



Skattenytt 4/2016

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



Jan Syversen,
dr. juris Advokat (H),
Syversen Law

Innholdsfortegnelse

LAGMANNNSRETTSDOMMER	1
SkN 16-062 Fradrag for tap på fordring	1
SkN 16-063 Skatteplikten for gevinst fra pengespill	13
SkN 16-064 Ansvar for manglende skattetrekk	22
SkN 16-065 Ligning etter uttreden av rederiskatteordningen	33
TINGRETTSDOMMER	46
SkN 16-066 Fradrag for investeringskostnader	46
SkN 16-067 Fradragsrett for tapsbringende leiekontrakter	64
SkN 16-068 Bosted etter skatteavtale	75
SkN 16-069 Tilleggsskatt - avgjørelse innen «rimelig tid»	90
SkN 16-070 Fradragsretten for bonuskostnader i datterselskap	99
SkN 16-071 Avskjæring av fremførbart underskudd	116
UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN	131
SkN 16-072 Nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt	131
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	138
SkN 16-073 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 14. desember 2015 Odfjell Rig Ltd	138
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	142
SkN 16-074 Spørsmål om irsk aksjefond er objekt under fritaksmetoden	142
FORSKRIFTSENDRINGER	154
SkN 16-075 Endring i FSFIN § 5-15-6	154

Lagmannsrettsdommer

SkN 16-062 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 24. april 2016, sak nr.: LB-2015-109510

Dommere: Lagdommer Håvard Holm, lagdommer Thore Rønning, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Fredrikstad tingrett TFRED-2014-182939 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-109510 (15-109510ASD-BORG/01).

Parter: Thingaard AS (advokat Camillo Mordt) mot Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Anke til Høyesterett fremmet til behandling.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for tap på fordring på 7,36 millioner kroner. Et aksjeselskap ga et ansvarlig lån i forbindelse med virksomhet i selskap det hadde eierandeler i. Lånet måtte innfris, og spørsmålet var om tapet var lidt i virksomhet, slik at det var fradragsrett etter skatteloven § 6-2. Lagmannsrettens flertall kom til at selskapet hadde drevet investeringsvirksomhet, og at tapet hadde tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak i skatteklagenemnda for så vidt gjelder retten til fradrag i skattepliktig inntekt for tap på fordring.

Terje Haglund har siden begynnelsen av 1990-tallet drevet virksomhet gjennom personlig firma. Virksomheten har bestått i oppkjøp av bedrifter, hvor Haglund så muligheter for forbedret drift og potensiale for gevinst. Han gjennomførte tiltak som nedbemanning, refinansiering og omstrukturering av selskapene.

I januar 2000 stiftet Haglund selskapet Thingaard AS (Thingaard). Selskapets vedtektsfestede formål var å drive med konsulenttjenester i inn- og utland, investeringer i andre selskaper, samt kjøp, salg og drift av fast eiendom. Haglund er eneaksjonær, styreleder, daglig leder og eneste ansatte i selskapet. Ved opprettelsen ble alle Haglunds aktiva i form av eierandeler i andre selskaper, solgt til Thingaard.

Haglund fikk interesse for papirprodusenten Peterson AS. Selskapet inngikk i et konsern, som etter det opplyste hadde 1 600 ansatte og en omsetning på 3 milliarder kroner. Petterson-gruppen hadde fabrikker flere steder i Norge og i utlandet, blant annet i Moss og Sarpsborg. Idet selskapet var for stort til at Thingaard kunne overta dette alene, inngikk Thingaard et samarbeid med Hellevad AS, Roar Paulsrud AS, Birkelunden investeringsselskap, Roar Steen Edvardsen entreprenørforretning og Borg Havn utvikling. Sammen stiftet disse Risløkka AS, med formål å kjøpe Petterson-gruppen. Thingaard eide 19,6 % av aksjene i Risløkka AS. Risløkka AS eide 66 % av aksjene i Startup 91 AS. I 2006 kjøpte Startup 91 AS 100 % av aksjene i Peterson AS,

Peterson Emballasje AS og Peterson Linebord AS. Kjøpesummen for aksjene er opplyst å være 250 millioner kroner.

Aksjekapitalen i Risløkka AS var ca 13 millioner kroner, og i Startup 91 AS ca 20 millioner kroner. Kjøpet av Peterson-gruppen krevde ytterligere kapital, og aksjonærene ga Risløkka AS et ansvarlig lån. Thingaards andel av lånet var 7 360 000 kroner. I henhold til gjeldsbrev datert 6. april 2006 skulle lånet forrentes med NIBOR med tillegg av en margin på 1,5 %. I aksjonæravtale mellom alle aksjonærene i Risløkka AS heter det i punkt 7 at ansvarlig lån til selskapet ikke forrentes, med mindre en aksjonær frivillig gir større lån enn vedkommendes forholdsmessige del ut fra aksjesits. Det heter videre at tilbakebetaling av lån til aksjonærene «skal skje så snart dette er økonomisk forsvarlig og krever enstemmig styrevedtak».

Etter overtakelsen kjøpte Peterson-gruppen flere fabrikker i Finland, Sverige og Danmark. Virksomheten gikk godt inntil finanskrisen i 2008. Etter dette fikk gruppen problemer, og i 2012 ble fabrikken i Moss nedlagt.

Etter finanskrisen i 2008 ble verdien av Peterson-gruppen betydelig redusert. Som følge av dette ble Thingaards ansvarlige lån til Risløkka AS regnskapsmessig nedskrevet som tapt i 2008. I 2009 ble aksjekapitalen i Peterson-gruppen nedskrevet til tilnærmet null, og nye eiere kom inn. Det er enighet om at fordringen mot Risløkka AS var endelig tapt i skattemessig forstand i 2009.

Thingaard leverte ikke selvangivelse for inntektsåret 2009. Selskapets ligning for dette året ble dermed fastsatt ved skjønn, og det ble ilagt tilleggsskatt. Selvangivelse for 2009 ble mottatt av skattekontoret 16. februar 2011, og denne ble formelt ansett som klage over skjønnslikningen. I selvangivelsen ble det krevd fradrag i inntekt for tapet av fordringen mot Risløkka AS. Skattekontoret traff 13. september 2012 vedtak i endringssak, hvorefter tapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget.

Thingaard påklaget vedtaket 30. november 2012, men likningen ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak 6. mai 2014. Nemnda sluttet seg enstemmig til skattekontorets innstilling. I vedtaket konkluderes med at den kapitalforvaltning Thingaard hadde utøvd gjennom investeringer i aksjer og utlån til tilknyttede selskaper, måtte anses som passiv kapitalforvaltning og ikke som virksomhet i henhold til fradragsregelen i skatteloven § 6-2 andre ledd.

Under forutsetning av at Thingaard drev virksomhet, kom nemnda til at det uansett ikke var en slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten, som loven krever. Under henvisning til rettspraksis, heter det i vedtaket om dette:

Skattekontoret kan ikke se at skattyter har påvist eller sannsynliggjort hvilke forretningsmessige fordeler fordringen skulle gi Thingaard AS, ut over ønsket om kapitalavkastning fra oppkjøp av en eksisterende virksomhet. Det må forlanges påvist at investeringen hadde som formål å gi skattyters investeringsaktiviteter *«driftsmessige fordeler eller økt omsetning av betydning hensett til investeringens størrelse»* jf. avsnitt 61 i Høyesteretts dom i Rt-2008-145 (Norsk Struts).

Hvorvidt man velger å vektlegge at formålet med investeringen var i samarbeid med andre aksjonærer å overta kontrollen over en eksisterende virksomhet eller å oppnå størst mulig avkastning på den investerte kapital kan i og for seg fremstå som en smakssak.

Som det burde fremgå av ovenstående oppsummering av Høyesteretts praksis rundt tilknytningsvilkåret er ingen av disse motivene av et slag som skaper den nødvendige tilknytning mellom skattyters virksomhet og den aktivitet det er investert i.

Skattekontoret finner dette tilstrekkelig til å konstatere at tilknytningsvilkåret ikke er dokumentert eller sannsynliggjort.

Thinggaard reiste deretter sak mot staten v/Skatt øst for Fredrikstad tingrett, med påstand om at ligningen for 2009 oppheves og at det ved ny ligning legges til grunn et tap på 7 360 000 kroner.

Tingretten avsa 11. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Thinggaard AS dømmes til å betale saksomkostninger med 172 187,50 - etthundreogsyttitusenetthundreogåttisju 50/100- kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.

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

Thinggaard har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 26. og 29. februar 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Thinggaard AS, har i hovedtrekk anført:

Tapet på fordringen er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2 andre ledd. Så vel kravet om virksomhet i selskapet, som tilknytningen mellom virksomheten og tapet, er oppfylt. Tapet er dessuten endelig, hvilket for øvrig er uomstridt.

Thinggaard har drevet virksomhet gjennom aktiv forvaltning av sine eierinteresser i underliggende selskaper, med sikte på å videreutvikle selskapets investeringer og øke verdien av disse. Lån til underliggende selskaper har vært en del av virksomheten. Fra 2005 har virksomheten i det alt vesentlige vært knyttet til oppkjøp og videreutvikling av Peterson-gruppen. Denne virksomheten har hatt et omfang som går langt utover det som må karakteriseres som passiv kapitalforvaltning eller alminnelige eierbeføyelser. Aktiviteten er drevet for Thinggaards regning og risiko.

