men ikke for den andelen som ble overtatt for 3 år siden.

Brukstid

For at skattyterens andel av fritidsboligen skal kunne selges skattefritt som fritidsbolig er det videre krav at eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene.

Skattedirektoratet legger til grunn opplysningene som står i anmodningen om at en ideell halvdel er eid og brukt i mer enn fem år. Det forutsettes da at bruken gjelder hele eiendommen, men det er bare brukstid i egen eiertid som regnes med.

Med disse forutsetningene vil vilkåret om bruk i minst fem år være oppfylt for den ideelle halvdel av eiendommen som ble anskaffet i 2007, og en eventuell gevinst ved salg av halvparten av denne eierandelen vil være skattefri da kravet til eierens bruk som fritidsbolig i fem av de siste åtte årene vil være oppfylt for denne andelen, jf skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Tilsvarende vil et tap ikke være fradragsberettiget, jf skatteloven § 9-4 første ledd.

Eventuell gevinst ved salg av halvparten av den andelen som ble overtatt for 3 år siden omfattes ikke av skattefritaket og gevinsten vil være skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 annet ledd da kravet til eiertid i skatteloven § 9-3 fjerde ledd ikke kan anses å være oppfylt. Tilsvarende vil et tap være fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Når det gjelder gevinstberegning er lovbestemmelsen i skatteloven § 9-3 fjerde ledd tolket slik at i de tilfellene ulike ideelle eierandeler skal behandles forskjellig i forhold til skatteplikt eller skattefrihet knyttet til reglene om eier- og botid/brukstid, må også salgssummen fordeles

forholdsmessig. Dette gjelder f.eks. hvis eiendommen er ervervet i to omganger med en ideell halvpart hver gang, og hvor skattefritaksreglene for eier- og botid bare får anvendelse for en ideell andel på 50 %. En tilsvarende andel av salgssummen holdes da utenfor skattlegging.

Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap fastsettes ved å sammenholde den andre halvparten av salgssummen med inngangsverdien for den ideelle andelen på 50 % som ikke omfattes av skattefritaksreglene.

Realiseres bare en ideell andel av eiendommen, må vederlaget for denne i et slikt tilfelle også fordeles forholdsmessig dersom ulike ideelle andeler av eiendommen har forskjellige inngangsverdier. Dette gjelder selv om ingen del av gevinsten er skattefri. Størrelsen på gevinst/tap må da beregnes ved at salgssummen for den ideelle andelen fordeles forholdsmessig på de ulike ervervede andelene og deres inngangsverdier.

Dette innebærer for skattyter at i det tilfellet halvparten av fritidsboligen selges vil halvparten av gevinsten for den ideelle halvdel av eiendommen som ble anskaffet i 2007 være skattefri.

Konklusjon

Skattyter vil ved salg av halvparten av fritidsbolig få halvparten av gevinsten for den ideelle halvdel av eiendommen ervervet i 2007 unntatt fra gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3, fjerde ledd da eier- og brukstid for denne delen anses å være oppfylt.

SkN 16-058 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Nederland

Lovstoff: Skatteloven §§ 5-1, 5-20, 5-30

Kort sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om et holdingselskap kunne anses for å være reelt etablert i Nederland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, slik at utbytte mottatt av norsk aksjeselskap (mindretallsaksjonær) ville være omfattet av fritaksmetoden. Skattedirektoratet kom til at holdingselskapet anses som reelt etablert i Nederland og at utbytte mottatt av norsk aksjeselskap omfattes av fritaksmetoden.

BFU 3/2016 fra Skattedirektoratet publisert 3. mars 2016, avgitt 23. februar 2016.

Innsenders fremstilling av faktum

Norsk AS (Selskapet) eier 42 % av aksjene i det nederlandske selskapet Holding. Øvrige aksjonærer i Holding er Utland 1 (42 %), Utland 2 (14 %) og Utland 3 (2 %). Holding er det øverste holdingselskapet i Konsernet. Konsernet ble etablert i XX for over 100 år siden. Konsernet har i dag driftssteder i en rekke land, og sysselsetter omkring 10.000 ansatte. Konsernets eierselskap er siden 2006 Holding, som er et tradisjonelt holdingselskap uten egne ansatte. Virksomheten og forholdet mellom aksjonærene i dette selskapet er regulert av aksjonæravtale fra 2006. Selskapet har ikke inntekter fra annen egen virksomhet ut over eventuelt utbytte og aksjegevinster fra underliggende selskaper i Konsernet. All operasjonell virksomhet i Konsernet utøves således gjennom datterselskapene.