Det aktuelle lånet ble gitt for å gjennomføre oppkjøpet av Peterson. Terje Haglund har gjennom Thinggaard hatt den overordnede styringen av investeringen. Dette medfører at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen, virksomheten og tapet, til at det foreligger fradragsrett.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Thingaard as for 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn tap stort kr 7.360.000.
2. Staten v/Skatt Øst erstatter Thingaard as sine saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten v/Skatt Øst, har i hovedtrekk anført:

Tingrettens dom er riktig i resultatet, og i det alt vesentlige i begrunnelsen. Det er to sentrale grunner til at tapet på fordringen ikke er fradragsberettiget.

For det første drev Thingaard ikke investeringsvirksomhet, men konsulentvirksomhet. Den ledelsesaktivitet som ble utført av Terje Haglund i Peterson AS og datterselskapene, ble ikke drevet for Thingaards regning og risiko. Haglunds innsats i Peterson skjedde i formelle roller i selskapet, dels som styremedlem og dels som innleid konsulent. Aktiviteten skal da ikke tilordnes Thingaard. Thingaard skal kun tilordnes konsulentinntekter som ledd i selskapets vedtektsfestede formål; å drive konsulentvirksomhet.

For det andre anføres at det uansett ikke foreligger noen særlig og nær tilknytning mellom Thingaards utlån til Risløkka AS, og konsulentvirksomheten - eventuelt investeringsvirksomheten - i Thingaard. Risløkka fremstår som et tomt holdingselskap og Thingaard har ikke utøvd noen aktivitet i Risløkka.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

Det har for lagmannsretten vært noe ny bevisførsel vedrørende omfanget og arten av Haglunds aktivitet knyttet til Peterson-gruppen. For øvrig står saken så vel faktisk som rettslig i samme stilling som for tingretten.

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd, som knytter fradraget til kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Loven § 6-2 andre ledd inneholder en spesialregel om fradragsrett for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Tap på utestående fordring utenfor virksomhet er ikke fradragsberettiget, jf skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr 1, jf § 9-4 første ledd.

Skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum lyder:

Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.

Det oppstilles tre kumulative vilkår for rett til fradrag i skattepliktig inntekt for tap på fordring. For det første kreves at det foreligger virksomhet, dernest at det foreligger tilstrekkelig

tilknytning mellom virksomheten og fordringen, og til sist at tapet må anses endelig konstatert, jf bl.a. Rt-2015-628 (Solér-dommen) avsnitt 25. Som det fremgår ovenfor, er partene enige om at fordringen gikk endelig tapt i skattemessig forstand i 2009.

Det gjenstår dermed å vurdere om de to øvrige vilkår for fradragsrett er oppfylt, og lagmannsretten ser først på om Thingaard drev virksomhet i skattelovens forstand, og i tilfelle hvilken type virksomhet. Dersom dette vilkår er oppfylt, vil retten ta stilling til om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og fordringen.

Spørsmålet om Thingaard drev virksomhet

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av hva som skal anses som virksomhet. Hvorvidt den aktuelle aktiviteten er å anse som virksomhet i lovens forstand, må avgjøres ut fra en skjønnsmessig vurdering. Om dette uttales i Solér-dommen avsnitt 27:

Som nevnt i Rt-2013-421 Tronviken avsnitt 31, inneholder skatteloven ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 48. Skjønnsmomentene er angitt samme sted i proposisjonen. Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Etter en omfattende gjennomgang av rettspraksis, uttales i avsnitt 33 og 34:

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. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».

Som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget. Slik jeg forstår Kahrs-dommen og Asdahl-dommen, kan det imidlertid tenkes unntak. Ved den konkrete vurderingen må alle typer aktivitet tas i betraktning, se Lignings-ABC 2014/15 side 1569. 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. Jeg kan på denne bakgrunn ikke være enig med staten i at rettspraksis utelukker fradragsrett etter § 6-2 for en aksjonær som utøver stor aktivitet til beste for selskapet.

I avsnitt 43 konkluderer førstvoterende slik:

Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering *kan* anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. 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.

Solér-dommen og de fleste andre sentrale dommer på området, gjelder tapsfradrag for aksjonærer - skattesubjekter - som er fysiske personer. I nærværende sak er «aksjonæren» en juridisk person, et aksjeselskap. Den aktivitet som er relevant ved vurderingen av om virksomhetskriteriene er oppfylt for Thingaards vedkommende, må dermed være utøvd av fysiske personer på vegne av selskapet. Dette dreier seg i praksis kun om Haglunds aktivitet.

Hovedspørsmålet blir da om den aktivitet Haglund har utøvd i Peterson-gruppen skal anses som del av Thingaards eventuelle virksomhet, eller som del av virksomheten i Peterson-gruppen. Det kan imidlertid, i prinsippet, også være spørsmål om Haglunds aktivitet skal anses som hans *personlige* virksomhet, eventuelt som virksomhet i de mellomliggende selskaper, Risløkka AS eller Startup 91 AS.

Ved vurderingen av om Thingaard drev virksomhet, og i tilfelle hvilken, tar lagmannsretten utgangspunkt i selskapets vedtekter. Det er ikke fremlagt firmaattest for lagmannsretten, men selskapets vedtektsfestede formål er gjengitt slik i skatteklagenemndas vedtak:

Konsulenttjenester i inn- og utland, handel, investeringer i andre selskaper samt kjøp, salg og drift av fast eiendom.

Selskapet vil innenfor vedtektene kunne drive flere typer virksomhet, herunder konsulentvirksomhet og investeringsvirksomhet. Spørsmålet blir så om det innenfor ett eller flere områder har funnet sted en aktivitet som har vært av et visst omfang og en viss varighet, om aktiviteten ble utøvd for Thingaards regning og risiko, og om aktiviteten hadde økonomisk karakter og objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Og det sentrale spørsmål er om Thingaard har drevet investeringsvirksomhet.

Som det fremgår innledningsvis, overførte Haglund ved opprettelsen av Thingaard, sin daværende aksjeportefølje til selskapet. Det fremgår av skatteklagenemndas vedtak at selskapet ved utgangen av henholdsvis 2006 og 2009, hadde aksjer i 10 norskregistrerte aksjeselskaper, herunder i Risløkka AS. Aksjene var i Thingaards regnskaper balanseført som finansielle anleggsmidler med en verdi på ca 20,8 millioner kroner i 2006 og ca 13,6 millioner kroner i 2009. Det fremgår av oppstillingen at Thingaards prosentvis andel av de respektive selskaper, i det vesentlige var den samme i 2009, som i 2006.

Utviklingen i Thingaards eierandeler i selskapene i perioden, gir ingen holdepunkter for at det i noen større utstrekning er drevet aktiv handel i aksjene, hvilket for øvrig heller ikke er påstått fra ankende parts side. Det må således legges til grunn at det ikke ble utøvd investeringsvirksomhet i Thingaard på basis av utstrakt aksjeomsetning, jf det siterte fra Solér-dommen avsnitt 33 ovenfor. Spørsmålet er så om det ble utøvd annen aktivitet i tilknytning til de aktuelle selskaper i porteføljen, som medfører at det likevel forelå investeringsvirksomhet.

Haglund forklarte for lagmannsretten at han i ulike perioder, fra begynnelsen av 1990-tallet, frem til 2007-2008, hadde arbeidet aktivt med restrukturering i de selskapene han, og senere Thingaard, hadde investeringer i. Foruten Peterson-gruppen, trakk han særlig frem arbeidet med Larvik Cell Holding AS, tidligere Treschow-Fritzøe, i perioden 1999 til 2005, og med Hellevad AS.

Lagmannsretten legger til grunn at Haglund i perioder har hatt en aktiv rolle i flere av selskapene i Thingaards portefølje. Det er imidlertid ikke sannsynliggjort at denne aktiviteten var av en slik karakter at den må anses som investeringsvirksomhet i Thingaard. Det vises i denne forbindelse særlig til at Thingaard mottok konsulenthonorar for Haglunds aktivitet i Hellevad AS i 2005 og 2006, med 1 million kroner hvert av årene. Denne aktiviteten kan da ikke anses som investeringsvirksomhet i Thingaard, men i utgangspunktet som konsulentvirksomhet. Det er ikke opplyst hvordan spørsmålet om godtgjørelse har forholdt seg i de øvrige selskapene.

Ut fra Haglunds forklaring må det uansett legges til grunn at hans aktiviteter fra 2005/2006 og fremover, i all hovedsak var knyttet til Peterson-gruppen. Det blir dermed bedømmelsen av denne aktiviteten som blir avgjørende for virksomhetsspørsmålet.

I 2009 fakturerte Thingaard konsulenttenester overfor Peterson-gruppen, med til sammen 1 750 000 kroner. Haglund forklarte for lagmannsretten at dette ble gjort etter at det ble klart at investeringen i Peterson-gruppen var tapt. Beløpet var etter det opplyste basert på en avtale om et månedlig konsulenthonorar på 250 000 kroner. Omfanget av Haglunds bistand til Peterson-gruppen i 2009, var etter det opplyste omtrent på samme nivå som i de foregående år.

Haglund har forklart om et omfattende arbeid i Peterson-gruppen fra overtakelsen i 2006. Arbeidet har blant annet omfattet refinansiering av bank- og obligasjonslån, oppkjøp av fabrikker/virksomheter, nedbemanninger og reforhandling av selskapenes finansiering i forbindelse med finanskrisen i 2008. Haglund hadde kontor i virksomhetene i Moss og Sarpsborg, og hadde utstrakt reisevirksomhet til de øvrige fabrikker i Norge og i utlandet.

Arbeidet er for øvrig beskrevet i klagen til skatteklagenemnda 30. november 2012 fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. Tidligere økonomiansvarlig i Peterson-gruppen, Carl-Lauritz Fronth forklarte seg for lagmannsretten om Haglunds arbeid i selskapene, og har i hovedtrekk bekreftet Haglunds opplysninger om arten og omfanget av arbeidet. Lagmannsretten legger etter dette til grunn at Haglunds samlede aktivitet i Peterson-gruppen, samsvarer med opplysningene gitt i klagen. Dette oppfattes for øvrig ikke å være bestridt fra statens side.

Lagmannsretten legger videre til grunn at Haglund var styreleder i Peterson AS og datterselskapene fra 2006 til 2009, og deretter styremedlem frem til 2012. Dette er personlige verv for Haglund, og godtgjørelsen for disse er utbetalt til Haglund. Aktiviteten knyttet til disse vervene, må skatterettslig tilordnes de selskaper vervene er utført i, altså selskapene i Peterson-gruppen. Denne delen av Haglunds aktivitet kan således ikke anses som virksomhet knyttet til Thingaard.

Ut fra de foreliggende opplysninger er det ikke mulig å si noe sikkert om hvor stor andel av Haglunds samlede aktivitet i Peterson-gruppen, som knytter seg til utøvelsen av styrevervene.

Lagmannsretten finner det imidlertid ikke tvilsomt at Haglunds aktivitet i årene 2006 til 2009 hadde et omfang som gikk langt ut over hva som med rimelighet kan knyttes til styrevervene. Både kvantitativt og kvalitativt dreide det seg etter lagmannsrettens syn om en aktivitet som tilfredsstiller kravene til virksomhet i skattelovens forstand. Aktiviteten må også anses å være av økonomisk karakter, og den var objektivt egnet til å gå med overskudd.

Spørsmålet er så hva slags virksomhet det dreier seg om, og om virksomheten ble utøvd for Thingaards regning og risiko. Om hva som ligger i begrepet «regning og risiko», heter det i Rt-2000-1981 (Fabcon-dommen) på side 1988:

At aktiviteten blir utført for nokon si rekning, inneber at vedkomande endeleg må bere dei kostnadene verksemda medfører. At nokon har risikoen, inneber at vedkomande får overskot eller må dekkje underskot ved verksemda.

I disse spørsmålene har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet, lagdommer Rønning og ekstraordinær lagdommer Meyer, er kommet til at Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen, ut over det som kan knyttes til styrevervene, må anses som investeringsvirksomhet, og at denne ble utøvd for Thingaards regning og risiko.

Etter flertallets syn må Thingaards investering i Peterson-gruppen, herunder det ansvarlige lånet til Risløkka AS, sammen med konsulentbistand fra Haglund uten vederlag, anses som en integrert del av selskapets økonomiske virksomhet, og det er nær tilknytning mellom virksomheten og det oppståtte tap.

Thinggaard var ved investeringen Haglunds kapitalbase og instrument for i et samarbeid med andre investorer å overta Petterson-gruppen. Thinggaard representerte for Haglund det finansielle grunnlag for nødvendig lånopptak eller annen form for finansiering av investeringen.

Thinggaard gikk i henhold til samarbeidsavtaler med investorer inn i prosjektet med egen finansiert aksjekapital og ansvarliglån. Thinggaard var derved Haglunds kapitalmessige fundament for at han i selskapets interesse kunne komme i posisjon som sentral aktør i Petterson-gruppen.

Haglunds mål ved investeringen var å sikre Thinggaard verdiøkning av sine aksjeposisjoner i Risløkka AS og Start Up 91 AS som direkte eier i Petterson-gruppen. Sett i Thingaards perspektiv ble Haglund, som eneste ansatt i selskapet, vederlagsfritt lånt ut til Petterson-gruppen for i Thingaards interesse å ivareta og verdiutvikle investert kapital. Thingaards ansvarlig lån var i denne sammenheng nødvendig for å sikre selskapets aksjonærposisjon.

At Haglund som eneeier og styreleder i Thinggaard tok investeringsbeslutningene og sannsynligvis hadde personlige ambisjoner om en sentral plassering i Petterson-gruppens virksomhet og ledelse, endrer ikke dette.

Thinggaard måtte i en periode avstå fra inntekter fra Haglunds arbeide, og det måtte legges til rette for at han på annen måte kunne utnytte selskapets kapital til arbeidsinntekt inntil verdiene i Petterson-gruppen i en eller annen form kunne realiseres.

Investeringen i Peterson-gruppen var av samme karakter som Thingaards tidligere virksomhet, bestående av långivning/kapitalstøtte med integrert rådgivning og administrativ/ledelsesmessig støtte til virksomheten. Investeringen var betydelig større enn de tidligere investeringer. Den var forbundet med vesentlig større risiko og med større behov for Haglunds arbeidsinnsats.

Investeringen var på denne bakgrunn en sentral del av Thingaards næringsvirksomhet, og den ble åpenbart foretatt for selskapets regning og risiko. Flertallet finner under disse omstendigheter det klart at investeringen og det ansvarlige lånet for Thingaard ikke kunne anses som en passiv kapitalplassering, men en aktiv kapital- og ressurskrevende investering.

At investeringen var vesentlig større og mer risikofylt enn tidligere, kan ikke få noen avgjørende negativ betydning for selskapets anførte skatterettslige posisjon. Flertallet anser ikke dette som oppstart av ny virksomhet. Dette må i stedet anses som en videreutvikling av Thingaards tidligere virksomhet.

Haglund fikk etter det opplyste sentrale posisjoner i Petterson- gruppen. Dette var åpenbart også av sentral personlig økonomisk betydning for Haglund - uavhengig av hans eierinteresse i Thingaard. Saken er her ikke godt opplyst, men flertallet ser ikke bort i fra at Haglund i Petterson-gruppen kan ha blitt involvert i oppgaver og aktiviteter som måtte gjennomføres for gruppens og/eller hans personlige regning og risiko.

Flertallet kan imidlertid ikke finne at slike eventuelle arbeidsmessige og økonomiske posisjoner på Haglunds hånd, kan medføre at investeringen på Thingaards hånd etter hvert gikk over til mer passiv kapitalplassering med betydning for selskapets skattemessige posisjon. Investeringen var fortsatt den sentrale del i Thingaards næringsvirksomhet. Sett i lys av investeringens risiko og potensiale var det helt nødvendig for Haglund å legge ned et betydelig arbeide for å sikre en positiv verdiutvikling for Thingaard. At det her dreide seg om en aktivitet av betydelig omfang, finner flertallet ikke særlig tvilsomt. Flertallet kan ikke se at en slik aktivitet fra en eeneier av et investeringsselskap kan anses som aksjeeierens personlig virksomhet atskilt fra selskapet.

Investeringen - herunder det ansvarlige lånet - og Haglunds aktiviteter var uansett helt sentral i Thingaards virksomhet med muligheter for gevinst, men også økonomisk tap. Haglunds aktiviteter i Petterson-gruppen var derfor i det alt vesentlige for Thingaards regning og risiko.

Flertallet går så over til å ta stilling til om det rettslig sett er tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og fordringen som gikk tapt.

Rett til fradrag for tap forutsetter en særlig og nær tilknytning mellom skatteyderens virksomhet og fordringen. Om den tilsvarende problemstilling knyttet til tap på aksjer, heter det i Rt-2008-145 (Norsk Struts) avsnitt 45:

Generelt ble det stilt relativt strenge krav for at aksjer skulle anses eiet i næring. Bortsett fra enkelte typetilfeller måtte det foretas en konkret vurdering på grunnlag av flere momenter. Når det dominerende motiv var hensynet til egen virksomhet, ble aksjer ansett som ervervet i næring, jf. Rt-1977-143, Rt-1983-923, Rt-1986-1033 og Rt-1993-700. I de tilfeller det dominerende motiv var kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt, jf. Rt-1934-347 og Rt-1982-501. Høyesterett foretok en

objektivt bedømmelse av om aksjeerhvervet var nødvendig eller av vesentlig betydning for aksjonærens egen virksomhet. Hvis dette var tilfelle, ble fradrag godtatt, jf. eksempelvis Rt-1976-1467 og Rt-1988-1244. Skattyters subjektive forestillinger ble ikke tillagt nevneverdig vekt, jf. Rt-1986-58 på side 64.

I Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, heter det på side 258:

For fordringer må man altså trekke denne vanskelige grensen mellom gevinster og tap i og utenfor virksomhet. Det er ikke tilstrekkelig at skatteyteren (kreditor) er virksomhetsutøver. Det kreves i tillegg etter høyesterettspraksis at fordringene må ha særlig og nær tilknytning til kreditors egen virksomhet, typisk ved at fordringen kommer denne virksomheten til gode eller på andre måter er sterkt integrert i denne. Dette vil f.eks. normalt være tilfelle for kundefordringer, men typisk ikke for utlån som har karakter av en selvstendig plassering av midler med sikte på avkastning eller gevinst.

Spørsmålet blir dermed om fordringen, lånet fra Thinggaard til Risløkka AS, hadde en særlig og nær tilknytning til Thinggaards investeringsvirksomhet knyttet til Peterson-gruppen.

Flertallet har ovenfor konkludert med at investeringen i Peterson-gruppen, herunder det ansvarlige lånet til Risløkka AS, sammen med konsulentbistanden fra Haglund, må anses som en integrert økonomisk virksomhet. Det ansvarlige lånet til Risløkka AS var nødvendig for å gjennomføre oppkjøpet av Peterson-gruppen, og Haglunds aktivitet var av vesentlig betydning for å sikre at investeringen ble vellykket. Etter flertallets syn foreligger da en slik særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og lånet, som loven krever.

Den omstendighet at lånet ikke er gitt til Peterson-gruppen, men til Risløkka AS, som gjennom Startup 91 AS eier aksjer i Peterson-gruppen, er etter flertallets syn ikke avgjørende for tilknytningsspørsmålet. For Thinggaard var Risløkka AS og Startup 91 AS kun nødvendige instrumenter for å gjennomføre finansieringen av aksjene i Peterson-gruppen, sammen med andre investorer. Den reelle interessen i investeringen lå hos Thinggaard, og dette må være avgjørende ved vurderingen av tilknytningen, jf. bl.a. Rt-2013-421 (Tronviken ANS) avsnitt 36.

For øvrig var det også i Solér-saken spørsmål om betydningen av indirekte eierskap, men for Høyesterett ble spørsmålet ikke problematisert, jf. dommen avsnitt 26. I Borgarting lagmannsretts dom i den saken (LB-2013-169871) kom retten, blant annet under henvisning til Tronviken-dommen, til at indirekte eierskap ikke var til hinder for at virksomheten ble ansett drevet for Solérs risiko.

Etter flertallets syn er vilkårene for tapsfradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd, oppfylt. Skatteklagenemndas vedtak bygger dermed på uriktig bevisbedømmelse og/eller rettsanvendelse, og ligningen av Thinggaard AS for inntektsåret 2009, må oppheves.

Ved ny ligning legges til grunn et fradragsberettiget tap på 7 360 000 kroner.

Mindretallet, lagdommer Holm, er kommet til Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen, ikke kan anses som virksomhet som er utøvd for Thinggaards regning og risiko.

Mindretallet viser for det første til at Thingaard ikke bar kostnadene ved Haglunds virksomhet i Peterson-gruppen. Det er på det rene at Haglund ikke mottok lønn fra Thingaard i den aktuelle perioden. Videre legges til grunn at Thingaard heller ikke dekket Haglunds kostnader knyttet til aktivitetene i Peterson-gruppen, idet reiseutgifter med videre ble dekket av Peterson-gruppen.

Haglund forklarte for lagmannsretten at han tok ut midler fra Thingaard i perioden, men at dette var tilbakebetaling av selskapets gjeld til ham. Slike utbetalinger representerte ingen kostnad for selskapet, og innebar ikke at Haglunds aktivitet skjedde for Thingaards regning.

Når Thingaard ikke bar kostnadene ved Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen, var selskapet heller ikke ansvarlig for dekke et eventuelt underskudd ved denne aktiviteten. Et slikt underskudd måtte Haglund selv dekke. Den omstendighet at Thingaard, gjennom sitt indirekte eierskap til aksjene i Peterson-gruppen, ville nytt godt av en eventuell verdistigning i selskapene som følge av Haglunds aktiviteter, er da etter mindretallets syn ikke tilstrekkelig til at Haglunds virksomhet kan anses utøvd på Thingaards risiko.

Det bemerkes at risikoen knyttet til selve investeringen i Peterson-gruppen, gjennom aksjekapital og ansvarlig lån til Risløkka AS, utvilsomt var Thingaards risiko. Denne risiko skiller seg imidlertid ikke fra risikoen ved en passiv kapitalplassering. Når det er Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen som medfører at virksomhetskriteriet er oppfylt, må det avgjørende etter mindretallets syn være, hvorvidt denne aktiviteten skjer for Thingaards regning og risiko.

Dersom Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen skal anses som investeringsvirksomhet, er det det etter mindretallets syn, på bakgrunn av det ovenstående, mest nærliggende å anse denne som Haglunds personlige virksomhet, sml Solér-dommen.

Dersom virksomheten skal anses som konsulentvirksomhet, er det et spørsmål om den kan anses som Thingaards virksomhet, eller også denne som Haglunds personlige virksomhet. Den omstendighet at Thingaard i 2005 og 2006 fakturerte Hellevad AS for Haglunds konsulenttjenester, og Peterson-gruppen tilsvarende i 2009, trekker i retning av at det dreier seg om Thingaards virksomhet. Hertil kommer at det under saksforberedelsen for tingretten ble opplyst at det i forbindelse med oppkjøpet av Peterson-gruppen, ble avtalt at Thingaard «skulle få et vederlag for arbeidet med oppkjøp og ledelse de første tre årene». Etter det opplyste ble avtalen imidlertid ikke effektivt. Det fremstår som uklart hvem som hadde inngått denne avtalen med Thingaard, men den underbygger etter mindretallets syn at Thingaard, i alle fall i perioder, stilte Haglunds arbeidskraft til disposisjon for selskaper i investeringsporteføljen, mot vederlag. Dette blir likevel ikke avgjørende.

Når mindretallet ovenfor har lagt til grunn at Haglunds virksomhet overfor Peterson-gruppen ikke ble drevet for Thingaards regning og risiko, gjelder dette uavhengig av om virksomheten regnes som investeringsvirksomhet eller konsulentvirksomhet. Når det videre må legges til grunn at Thingaard frem til 2009 ikke mottok noe vederlag for Haglunds virksomhet, verken fra Peterson-gruppen eller andre, er det etter mindretallets syn mest naturlig å anse denne som Haglunds personlige virksomhet, selv om den skulle anses som konsulentvirksomhet.

Mindretallet har etter dette kommet til at Thingaard ikke har utøvd virksomhet, hvilket er i samsvar med skatteklagenemndas vedtak.

Anken skal da etter mindretallets syn, forkastes.

Anken har etter dette ført frem.

Thinggaard AS har i samsvar med flertallets syn vunnet saken, og har i medhold av hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten fra staten v/Skatt Øst. Det foreligger ikke særlige grunner som gjør det rimelig å anvende noen unntaksbestemmelse i tredje ledd.

Advokat Mordt har fremlagt sakskostnadsoppgave på til sammen 151 420 kroner inkludert merverdiavgift, hvorav 127 500 kroner utgjør salær. Kostnadene anses nødvendige, jf tvisteloven § 20-5 første ledd, og oppgaven legges til grunn.

Ved fastsettelsen av sakskostnader for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf tvisteloven § 20-9 andre ledd. Saken er dermed vunnet også for tingretten, og det foreligger ikke særlige grunner som gjør det rimelig å fravike hovedregelen om full erstatning for sakskostnader for tingretten.

Advokat Mordt fremla for tingretten sakskostnadsoppgave på til sammen 99 505 kroner inkludert merverdiavgift, hvorav 92 625 kroner utgjør salær. Kostnadene anses nødvendige, og oppgaven legges til grunn.

Lagmannsrettens mindretall er ut fra sitt resultat kommet til at staten skal tilkjennes fulle sakskostnader også for lagmannsretten.

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår ovenfor.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist blant annet på grunn av påsken og etterfølgende reisefravær.

Domsslutning

- 1. Ligningen av Thinggaard AS for 2009, oppheves. Ved ny ligning legges til grunn et tap stort 7 360 000 - syvmillionertrehunderogsekstitusen - kroner.*
- 2. I sakskostnader betaler staten v/Skatt Øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom til Thinggaard AS, for lagmannsretten 151 420 - etthundreogfemtientusenfirehundreogtyve - kroner, og for tingretten 99 505 - nittinitusenfemhundreogfem - kroner.*

SkN 16-063 Skatteplikten for gevinst fra pengespill

Lovstoff: Skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d.

Gulating lagmannsrett: Dom av 19. april 2016, sak nr.: LG-2015-162007

Dommere: Lagmann Hanne Sophie Greve, lagdommer Ørnulf Jacobsen, ekstraordinær lagdommer Elisabeth Løseth. **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2014-159179 - Gulating lagmannsrett LG-2015-162007 (15-162007ASD-GULA/AVD1).