Virksomheten i Holding ivaretas gjennom styrets behandling av løpende saker. Styret møtes jevnlig i Nederland. Etter aksjonæravtalen skal styret ha ansvaret for "overall management and day to day operations of the Business". Styret består av Styremedlem 1 (Norge), Styremedlem 2 (Land 1), Styremedlem 3 (Nederland) og Styremedlem 4 (Nederland). De to siste er oppnevnt av henholdsvis Selskapet og Utland 1. Styremedlem 1 har i liten utstrekning deltatt fysisk i styremøter i Nederland. Han har i hovedsak deltatt på telefon. Styremedlem 2 har deltatt fysisk i større grad.

Etter nåværende eieres oppkjøp av Konsernet i 2006 ble det gjennomført en restrukturering

og forenkling av konsernets selskapsstruktur. Konsernet består av en lang rekke selskaper og datterselskaper, spredt over en rekke jurisdiksjoner, og er et resultat av den globale virksomhet konsernet driver og har drevet gjennom generasjoner. Det øverste operative selskapet i gruppen, som koordinerer den løpende, daglige virksomheten i konsernet er nå Operatørselskapet, et selskap som er skattemessig hjemmehørende i XX. For ordens skyld er det lagt frem en oversikt over selskaper hvor Holding, gjennom Konsernet, har direkte eller indirekte eierinteresser. Det er ingen vesentlig endringer i listen per dags dato.

Forskjellen i beskatning for aksjonærene i Holding, avhengig av om utbyttet kommer via Holding eller direkte fra Konsernet, beror på en tolkning av det enkelte lands internrett, samt skatteavtalene mellom de aktuelle land. Ettersom innsender ikke har kjennskap til interne skatteregler i landene hvor de andre investorene er hjemmehørende har innsender rettet forespørselen til lokale advokatfirmaer. Innsender har således tatt utgangspunkt i svarene derfra.

Utgangspunktet er at det generelt ikke er kildeskatt på utbytter fra selskaper skattemessig hjemmehørende i XX. Nederland har i utgangspunktet en kildeskatt på 15 %, men har i stor grad redusert sats ved skatteavtaler. I skatteavtalen med Norge ilegges ikke kildeskatt dersom mottaker er et selskap som eier mer enn 25 % av utdelende selskaps kapital, mens det samme gjelder mellom Nederland og landet hvor Utland 1 er hjemmehørende, dersom mottaker er et selskap som eier mer enn 10 % av kapitalen. Etter implementeringen av mor-datter direktivet (Council Directive 90/435/EEC) har Nederland nå fritak fra kildeskatt innen EU/EØS dersom man eier mer enn 5 % av det utdelende selskapets kapital.

For Selskapet (42 %) som er hjemmehørende i Norge vil det ikke bli tale om kildeskatt i noen av tilfellene. Forskjellen i norsk skatt ved å motta utbytter fra Nederland eller direkte fra XX er beskrevet i anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Utbytter fra Nederland vil være omfattet av fritaksmetoden såfremt Nederland ikke regnes som et lavskattland eventuelt at Holding må regnes som "reelt etablert". Utbytter fra XX vil i utgangspunktet beskattes med 27 % ettersom man ikke blir omfattet av fritaksmetoden av rene formelle forhold. Her må det imidlertid understrekes to sentrale forhold:

i) XX kan i utgangspunktet ikke regnes som et lavskatteland for Konsernet slik man bedømmer dette etter sktl § 10-63; inntektene fra konsernets virksomhet er gjennomgående skattlagt med en gjennomsnittssats på 22 %. Ettersom XX befinner seg på lavskattlandlisten er det imidlertid lagt til grunn at det skal regnes som et lavskattland. Det er etter innsenders syn av denne grunn man faller utenfor fritaksmetoden og det ville derfor i utgangspunktet påløpt en normal beskatning på 27 % i 2015 og 25 % i 2016. Ettersom norske skattesatser nå er planlagt redusert ned mot 22 % frem mot 2018, jf. skattereformen fremlagt i høst, må det videre antas at lavskattlandlisten vil måtte gjennomgå endringer i nær fremtid.

ii) Selv om utbytter fra XX ikke skulle omfattes av fritaksmetoden pga. ovennevnte forhold, ville det ha vært grunnlag for betydelig kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt av de utenlandske datterselskapene etter skatteloven § 16-30. Ettersom Konsernet består av et betydelig antall selskaper, jf. bilag 1, vil det være en svært omfattende oppgave å beregne hvilken endelig skattesats som kunne blitt aktuell i Norge. Innsender har således ikke gått inn på nærmere beregninger av dette.

For Utland 1 (42 %) som er hjemmehørende i Land 1 vil det ikke bli tale om kildeskatt i noen av tilfellene. Når det gjelder internrettslig beskatning av utbytte har innsender innhentet svar fra et lokalt advokatfirma. Tilbakemeldingen er at det ikke ville vært forskjell i beskatningen om utbyttet kommer fra et selskap i XX eller Nederland. Land 1 har gode ordninger for "participation exemption" og det er noe ulike regler som knyttes opp mot selskapets størrelse, samt hvorvidt det foreligger skatteavtale som inneholder en "non-discrimination provision". Land 1 har skatteavtale med både Nederland og XX som inneholder sistnevnte.

For Utland 2 (14 %) som er lokalisert i Land 2, vil det ut fra opplysninger tilgjengelig på internett samt fra lokal rådgiver bli kildeskatt på utbytter fra Nederland, mens det ikke vil være kildeskatt på utbytter fra XX. Frem til 1. januar 2015 forstår innsender det slik at utbytter fra Nederland ble ilagt kildeskatt med 15 % i Nederland. Det har således vært betydelig større skattekostnad for Utland 2 at selskapet vil motta utbytter fra Holding og ikke direkte fra Konsernet. Når det gjelder internrettslig beskatning av utbytte har innsender mottatt svar fra to lokale advokatfirma. Tilbakemeldingen er at det ikke ville vært forskjell i beskatningen lokalt i Land 2, om utbyttet kommer fra XX eller Nederland.

For Utland 3 (2 %) som også er skattemessig bosatt i Land 1, har innsender ikke innhentet svar fra lokale rådgivere. Det følger imidlertid av skatteavtalen mellom Nederland og Land 1 at det skal betales kildeskatt ved utbytte fra Nederland. Det skal ikke beregnes kildeskatt ved utbytte fra XX. For øvrig antar innsender at det vil være normal utbyttebeskatning for personer uavhengig av hvilket land utbyttet kommer fra.

Selskapets har nederlandsk revisor. Når det gjelder mer administrative og generelle oppgaver som f.eks regnskap, ivaretas dette av X. Selvangivelse forberedes av Y. Z foretar betaling av regninger mv. på vegne av selskapet.

Innsenders fremstilling av jus

Fritaksmetoden gjelder for aksjeinntekter (utbytte og gevinster) fra selskaper innenfor EØS, men dersom selskapet er hjemmehørende i lavskatteland gjelder dette bare der det er såkalt "reelt etablert" og driver reell økonomisk virksomhet, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a). Kravet om reell etablering kom som følge av den såkalte Cadbury Schweppes-dommen (C-196-04), avsagt av EF-domstolen, for å gjøre NOKUS-reglene og fritaksmetoden forenlige med EØS-avtalen.

Ifølge dommen må det kunne aksepteres unntak fra den frie etableringsretten for helt kunstige arrangement uten økonomisk realitet, der etableringen er foretatt med det formål å omgå nasjonal skattelovgivning ("wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable"). I henhold til dommen skal objektive kriterier legges til grunn ved vurderingen av om vilkårene er oppfylt.

Den 18. juni 2009 avsa ECJ-domstolen en dom (C303/07 Aberdeen) angående den frie etableringsretten som skulle få betydning for tolkningen av begrepet "reelt etablert" i skatteloven § 2-38, tredje ledd a. Domstolen presiserer at det bare er rent fiktive arrangement, hvis formål er å omgå en stats skattelovgivning, i vårt tilfelle Norge, som kan begrunne begrensninger i den frie etableringsretten.

Dommen foranlediget uttalelse fra Finansdepartementet av 29. september 2009 (Utv 2009 side 1280):

"Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskap/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (svnbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten."

(Innsenders understrekning)

Utgangspunktet for vurderingen er altså de subjektive motiver for arrangementet, der en "ser hen til" objektive karakteristika. Det er etter innsenders syn to kumulative vilkår som må være oppfylt for at et utenlandsk selskap ikke skal anses reelt etablert etter § 2-38 tredje ledd bokstav a). For det første må det dreie seg om et "kunstig arrangement" (det objektive vilkåret) og for det annet må det kunstige arrangementet være etablert utelukkende eller i all hovedsak for å spare norsk skatt (det subjektive vilkåret). Dette er i tråd med uttalelsen fra departementet ovenfor.

Konkret vurdering

Holding er som nevnt over et, for Selskapet deleid, holdingselskap uten egne ansatte, kontorer eller inventar i Nederland, tilsvarende andre holdingselskaper i Norge og i Nederland, hvorigjennom eierne administrerer sitt aksjonærfellesskap og sine respektive interesser i den underliggende, operative virksomheten.