Parter: Betsson Services Ltd. (advokat Cecilie Amdahl) og Magnus Engevik (advokat Halvor Manshaus) mot Staten v/Skatt vest (advokat Ida Thue).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt på gevinst på omtrent 90 millioner kroner fra pengespill tilbudt av utenlandsk spilleverandør i EØS-området. Lagmannsretten la til grunn at inntekten var skattepliktig etter skatteloven § 5-50 første ledd. Unntaksbestemmelsen i § 5-50 annet ledd bokstav d kom ikke til anvendelse. Slik lagmannsretten la til grunn at § 5-50 annet ledd bokstav b er å forstå, tilsvarte det aktuelle spillet ikke norske spill som lovlig kan tilbys i Norge, fordi spilleverandøren hadde et kommersielt formål. Vilåårene for skattefritak for gevinster fra spillet var derfor ikke oppfylt.

Saken gjelder overprøving av ligningsvedtak.

I søksmål for Bergen tingrett mellom på den ene side Magnus Engevik som saksøker og Betsson Services Ltd som partshjelper og på den annen side Staten v/Skatt vest som saksøkt til prøving av vedtak i Skatteklagenemnda av 28. mars 2014 avsa tingretten den 10. juli 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Magnus Engevik og Betsson Services Ltd dømmes in solidum til å betale Staten v/Skatt Vest sine sakskostnader med kroner 103.207 - etthundreogtrettusentohundreogsyv -, med tillegg av lovens rente fra 2 - to - uker etter dommen er forkynt.

Sakens bakgrunn og sakens behandling hos skattemyndighetene og for tingretten er nærmere redegjort for i tingrettens dom, hvor det heter:

Den 24.09.2011 vant saksøker, Magnus Engevik (heretter saksøker eller Engevik), 11 736 376 Euro med en innsats på 0,5 Euro på www.betsson.com på internettpillet Mega Fortune (heretter Mega Fortune). Pengene ble utbetalt til Engevik og beløpet tilsvarte kroner 90 394 725, som han førte som skattefri gevinst i sin selvangivelse for 2011.

Mega Fortune leveres av spillskapet og partshjelper i saken, Betsson Malta Ltd / Betsson Services Ltd (heretter partshjelper eller Betsson), og som drives fra Malta. Det er fremlagt dokumentasjon på at Betsson er lisensiert av den maltesiske lotterimyndigheten (Lottery and Gaming Authority). Betsson er eiet av det svenske børsnoterte holdingselskapet Betsson AB.

Mega Fortune er et internetbasert lykkehjulspill. Spillet går ut på at et hjul med symboler spinner rundt, og spilleren skal forsøke å forutse ved hvilke symboler hjulet stopper. For å vinne, velger spilleren den / de varianten(e) av linjen som vedkommende mener symbolene vil stå i når hjulet stopper. Utfallet er følgelig basert på rene tilfeldigheter. Spillet er hjemlet i den maltesiske Lotteries and Gaming Act, og det fremgår av tillatelsen at lotterispill uten tillatelse er forbudt.

Når det gjelder saksbehandlingen hos skattemyndighetene er det fremlagt dokumentasjon på at Engevik ved brev av 21.09.2012 ble varslet om at selvangivelsen for 2011 ville bli fraveket når det gjaldt gevinsten, da skattekontoret var av den oppfatning at gevinsten ikke var skattefri etter skatteloven § 5-50 (2) bokstav d). Engevik innleverte tilsvaret til varsel om endring av ligningen den 12.10.2012, og utkast til vedtak fra skattekontoret ble sendt Engevik den 22.11.2012. Engeviks anmerkninger til utkastet til vedtak ble sendt til skattekontoret den 07.12.2012, og skattekontoret orienterte Engevik den 23.01.2013 om forlenget saksbehandlingstid i saken, da Skatt Vest hadde tilskrevet Lotteri- og stiftelsestilsynet, og bedt om en uttalelse vedrørende lovligheten av Mega Fortune i forhold til norsk lotterilovgivning. Lotteri- og stiftelsestilsynet besvarte henvendelsen i brev av 31.01.2013, hvor det bl a fremgår at:

(. . .)

Det følger av lotteriloven §§ 5 og 6 at lotteri bare kan avholdes etter særskilt tillatelse og bare til inntekt for humanitært eller samfunnsnyttig formål.

Mega fortune et pengespill som tilbys over internett på nettsiden www.betsafe.com. Spillet og nettsiden er eid av det svenske foretaket Betsson AB.

Mega fortune er et lotteri etter lotteriloven § 1 første ledd a. Betsson AB har ikke tillatelse til å tilby spillet i Norge. Foretaket avholder og markedsfører derfor pengespillet Mega fortune (og en rekke andre spill) mot det norske markedet i strid med lotterilovens § 11, jf § 5 og 6. Det er likevel ikke ulovlig for norske deltakere å spille på nettsidene.

Lotteritilsynet kan ikke ta stilling til den skatterettslige vurderingen under skatteloven § 5-50.

(. . .)

Lotteritilsynet bemerker at Betsson AB er en kommersiell aktør som tilbyr pengespill på det norske markedet uten tillatelse fra lotteritilsynet. «

Uttalelse fra Lotteri- og stiftelsestilsynet ble oversendt skattyter i brev av 28.02.2013.

Skattekontoret besluttet å foreta en fornyet vurdering av saken, og nytt utkast til vedtak ble oversendt Engevik den 02.05.2013. Merknader til det nye utkastet ble sendt skattekontoret den 21.05.2013. Skattekontoret fattet deretter den 17.06.2013 vedtak i saken med følgende slutning:

Ligningen for inntektsåret 2011 fastholdes.

Engevik påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda den 09.07.2013. Bekreftelse på mottatt klage ble sendt Engevik den 12.07.2013. Skattekontorets utkast til innstilling til vedtak i Skatteklagenemnda ble sendt til Engevik den 10.01.2014. Merknader til innstillingen ble sendt fra Engevik til skattekontoret den 27.01.2014. Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontorets vedtak den 28.03.2014.

Vedtaket innebærer følgelig at Engeviks gevinst på kroner 90 394 728 i 2011 på Mega Fortune er å anse som skattepliktig inntekt.

Stevning datert den 01.10.2014 innkom til Bergen tingrett den 06.10.2014, og innenfor seksmånedersfristen etter ligningsloven § 11-1 nr 4. Partshjelp i henhold til tvisteloven § 15-7 ble erklært i stevningen, og ble ikke bestridt av saksøkte.

Tilsvar datert den 11.11.2014 innkom til retten samme dag, og det har vært etterfølgende prosesskriv fra begge sider. Saksøker / partshjelper fremmet ved prosesskriv av 15.05.2015 krav om foreleggelse for EFTA-domstolen, jf domstolloven § 51a. Saksøkte motsatte seg dette, jf prosesskriv av 22.05.2015. Retten traff den 28.05.2015 slik beslutning:

Retten har vurdert kravet, og kan ikke se at det foreligger tilstrekkelig grunnlag for å ta kravet til følge, jf domstolloven § 51a.

Retten oppfatter tvisten slik at den gjelder forståelsen av uttrykket «å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge», jf skatteloven § 5-50 annet ledd. Dette gjelder slik retten ser det «bevisbedømmelsen og subsumsjonen», og følgelig noe som ligger under tingrettens kompetanse å avgjøre. Det vises i denne forbindelse særlig til HR-2005-1630-U, herunder også henvisningen til at «De rettslige grenser for adgangen til å regulere spillemarkedet må langt på vei anses avklart gjennom en ganske omfattende praksis fra EF-domstolen». Dette har følgelig direkte betydning ved rettens vurdering i denne saken.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at rettens beslutning etter domstolloven § 51a første ledd siste setning, ikke kan angripes ved anke.

Tingretten avsa den 10. juli 2015 dom med domsslutning som gjengitt innledningsvis.

Dommen er rettidig påanket av Magnus Engevik med Betsson Services Ltd som partshjelper. Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsrett 6. og 7. april 2016. For ankende part/partshjelper møtte prosessfullmektigen. For ankemotparten møtte prosessfullmektigen sammen med seniorskattejurist Mariann Eide. Det ble foretatt dokumentasjon som vist ved gjennomstreking i utdraget.

Den ankende part har i det vesentlige anført:

Det anføres at det ikke er rettslig grunnlag for å oppstille et vilkår for skattefritak etter skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d om at overskuddet fra spillet i sin helhet skal gå til humanitære eller samfunnsnyttige formål. Det avgjørende for sammenligningen er om det spill

som tilbys, er likt med spill som lovlig kan tilbys, ikke om aktørens formål er tilsvarende formålet med de spill som kan tilbys i Norge.

Det er tilstrekkelig at spilltilbydere er underlagt kontroll og tilsyn i sin hjemstat.

De spill som tilbys fra norske spilltilbydere, er utviklet for å likne spill som tilbys fra utenlandske leverandører. Blant annet er gevinstandelen økt slik at kravet om veldedig formål i realiteten settes til side. Norsk Tipping er for øvrig under press for å oppnå størst mulig overskudd til staten.

Sentralt for vurderingen er at spillet Mega Fortune på samme vis som spill som tilbys fra Norsk Tipping, er et spill med hjul med ulike symboler som spinner og hvor en kombinasjon av symboler når hjulene stopper, gir gevinst.