Det er på det rene at det er en skattemessig fordel for Selskapet at Holding ligger i Nederland. Hadde Konsernet vært eid direkte fra det norske selskapet, ville utbytter blitt beskattet i Norge med normal sats på 27 %. Dette skyldes at XX er utenfor EU/EØS og inntatt på lavskattlandlisten; utbytter fra Konsernet vil således ikke omfattes av fritaksmetoden. Innsender understreker imidlertid at dersom XX ikke hadde stått på lavskattlandlisten ville det ikke vært regnet for et lavskattland, fordi den effektive beskatningen i gruppen gjennomgående har ligget på over 22 %. Selv om skattebesparelsen er en gunstig konsekvens av eierstrukturen, er det imidlertid ikke motivet bak. Som det vil fremgå nedenfor, er eierstrukturen som ble valgt ikke et kunstig eller fiktivt arrangement med skatteomgåelse som motiv.

Holding er etter sin art og funksjon et holdingselskap for eierstyring av operativ virksomhet i underliggende datterselskaper. Når man skal avgjøre om Holding er et «kunstig arrangement egnet til å omgå den normalt betalbare nasjonale skatt», må begrunnelsen finnes i de subjektive forhold som lå til grunn for etableringen av selskapet:

Holding ble etablert i 2006 som et felles instrument for dagens eiere for å gjennomføre et oppkjøp av Konsernet. Eierne er selv lokalisert i forskjellige jurisdiksjoner. I slike prosesser er det vanlig å etablere et felles oppkjøpsselskap som står som kjøper og låntaker, både for å få etablert korrekt pantestikkerhet i aksjene i målselskapet og øvrige aktiva som kjøpes ift. långivende bank, og for å få et egnet instrument for eierstyring av den underliggende virksomheten. Det vil også gi investorene bedre kontrollmuligheter av blant annet betalingsstrømmer. Det ville ikke vært mulig å gjøre oppkjøpet uten etableringen av et slikt oppkjøpsselskap; det var og er et isolert poeng for eierne at man skulle drifte og eie virksomheten gjennom et samlet eierskap blant annet for å sikre finansiering. Selskapet har i dag en gjeld på omlag 213 MNOK.

Det var sentralt for etableringen/lokaliseringen av oppkjøpsselskapet å finne en jurisdiksjon

som var kjent og akseptabel for alle parter. Hensett til eiernes egen lokalisering, skulle dette være i Europa, men i et tredjeland som ikke hadde noen tilknytning til noen av eierne og som derved ikke ville favorisere noen av dem. På den tiden var det i tillegg til Land 1, Norge og Land 2 også en part fra Land 3 inne på eiersiden i selskapet, som nylig er kjøpt ut av de øvrige parter. Det ble besluttet at oppkjøpsselskapet/holdingselskapet skulle ligge i Nederland. Hadde det vært nederlandske aktører involvert på aksjonærsiden ville dette være utelukket.

Nederland pekte seg ut som et hensiktsmessig kompromiss mellom partene som sete for holdingselskapet av følgende hovedgrunner:

- Behovet for et kjent og veletablert rettssystem med høy grad av investorsikkerhet var sentralt i vurderingene, samt ønske om et stabilt og forutsigbart skatteregime. Nederland er med sine regler om participation exemption et av de eldste og mest stabile skatteregimene for

- holdingselskaper i Europa.
- Nederland hadde nødvendig geografisk nærhet og gode flyforbindelser for eierne.
- Aksjonæravtalen er inngått under nederlandsk rett, som ikke anses å favorisere noen parts rettstilknytning og rettstradisjon, men er en for alle parter nøytral jurisdiksjon.
- Etableringen i Nederland var en beslutning som lå under en samlet generalforsamling. Selskapet hadde ikke og har fortsatt ikke kontrollerende innflytelse over lokaliseringen i så måte.
- Selskapets organisering med et styre som foretar de nødvendige beslutningene og ingen ansatt administrasjon er i tråd med det som er vanlig både for norske og nederlandske holdingselskaper.
- Selskapets økonomiske aktiviteter foregår på en stabil og vedvarende måte gjennom styrets arbeid i Nederland.

Det fremgår av praksis at senere utvikling i selskapet også er relevant i forhold til å avgjøre om det foreligger et skattemotiv. Når det gjelder opprettholdelsen av Holding som holdingselskap er dette begrunnet i samme forhold som nevnt ovenfor. Det er styret i Holding som utøver kontrollen i Konsernet, og det er ønskelig for eierne å beholde denne kontrollen samlet i et land hvor ikke aksjonærene selv er hjemmehørende. Eiernes oppkjøp av Konsernet er finansiert gjennom opptak av lån i Holding og oppfølging av låneengasjementet koordineres og administreres av Holding. Holding er under partenes felles eierselskap av norske, Land 1 og Land 2 sine interesser og den enkelte eier kan ikke foreta endringer av dette på egenhånd. For Holding gjelder således fortsatt de samme vurderinger som ble gjort på etableringstidspunktet.

Når det gjelder Operatørselskapet og Konsernet, foregår selve virksomheten i de underliggende selskaper i nær 30 land, avhengig av kunders lokalisering og behov. Hovedkontor for den operative virksomheten og største delen av aktiviteten og omsetningen ligger til XX. Om virksomheten og dens lokalisering kommenterer innsender følgende:

Det er ikke skattemessige motiver som gjør at Konsernet er etablert med den administrative ledelsen i XX. Konsernet ble opprinnelig etablert i YY, og flyttet senere til XX hvor virksomheten har vært lokalisert i over hundre år. At Konsernet fortsatt er lokalisert der skyldes utelukkende den unike posisjonen XX har innen sin bransje. Virksomheten i Konsernet er ikke av en type som egner seg særskilt for skatteplanlegging. Bransjen er arbeidskraftintensiv og er generelt ikke omfattet av tilsvarende skatteincentiver på selskapsnivå som man finner innenfor andre bransjer.

De underliggende selskapene og virksomhetene i Konsernet som ligger utenfor XX er hovedsakelig i land som normalt anses som høyskatteland. En tidligere undersøkelse innsender har gjort viser at det generelle (effektive) skattenivået i hele gruppen lå på ca 22-23 %. En gjennomgang av regnskapstall for gruppen for 2012-2014 tyder på at det fremdeles er tilfelle. Per september 2014 var effektiv skattesats for gruppen funnet å være omlag 22 %. Det er også et argument at dersom de operative selskapene hadde vært eid direkte fra et norsk holdingselskap, så ville trolig Selskapet kunne krevet kreditfradrag i utbytteskatten for skatt betalt i utlandet etter skatteloven §16-30.

I så fall ville et utbytte ikke utløst noen skatteplikt av betydning i Norge, noe som igjen gjør at strukturen neppe kan sies å ha bakgrunn i et motiv om å spare norsk skatt.

Etter innsenders syn taler disse forholdene samlet sett for at Holding skal anses reelt etablert i Nederland. Selv om det foreligger en skattemessig fordel ved strukturen kan ikke dette regnes for å utgjøre et motiv for etableringen eller opprettholdelsen. Det er videre ikke et kunstig arrangement.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om utbytte fra Holding til Selskapet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

Forutsetninger og avgrensninger

Etter skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a, omfatter fritaksmetoden inntekter fra aksjeselskap, jf. første ledd a-c, jf. skatteloven § 2-2, og «tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet». Det legges til grunn at Holding er et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet.

Det følger videre av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, at inntekter på eierandeler i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS bare er omfattet av fritaksmetoden såfremt selskapet er «*reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS landet*».

Skattedirektoratet legger til grunn innsenders opplysninger om at Nederland ikke er et lavskatteland, og at fritaksmetoden av den grunn vil komme til anvendelse. Det ønskes imidlertid å få Skattedirektoratets vurdering og bekreftelse på at Holding må anses reelt etablert i Nederland.

Skattedirektoratet legger videre til grunn innsenders opplysning om at skattyter ikke hadde eierkontroll ved etableringen av Holding, samt innsenders opplysninger om at dersom utbytte ikke er omfattet av fritaksmetoden ville det vært grunnlag for kreditfradrag etter skatteloven § 16-30.

Innsender opplyser at skattenivået i hele Konsernet i 2014 lå på omkring 22 %, og dette legges til grunn i det følgende.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?

Fritaksmetodens anvendelsesområde er begrenset i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a:

Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

1. *Inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i §10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt,*

Kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet ble inntatt i skatteloven § 2-38 i 2008. Bakgrunnen var avgjørelse i Cadbury-Schweppessaken (C 196/04) fra EF-domstolen.

I Cadbury-Schweppessaken premiss 75 uttaler retten:

«In the light of preceding considerations, the answer to the question referred must be that Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a CFC in another Member State, where those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that CFC is actually established in The host Member State and carries on genuine economic activities there.»

Som det fremgår ovenfor, godtok domstolen at den frie etableringsretten innenfor EØS-området, som innebærer at grenseoverskridende situasjoner skal behandles likt som en sammenlignbar rent intern situasjon, begrenses dersom skattyter etablerer et fullstendig kunstig arrangement med mål om å spare skatt. Da kravet ble inntatt i skatteloven uttalte Finansdepartementet i Ot.prp. nr 1 (2007-2008) under pkt. 14.4.2, følgende om formålet bak kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet:

«Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS-staten tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfeller. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten.»