Vedrørende kravet om at overskuddet fra spillet i sin helhet skal tilfalle veldedige formål vises blant annet til Ot.prp.nr.84 (1998-1999), hvor det er vist til en praksis der maksimum 45 prosent av omsetningen skal gå til entreprenøren, noe som ifølge proposisjonen vil gi denne «*et romslig resultat*». Videre vises til forskrift til lov om lotterier m.v. § 7 første ledd, hvorefter vilkåret for tillatelse til lotteri er at 50 prosent av omsetningen etter avsetning til gevinster går til samfunnsnyttige eller humanitære formål.

Sett fra spillerens perspektiv er spillarrangørens forhold uten betydning, da det er spillerens skatteposisjon bestemmelsen gjelder.

Hva gjelder fortolkningen av skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d anføres at leddet «*og*» i bestemmelsen viser at skatteloven ikke går inn i de konkrete krav eller vilkår som gjelder for virksomheten i EØS-staten hvor spillet hører hjemme, eksempelvis hva gjelder formål eller beskatningsregler.

Lovens ordlyd hevdes å være klar med hensyn til hvilke krav som følger av vilkåret om at spillet skal «*tilsvare*», og at lovteksten ikke kan forstås å omfatte også et vilkår om at spillets overskudd skal tilfalle samfunnsnyttige eller veldedige formål. Det må tas i betraktning at skattelovgivningen innebærer inngrep overfor skattesubjektene. Hensynet til klarhet og forutberegnelighet setter således grenser for fortolkning av lovbestemmelsen.

Det anføres at forarbeidene til endringen av skatteloven § 5-50 annet ledd forutsetter at uttrykket «*tilsvarende*» i proposisjonen refererer seg til hva som er tillatt etter norsk lovgivning, blant annet slik at skattefritaket ikke skulle omfatte pengespill med høy gevinstandel, eksempelvis casinospill. I tillegg gjelder avgrensningen mot rent kommersielle spill, der overskuddet går til private eiere. Betssons spill hevdes i denne sammenheng ikke å være et rent kommersielt spill. Det vises til at det betales lisensavgift og skatt av overskuddet, samt at deler av overskuddet går til private aktører i form av provisjon av omsetningen. Til sammenligning anføres at også Norsk Tipping har utgifter til blant annet kommisjonærer og markedsføring. Noe som i betydelig grad reduserer den del av omsetningen som tilfaller lotteriets formål. I denne sammenheng anføres ellers at heller ikke spill som tilbys av Norsk Tipping, ville kunne godkjennes etter de siterte retningslinjer, da gevinstandelen av enkelte norske spill i den senere tid er vesentlig hevet i forhold til det som var tilfelle da proposisjonen ble skrevet.

Det anføres at lovteksten ikke er uklar eller åpner for tvil med hensyn til fortolkningen. Hensett til at regelen er en pliktregel rettet mot private skattesubjekter, er det ikke holdepunkter for å fravike lovens ordlyd.

Regelen ble endret etter uttalelse fra EFTAs overvåkningsorgan ESA, hvor norske skatteregler vedrørende beskatning av spillgevinster ble ansett å være i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelighet for tjenester i artikkel 36, og etter utfallet av den såkalte Lindman-saken i 2003. Vedrørende EØS-retten som tolkningsfaktor anføres at spillere og spillarrangører er underlagt to ulike beskatningsregimer.

Med henvisning til den såkalte Ladbrokes-saken anføres at gode formål bare kan anføres som en gunstig sidevirkning av virksomheten, og ikke som begrunnelse for en diskriminerende regel.

Vedrørende spørsmålet om det foreligger tilsvarende spill, anføres at spill som tilbys fra Norsk Tipping har de samme sentrale kjennetegn som Mega Fortune: tilfeldighet, fortløpende spill og høy gevinstandel.

Hensett til de omfattende prosedyrer og regelverk som regulerer organisasjonsform og formål i den norske spillovgivningen, anføres at kravet om at uttrykket «tilsvare» skal omfatte også tilbydernes organisasjonsform og formål gir liten mening.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 28. mars 2014 i endringssak for Magnus Engvik vedrørende inntektsåret 2011 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at Magnus Engviks gevinst på kr 90.394.725 er skattefri.
2. Staten v/Skatt vest pålegges å erstatte Magnus Engvik og Betsson Service Ltd sine sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten har i det vesentlige anført:

Det hevdes å følge direkte av lovens ordlyd i § 5-50 annet ledd bokstav d at det utelukkende er gevinster fra spill som lovlig kan tilbys i Norge, som er unntatt fra skatt etter bestemmelsen. Bestemmelse viser direkte til den norske spillovgivningen med hensyn til hvilke spill som lovlig vil kunne tilbys. Det samme hevdes å følge av lovens forarbeider i Ot.prp. nr. (2003-2004).

Etter nevnte lovgivning er det kun spill med humanitære eller samfunnsnyttige formål som kan tilbys. Spill fra private spillselskaper med kommersielle formål vil ikke kunne tilbys i Norge, uansett om deler av tilbyders overskudd skal tilfalle formål som nevnt.

Overskuddets størrelse hevdes i denne forbindelse å være uten betydning for om tillatelse skal gis. Det samme gjelder om det ytes godtgjørelse til distributører og andre aktører ved formidlingen av spillet. Dette er å anse som driftsutgifter og ikke fordeling av virksomhetens overskudd etter fradrag for kostnader og gevinstbetaling.

Saken gjelder ikke spørsmål om norsk spillovgivning tilsvarende eller er uforenlig med EØS-retten.

Formålet med lovendringen var å bringe skattereglene i samsvar med EØS-retten.

Samtlige forarbeider til spilllovgivningen forutsetter at alt overskudd fra spill skal tilfalle humanitære eller samfunnsnyttige formål. Det vises blant annet til Ot.prp.nr.44 (2002-2003). Under henvisning til fremlagt årsberetning fra Betsson AB anføres at selskapet tar sikte på at 75 prosent av resultat etter skatt skal tilfalle aksjonærene. Dokumentasjonen viser således at spillet ikke ville kunne oppnå tillatelse etter norsk spilllovgivning.

Om forholdet til EØS-lovgivningen anføres at § 5-50 annet ledd bokstav d sikrer likebehandling av utenlandske spilltilbydere med norske med hensyn til skattelovgivningen. Det følger av EU-domstolens avgjørelse i sak C-153/08 Kommisjonen mot Spania at plikten til likebehandling ikke gjelder alle utenlandske spillselskaper, men kun de tilbydere som er i en sammenlignbar situasjon med de norske arrangører som omfattes av skattefritaket.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten skal bemerke:

Slik det fremgår innledningsvis gjelder saken gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 28. mars 2014. Vedtaket avgjør klage over ligningen for inntektsåret 2011, hvor den ankende part Magnus Engevik ble inntektslignet med hjemmel i hovedregelen i skatteloven § 5-50 første ledd for en spillgevinst fra et spill levert av det utenlandske spillselskapet Bettson Malta Ltd, som er et spillselskap under det svenske holdingselskapet Betsson AB.

Det følger av nevnte regel at *«tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende»* som overstiger 10 000 kroner er å anse som skattepliktige. Unntak gjelder dersom gevinsten faller inn under bestemmelsen i annet ledd. Unntaket som påberopes for denne sakens vedkommende, er § 5-50 annet ledd bokstav d, som gjør unntak fra skatteplikten for inntekter fra *«pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten»*.

Det er ved ligningen lagt til grunn at det ikke er godtgjort at spillet som Betsson tilbyr, tilsvare spill som lovlig kan tilbys i Norge, og at unntaksregelen allerede av den grunn ikke kommer til anvendelse. Det kan ikke ses særskilt vurdert om spillet er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten slik unntaksregelen også krever.

Skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d kom inn i loven ved en lovendring av 12. desember 2003. I forarbeidene til bestemmelsen er vist blant annet til en uttalelse fra EFTAs overvåkningsorgan ESA i august 2002, som tilkjennega at gjeldende norske skatteregler vedrørende spillgevinster var i strid med artikkel 36 i EØS-avtalen, som forbyr restriksjoner på avtalepartenes adgang til å yte tjenester innenfor EØS-området. Lovens intensjon var således å bringe en endring i loven *«slik at gevinster fra pengespill innenfor EØS-området som er*

tilsvarende norske pengespill hvor gevinster er unntatt fra direkte beskatning, også vil være skattefrie», jf. Ot.prp.nr.1 (2003-2004) punkt 6.1.

Hva som er ment å ligge i karakteristikken «tilsvarende» er nærmere omtalt i nevnte odelstingsproposisjon, hvor det i punkt 6.3 heter:

Finansdepartementet foreslår å innføre skattefritak for gevinster fra pengespill innenfor EØS-området som er tilsvarende de pengespill som er tillatt i Norge.