Innføringen av kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet er en restriksjon av etableringsretten innenfor EØS-området. Som Finansdepartementet uttaler under punkt 14.3 i Ot.prp. nr 1 (2007-2008) med referanse til Cadbury Schweppes dommen, kan restriksjoner i noen tilfeller være berettiget:

«Domstolen påpekte imidlertid at en restriksjon av etableringsretten kan være berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer med formål å omgå den nasjonale lovgivning. EF-domstolen presiserte at det i denne vurderingen særlig måtte legges vekt på etableringsrettens formål, som er å gi en statsborger i en EU-stat mulighet til å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat på en stabil og vedvarende måte. Fra dette formålet utledet domstolen at et datterselskap må være reelt etablert i vertsstaten og utøve reell økonomisk virksomhet der, for at det skal foreligge en etablering som er beskyttet av reglene om etableringsretten.

Uttalelsen fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr 1 (2007-2008) bekrefter igjen at etableringsretten innenfor EØS-området står sterkt, og at restriksjonen kun er berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer.

Om den konkrete vurdering i tilknytning til kravet som stilles i relasjon til fritaksmetoden uttaler departementet videre under punkt 14.4.2:

«Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelig kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.»

Som det fremgår av sitatet ovenfor må det gjøres en konkret vurdering av om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i etableringsstaten. Hvilke momenter som er relevante i den konkrete vurderingen er utdypet ytterligere i Finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009:

«Formålet med å avgrense anvendelsesområde til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelig objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten. Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng. Etter departementets syn vil disse momentenes relevans og vekt kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes.»

Av dette kan utledes at til tross for at etableringen er gunstig skattemessig, kan etableringen likevel være reell dersom objektive omstendigheter støtter andre forretningsmessige grunner for etableringen. Hva som skal kreves av synbare, objektive omstendigheter vil nødvendigvis også måtte variere ut fra hvilken virksomhet selskapet driver.

I foreliggende tilfelle skal det vurderes hvorvidt et holdingselskap i Nederland er reelt etablert. I Meld. St. 11 (2010-2011) kommenterer Finansdepartementet under punkt 9.8.2 realitetskravet i tilknytning til holdingselskaper:

«Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektive konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot

å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper. Hvis det på den annen side synes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene.»

Dette innebærer, etter Skattedirektoratets forståelse, at ved vurderingen av hvorvidt holdingselskaper er reelt etablert vil det ofte være nødvendig å foreta en mer utdypende vurdering av motivet bak etableringen for å fastslå om det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak etableringen. Dette på bakgrunn av at holdingselskaper ofte kan ha færre, synbare objektive omstendigheter å vurdere ved en reelt etablert-vurdering. Av sitatet ovenfor fremgår også at om det ikke oppnås noen skattefordel ved etableringen, vil det ikke kunne karakteriseres som et kunstig arrangement etablert for å omgå skattereglene.

Holdingselskapet som skal vurderes i dette tilfellet har spredt eierstruktur, og det er således ikke en norsk investor alene som står bak etableringen i Nederland. Slik Skattedirektoratet forstår ovenstående kilder er ikke foreliggende tilfelle med slik spredt eierstruktur omtalt særskilt. Øyvind Hovland kommenterer tilfellet kort i Skatterett 4/2012. Utdrag fra hans artikkel hitsettes da det anses å være av interesse i tilknytning til denne aktuelle saken:

«Det er mer tvilsomt hvordan hensynet til å forhindre rent kunstige arrangementer og proporsjonalitetsvurderingen skal anvendes i forhold til en norsk selskapsinvestor som f. eks kun eier 1 % i et EØS-selskap, siden en slik investor ikke har mulighet til å påvirke beslutningene til et slikt selskap. Men det må i praksis antas at EØS-selskap med spredt eierstruktur sjelden vil drive den type skatteomgåelse som er omfattet av hensynet til å forhindre rent kunstige arrangementer.»

På bakgrunn av de gjennomgåtte rettskilder legger Skattedirektoratet til grunn som utgangspunkt for vurderingen at dersom etableringen gir en skattemessig fordel, må det vurderes om etableringen var klart skattemessig motivert. Dersom etableringen var klart skattemessig motivert, må det dernest vurderes om etableringen likevel er reell fordi selskapet driver reell økonomisk aktivitet i etableringsstaten.

Vurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt i dette tilfellet

Slik det fremgår ovenfor vil det først være nødvendig å fastslå hvorvidt etableringen gir en skattemessig fordel.

Innsender opplyser at det for selskapet er en skattemessig fordel at Holding ligger i Nederland. Blant annet ville utbytter fra XX til Norge blitt beskattet med 25 % (fra og med 2016) fordi XX er på lavskattelandlisten. I denne sammenheng er det imidlertid relevant at Selskapet i så tilfelle kan ha rett på kredit for skatt betalt av datter - og datterdatterselskaper i XX, jf. skatteloven § 16-30. Innsender har ikke beregnet hvor mye kreditfradrag i Norge ville utgjøre, men anslår at det ville ha vært grunnlag for betydelig kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i XX.

Da Holding har spredt eierstruktur, anser Skattedirektoratet det i dette tilfellet som relevant å se hen til hvorvidt de andre eierne også oppnår en skattemessig fordel ved etableringen. For Utland 1 lokalisert i Land 1 er det etter innsenders opplysninger ingen forskjell i beskatningen (lokal beskatning og kildeskatt) om utbytte kommer fra Nederland eller XX. For eier lokalisert i Land 2 (Utland 2) er det ikke kildeskatt på utbytte fra XX. Inntil 1. januar 2015 ble utbytter fra Nederland ilagt kildeskatt med 15 %. Basert på innsenders opplysninger legger Skattedirektoratet til grunn at det etter januar 2015 var 8,3 % kildeskatt, men dette fremstår ikke som helt klart. Innsender opplyser at situasjonen i 2016 er uavklart. Lokal beskatning av utbytte er likt, dvs. ingen skatt, ved utbytte mottatt fra både XX og Nederland. For Utland 3, som også er skattemessig bosatt i Land 1, forstår Skattedirektoratet det slik at det betales kildeskatt ved utbytte fra Nederland, men at det ikke skal beregnes kildeskatt ved utbytte fra XX. For øvrig er det antatt at det vil være normal utbyttebeskatning for personer uavhengig av hvilket land utbyttet kommer fra.

På bakgrunn av dette vil det, slik Skattedirektoratet forstår innsenders redegjørelse om beskatning av eierne, kun være Selskapet som har en skattemessig fordel av etableringen i Nederland. For majoriteten av investorene vil etablering i Nederland ha nøytral eller negativ skatteeffekt sammenlignet med en direkteinvestering i XX. Det samlede skattetrykket for investorene vil etter Skattedirektoratets syn, ha betydning ved helhetsvurderingen av motivet bak etableringen i foreliggende tilfelle.

Som en følge av at Selskapet oppnår en skattemessig fordel med etableringen av Holding i Nederland, må det vurderes om det synes klart at skatteomgåelse var motivet bak etableringen av holdingselskapet i Nederland. Etter Skattedirektoratets vurdering vil det i foreliggende tilfelle være nødvendig å se hen til de hensyn investorene samlet la til grunn ved etableringen av Holding i 2006 for å avgjøre om skatteomgåelse klart var motivet, da selskapet ikke alene hadde selskapsrettslig kontroll over Holding.

Da Holding ble etablert i 2006 var det også en annen eier inne som senere har blitt kjøpt ut. Innsender opplyser at bakgrunnen for at valget falt på Nederland da Holding skulle etableres var at eierne ønsket å legge dette i en uavhengig jurisdiksjon. Om det hadde vært nederlandske aksjonærer inne i bildet ville det vært uaktuelt å etablere Holding i Nederland. Etableringen i Nederland ble besluttet av en samlet generalforsamling, og Selskapet hadde ikke kontrollerende innflytelse over lokaliseringen.

I denne sammenheng er det også relevant å trekke frem innsenders opplysninger knyttet til selve beslutningen om å etablere et holdingselskap. Det er slik Skattedirektoratet forstår det vanlig i oppkjøpsprosesser å etablere et felles holdingselskap som står som kjøper og låntaker. Dette vil også kunne være et krav fra långiver for å få i stand finansieringen. Det var og er fremdeles et poeng for eierne at man skulle drifte og eie virksomheten gjennom et samlet eierskap blant annet for å sikre finansiering.

Av fremlagt aksjonæravtale fremgår det at det ikke skulle tas ut utbytte fra Holding før gjeld var nedbetalt. Det er 10 år siden Holding ble etablert for å gjennomføre oppkjøpet, og dette må etter Skattedirektoratets vurdering ha betydning ved vurderingen av om det var forretningsmessig eller skattemessig motiv bak etableringen i Nederland.