Det vil da være nødvendig med en nærmere presisering av innholdet av uttrykket «tilsvarende». Utgangspunktet er at det stilles de samme kravene til utenlandske spill som til de norske, dersom gevinster fra utenlandske spill også skal omfattes av skattefritaket. Innholdet av uttrykket «tilsvarende» bør således referere seg til hva som er tillatt etter norsk lovgivning, jf lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator, lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill mv. og lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. Det bør komme klart frem at det bare er spilleformer som er tillatt i Norge som kan omfattes av skattefritaket, at spillet må ha hjemmel i lov og avholdes i henhold til en offentlig gitt tillatelse, og at spillet må være underlagt offentlig regulering og kontroll. Slike kriterier vil være hensiktsmessige for å avgrense mot rent kommersielle spill, hvor gevinstandelen er svært høy og hvor det er private subjekter som sitter igjen med overskuddet fra spillet. Det innebærer at gevinster fra blant annet casinoer fortsatt vil være skattepliktige slik de er i dag. Det lovendringen derimot tar sikte på, er å likestille den skattemessige behandlingen av gevinster fra utenlandske spill som er av samme art som de som er tillatt tilbudt i Norge, og hvor det føres offentlig kontroll og tilsyn med spillet. Slik vil for eksempel typisk gevinster fra finsk lotto eller gevinster fra svensk V 75 likestilles med norsk lotto og norsk V 75.

Som bemerket av tingretten, gis det i skatteloven ingen veiledning med hensyn til hva som ligger i kravet om at spillet «lovlig» vil kunne tilbys. Til opplysning for så vidt viser forarbeidene til spillovgivningen, og må forstås å forutsette at skattefritaket gjelder gevinster fra spill som lovlig ville kunne tilbys i Norge etter disse regelverk. Videre er det særskilt pekt på at det skal trekkes en grense mot rent kommersielle spill, hvor private subjekter sitter igjen med overskuddet av omsetningen. Ved avgjørelsen av hvilke spill som lovlig kan tilbys må det således tas utgangspunkt i de nevnte regelverk.

Slik Mega Fortune spillet er beskrevet, legges til grunn at spillet etter sin innretning og funksjon faller inn under definisjonen i lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier m.v. (lotteriloven) § 1 første ledd bokstav b. Lotteriloven § 6 første ledd setter, med visse unntak som er uaktuelle her, forbud mot enhver lotterivirksomhet uten tillatelse. Tillatelse gis i tilfelle av Lotteritilsynet. Det følger av § 5 at lotterier kun kan tillates holdt til inntekt for humanitære eller samfunnsnyttige formål. Motsetningsvis følger at spill hvor overskuddet fra virksomheten helt eller delvis tilfaller spilltilbyder i form av utbytte, ikke vil kunne tillates etter spillovgivningen, og dermed heller ikke lovlig vil kunne tilbys.

En tilsvarende begrensning må forstås å være forutsatt i forarbeidene til skattereglene. Det vises for så vidt til uttalelsen sitert ovenfor, hvor det fremgår at det med hensyn til hvilke spill som skal anses å tilsvare spill og lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som dermed omfattes av skattefritaket, skal avgrenses mot spill med kommersielle formål der det er «private subjekter

som sitter igjen med overskuddet fra spillet». Etter lagmannsrettens syn følger det av skattelovens ordlyd sammenholdt med de siterte forarbeider at det er et vilkår for skattefritak etter unntaksregelen også for utenlandske spilleleverandører at spill som tilbys ikke har kommersielle formål, og at overskuddet i sin helhet skal tilfalle allmennyttige eller humanitære formål. En slik avgrensning mot kommersielle aktører kan ikke ses å være i strid med diskrimineringsregelen i artikkel 36, da utenlandske spilleleverandører også under denne begrensning vil være konkurransemessig likestilt med norske leverandører.

Etter den dokumentasjon som er fremlagt for lagmannsretten, legges til grunn at selskapet Betsson AB er et privateid selskap med kommersielt formål. Det vises for så vidt til selskapets årsberetning for 2012, hvor det blant annet heter:

Affärsidé

Betsson ABs affärsidé är att investera i och förvalta snabbt växande bolag verksamma inom spel över Internet.

Mål

Betsson ABs mål är att generera långsiktig tillväxt och lönsamhet på ett ansvarsfullt sätt, för att aktieägarna på sikt ska få så hög avkastning som möjligt.

Strategi

Betsson AB med dess dotterbolag ska växa organiskt och via förvärv inom och utanför EU.

(...)

Förvaltningsberättelse

Koncernens verksamhet är inriktad på internetspel. Moderbolaget, Betsson AB, investerar i och förvaltar spelbolag som bedriver spel via Internet. Moderbolaget bedriver ingen egen spelverksamhet. Via partnersamarbeten och de maltabaserade dotterbolagens internetsajter erbjuder dotterbolagen Poker, Kasino, Odds, Lotter, Bingo och Games till kunder från främst Norden och övriga Europa. Vidare erbjuder dotterbolagen systemlösningar till andra speloperatörer. I denna årsredovisning används för enkelhetens skull genomgående ordet «Betsson» vid beskrivning av koncernens spelverksamhet. Med detta avses de maltesiska dotterbolagens spelverksamhet som bedrivs via spellicenser på Malta och i Danmark, Estland och Italien.

Koncernens intäkter och resultat

Koncernens intäkter uppgick till 2 203,7 (1 736,6) mkr, vilket motsvarar en ökning med 27 procent. Bruttoresultatet uppgick till 1 853,7 (1 428,9) mkr, vilket motsvarar en ökning med 30 procent. Rörelseresultatet ökade till 577,1 (559,7) mkr och rörelsemarginalen uppgick till 26,2 (32,2) procent. Resultatet före skatt ökade till 573,6 (555,4) mkr och resultatet uppgick

till 547,8 (527,8) mkr, vilket motsvarar 13,04 (13,12) kronor per aktie, en minskning med 0,6 procent.

(...)

Styrelsen föreslår att årsstämman den 8 maj 2013 beslutar att ingen aktieutdelning sker, men att till aktieägarna överförs 9,46 (10,08) kronor per aktie, under förutsättning att antalet aktier är oförändrat fram till avstämningsdagen. Detta motsvarar en överföring till aktieägarna motsvarande totalt 410,9 (395,6) mkr. Beloppet per aktie har ändrats från det som framgick i 2012 års bokslutskommuniké eftersom antalet aktier har ökats genom emissionen för förvärvet av Automatenvarumärkena. Totalbeloppet är oförändrat. Styrelsen har för avsikt att föreslå stämman att överföringen till aktieägarna ska ske genom ett inlösenprogram. Styrelsens fullständiga förslag kommer att presenteras i god tid före årsstämman. Enligt den utdelningspolicy som styrelsen beslutat ska gälla från år 2008 är styrelsens ambition att till aktieägarna överföra upp till 75 procent av koncernens resultat efter skatt, förutsatt att en ändamålsenlig kapitalstruktur kan bibehållas.

Selskapets formål er således å investere i og forvalte spillsselskap som tilbyr pengespill via internett med størst mulig avkastning til aksjeeierne som mål.

Slik lagmannsretten etter ovenstående legger til grunn at skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d er å forstå, vil spillet Mega Fortune ikke tilsvare norske spill som lovlig kan tilbys her i landet. Vilkårene for skattefritak for gevinster av spillet etter nevnte unntaksregel vil følgelig heller ikke være oppfylt.

Det er fra de ankende parter anført at Betsson AB har påtatt seg å yte bidrag av sitt overskudd til humanitære og samfunnsnyttige formål. Denne omstendighet kan ikke ses å endre vurderingen i forhold til spillovgivningen og heller ikke til skattefritaksregelen. Selv om det fordeles av selskapets overskudd til formål som nevnt, vil det likevel følge av selskapets kommersielle hovedformål at spillet ikke tilsvare spill som lovlig kan tilbys i Norge, og dermed også at gevinster fra spillet heller ikke er fritatt for beskatning etter nevnte bestemmelse.

Videre er anført at en betydelig del av omsetningen fra spill som tilbys i Norge, forutsettes å tilfalle kommersielle aktører i forbindelse med at spillene markedsføres og gjøres tilgjengelige for publikum. Det vises blant annet til Ot.prp.nr.84 (1998-1999) punkt 6.5, hvor det er angitt at maksimalt 45 prosent av overskuddet kan tilfalle «*entreprenøren*» mens minimum 35 prosent skal tilfalle «*den lotteriverdige organisasjon*». Det vil uansett være slik at lotteridriften i varierende grad medfører driftsutgifter i forbindelse med utvikling, markedsføring og distribusjon av spillene. Etter lagmannsrettens syn er de nevnte ytelser å anse som vederlag for slike tjenester, og dermed som en nødvendig driftsutgift forbundet med spillvirksomheten. Fastsettelsen av en prosentmessig begrensning i de nevnte tilfeller for det vederlag som kan tilfalle entreprenøren, er begrunnet i hensynet til å unngå konkurranse entreprenørene imellom. Uansett er det forhold at vederlaget til distributører av spill fastsettes på grunnlag av omsetning eller overskudd, ikke egnet til å gi ytelsene annen karakter enn som en driftsutgift forbundet med spillet.

Det skal endelig bemerkes at lagmannsretten ikke finner holdepunkter for at den forståelse av skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d som staten fremholder, er i strid med

diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen art. 36. Lovendringen i 2003 tok sikte på å bringe norske beskatningsregler for spillgevinster i samsvar med EØS-avtalen. Etter lagmannsrettens syn er dette oppnådd. Det stilles nå de samme krav til utenlandske spilleverandører som til norske for at gevinster fra de spill som tilbys, skal falle inn under skattefritaksreglene.