Etableringen av Holding i Nederland med eiere lokalisert flere steder i og utenfor Europa for å gjennomføre et oppkjøp synes, slik Skattedirektoratet vurderer foreliggende tilfelle, hovedsaklig begrunnet i andre hensyn enn rent skattemessige forhold. Det er kun den norske eieren, som ikke har kontrollerende innflytelse over lokaliseringen, som har en skattemessig fordel av etableringen i Nederland. For eieren lokalisert i Land 2 var det ved etableringen i 2006 en ulempe å investere via Holding i Nederland fordi utbytte derfra ble ilagt kildeskatt, mot ingen kildeskatt fra XX. Skattemessige forhold, herunder besparelser for Selskapet, fremstår derfor ikke, basert på det faktum som er presentert for Skattedirektoratet, som det hovedsaklige hensynet bak beslutningen om å etablere Holding i Nederland. At en slik etablering gir skattemessige fordeler for Selskapet er ikke tilstrekkelig til å begrense etableringsretten innenfor EØS området, og er ikke i seg selv nok til å påvise at etableringen var skattemessig motivert i denne konkrete saken.

Skattedirektoratet er etter en konkret vurdering kommet til at etableringen av Holding i Nederland ikke er skattemessig motivert. Det er derfor ikke nødvendig å vurdere om Holding driver reell økonomisk aktivitet i Nederland.

Konklusjon

Holding anses som reelt etablert i Nederland, og utbytte mottatt av Selskapet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a.

Forskriftsendringer

SkN 16-059 Endring i forskrift for verdsetting av skog

Forskrift om endring i forskrift for verdsetting av skog

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 4. mars 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 3, jf. delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

I

I forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog gjøres følgende endringer:

§ 2 skal lyde:

§ 2. Hvem har rapporteringsplikt etter denne forskrift

Alle som eier økonomisk drivbar skog med tilvekst ut over det som er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, skal fastsette formuesverdien i skjemaet RF-1016, «Formue av skogeiendom», fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 3 skal lyde:

§ 3. Verdsetting

Fastsetting av formuesverdien på skogeiendommer skal skje ved å kapitalisere en soneberegnet nettoverdi av den årlige nyttbare tilveksten.

Nettoverdien per kubikkmeter tilvekst fremkommer ved at det fra gjennomsnittspriser som nevnt i § 5, gjøres fradrag for kostnader som nevnt i § 6.

§ 4 skal lyde:

§ 4. Årlig nyttbar tilvekst

Skogeiendommens årlig nyttbare tilvekst fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal, fordelt på 4 bonitetsklasser, med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse.

Skogeieren skal oppgi størrelsen på det økonomisk drivbare skogarealet på sin eiendom, og hvordan dette fordeler seg på de fire bonitetsklassene, Super (H 23-26), Høy (H 17-20), Middels (H 11-14) og Lav (H 6-8).

Tilvekstratene for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

Svært høy 0,7 m³ per daa

Høy 0,4 m³ per daa

Middels 0,25 m³ per daa

Lav 0,08 m³ per daa.

§ 11 skal lyde:

§ 11. Manglende eller ufullstendig rapportering

Unnlater skogeieren å levere skjemaet RF-1016 «Formue av skogeiendom», eller det oppgis uriktige tall, vil skogeiendommens formuesverdi bli fastsatt ved skjønn. Ved skjønnet kan skattekontoret innhente veiledende grunnlagsmateriale fra den lokale skogforvaltning.

II

Endringene trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2016.

SkN 16-060 Endring i forskrift om tredjeparts opplysningsplikt

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 29. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-3.

I

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:

§ 5-3-31 (1) g) skal lyde:

g) kredittkortutstedere som omfattes av § 5-3-30 utelukkende fordi de holder konti nevnt i § 5-3-33 første ledd bokstav f.

§ 5-3-45 (1) c) skal lyde:

c) innen 31. desember 2017 når kontohaver er enhet.

§ 5-3-60 (2) a) 4. skal lyde:

4. fast instruks om overføring av midler fra en konto som ikke er en innskuddskonto til en utenlandsk konto,

§ 5-3-60 (2) b) 3. skal lyde:

3. fast instruks om overføring av midler fra en innskuddskonto til en amerikansk konto, eller

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SkN 16-061 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsett av Skattedirektoratet 1. mars 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 tredje ledd og § 5-8 tredje ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 5-8-11 nytt sjette ledd skal lyde:

Ved privat bruk av arbeidsgivers varebil eller lastebil som omfattes av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd, beregnes trekkgrunnlaget for privat kjøring i henhold til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd første og annet punktum (sjablongmetoden). Dersom vilkårene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd tredje til syvende punktum (individuell verdsettelse) er oppfylt, kan trekkgrunnlaget alternativt fastsettes etter denne metoden.

II

Endringen under I trer i kraft straks.