Etter dette blir anken å forkaste.

Ankemotparten har nedlagt påstand om erstatninger for sakskostnadene. Etter sakens utfall blir erstatning for sakskostnader å tilkjenne etter tvisteloven § 20-2 første ledd jf. annet ledd. Det kan ikke ses å foreligge slike tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for erstatningsansvaret etter tredje ledd. Kostnadene er oppgitt til 60 698 kroner. Lagmannsretten legger oppgaven til grunn, idet kostnadene finnes å ha vært nødvendige for å få saken betryggende utført.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Betsson Services Ltd. og Magnus Engevik in solidum 60 698 - sekstitusensekshundreogtittiåtte - kroner til Staten v/Skatt vest innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

SkN 16-064 Ansvar for manglende skattetrekk

Lovstoff: Aksjeloven § 17-1, § 6-14. Skattebetalingsloven § 5-4, § 5-12. Foreldelsesloven § 9 nr. 1

Frostating lagmannsrett: Dom av 7. april 2016, **sak nr.:** LF-2015-121759

Dommere: Lagdommer Randi Grøndalen, Lagdommer Knut Røstum, Ekstraordinær lagdommer Morten Gunnes. **Saksgang:** Sunnmøre tingrett TSUMO-2014-196735 - Frostating lagmannsrett LF-2015-121759 (15-121759ASD-FROS).

Parter: A (advokat Josef Hildre) mot Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor (advokat Bodil Kristine Høstmælingen).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Spørsmålet i saken gjaldt om daglig leder i et aksjeselskap var personlig ansvarlig for selskapets manglende innbetaling av skattetrekk på selskapets lønnsutbetalinger. Aksjeselskapet ble slått konkurs etter begjæring fra kemneren. Kort tid før konkursåpning var skyldig skatt innbetalt, men innbetalingen ble omstøtt. Lagmannsretten fant at daglig leder – som også var styremedlem, og i en periode styreleder – var erstatningsansvarlig for manglende innbetaling av skattetrekk. Han ble ikke hørt med at ansvaret for skattetrekket var satt bort, og derfor ikke lå under hans ansvarsområde. Daglig leder har uansett plikt til å sørge for forsvarlige systemer og rutiner i selskapet og plikt til å følge med og til å føre nødvendig kontroll med utførelsen av delegerte oppgaver.

Saken gjelder krav om erstatning etter aksjeloven § 17-1 for unnlatt forskuddstrekk etter skattebetalingsloven.

X AS (X) ble registrert i Foretaksregisteret 26. januar 2010. Selskapet skulle drive tømrer- og entreprenørvirksomhet. A (A) ble registrert som daglig leder og styremedlem. Fra 9. oktober 2010 overtok han som styreleder. Han eide 66 % av aksjene. Resterende del av aksjene var eid av Y AS.

Ved Sunnmøre tingretts kjennelse 16. desember 2010 ble det åpnet konkurs i X etter begjæring fra Nordre Sunnmøre kemnerkontor (kemneren/staten) på grunnlag av ubetalt arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk med til sammen 672 844 kroner.

X hadde kort tid før konkursåpning overført 395 150 kroner til kemnerkontoret. Beløpet ble omstøtt i medhold av dekningsloven § 5-5.

Bokettersyn avholdt 26. januar 2011 viste at det var foretatt forskuddstrekk i lønn, men at dette ikke var holdt separert. Kemneren beregnet at det skulle vært gjennomført og separert forskuddstrekk for minst 342 726 kroner ved lønnsutbetalinger for 3., 4. og 5. termin 2010. Omberegnet etter nettometoden utgjorde det manglende forskuddstrekket 246 576 kroner.

Etter forhåndsvarsel bestemte kemneren i vedtak 1. juni 2011 at innberettet beløp på lønns- og trekkoppgave for 2010 ble redusert med 81 682 kroner. Dette var forskuddstrekk for A som han i kraft av sin stilling ble nektet godskrevet.

Kemnerkontoret anmeldte samtidig A for overtredelse av skattebetalingsloven for ikke å ha gjennomført og separert forskuddstrekk med 246 576 kroner. Forelegg utferdiget 18. november 2011 av Sunnmøre politidistrikt ble i desember 2011 vedtatt av A.

Etter varsel om erstatningssøksmål 2. november 2012, påkrav 15. februar 2013, forliksklage 19. desember 2013 og innstilling av saken i Forliksrådet, tok kemnerkontoret 3. desember 2014 ut stevning mot A for Sunnmøre tingrett med krav om erstatning for manglende innbetaling av skattetrekk på 164 894 kroner. A påstod seg frifunnet for kravet.

Erstatningskravet utgjør den resterende del av 246 576 kroner etter fradrag av 81 682 kroner.

A tok 5. mars 2015 ut stevning med påstand om at kemnerkontorets vedtaket av 1. juni 2011 om nektet godskriving av forskuddstrekk med 81 682 kroner er ugyldig.

De to sakene - hhv. sak 14-196735 og sak 15-039806 - ble forent til felles behandling.

Sunnmøre tingrett avsa 27. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. A dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale Staten ved Nordre Sunnmøre kemnerkontor 164 894 - hundreogsekstifiretusentteohundreogtittifire - kroner, med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra 15. mars 2013 til betaling skjer.

2. Staten ved Nordre Sunnmøre kemnerkontor frifinnes.
3. A dømmes innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten ved Nordre Sunnmøre kemnerkontor med *)73 013 - syttitretusenogtrenten - kroner.

*) rettet til: 75 013 - syttifemtusenogtrenten -

Domsslutningens punkt 1 gjelder kemnerkontorets krav om erstatning for manglende forskuddstrekk (sak 14-196735), mens punkt 2 gjelder As krav om at vedtaket om å nekte godskriving av forskuddstrekket er ugyldig (sak 15-039806). Domsslutningens punkt 3 om saksomkostnader er felles, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd annet punktum.

A har anket tingrettens dom hva gjelder domsslutningens punkt 1, erstatning for manglende forskuddstrekk. Domsslutningens punkt 2 står følgelig som endelig avgjort.

Ankeforhandling fant sted i Ålesund 1. desember 2015. A, kemner Lindis Skeide Nyland, og ett vitne forklarte seg. Det ble fremlagt dokumenter som rettsboka viser.

Dommen er svært forsinket. Dette skyldes andre prioriterte arbeidsoppgaver og fravær.

A har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Vilkårene etter aksjeloven § 17-1 for å gjøre A personlig erstatningsansvarlig for selskapets skatteforpliktelser er ikke oppfylt. Han har ikke opptrådt uaktsomt.

Både den objektive og den subjektive side av ansvarsgrunnlaget etter aksjeloven må være oppfylt for at daglig leder skal kunne ilegges personlig ansvar for selskapets forpliktelser. Skattebetalingsloven hjemler ikke ansvar for selskapets ledelse, jf. Rt-2011-1029 avsnitt 33. Aksjelovens bestemmelser om lederoppgaver hjemler heller ikke objektivt ansvarsgrunnlag.

Erstatningsansvar etter aksjeloven § 17-1 første ledd forutsetter at vedkommende i sin rolle har opptrådt klanderverdig. Omstendigheter og adferd må vurderes konkret på gitt tidspunkt. Ved aktsomhetsvurderingen er det sentralt om selskapets ledelse har informert kreditor om betalingsvanskene. Utestående krav, kreditt og kredittisiko er vanlig i næringsvirksomhet. Når skyldneren konkret har opplyst om betalingsvansker, kan ikke kreditor påstå at selskapets ledelse har opptrådt uaktsomt. Staten står ikke i noen særstilling i så måte.

A har verken handlet eller unnlatt å handle i strid med de subjektive krav.

Selv om selskapet har betydelig tap og underdekning, er det ledelsens plikt å forsøke å bevare selskapet og unngå konkurs så lenge det er en rimelig sjanse for å lykkes. Det vises for slike tilfelle til Rt-1991-119 og henvisning til en artikkel av Bernard Gomard fra 1986: «Aktieselskaber og ansvarsselskaber.»

Selskapets ledelse må altså kunne basere sine disposisjoner på at det kan være en rimelig sjanse for fortsatt drift, selv i en relativt vanskelig økonomisk situasjon med insolvens, og ledelsen må gis en realistisk tidshorisont til å snu en negativ utvikling. Det vises til Kristin Normann Aarum: «Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper», 1994 side 500.

Staten har gitt kreditt og var både forut for og særlig ved korrespondansen 30. august og 28. september 2010 gjort uttrykkelig kjent med Xs betalingsvansker. X hadde betydelige beløp utestående, og som hadde gitt grunnlag for å unngå konkurs. Deler av dette lyktes det boet å inndrive. Dette fremgår av bostyrers innberetninger.

X hadde et beskjedent underskudd så sent som 17. juni 2010 og god ordretilgang. Staten fikk opplysninger om ordretilgangen med ferdigstilling innen to til fire måneder, og fremlagt konkrete prosjekter som var forventet igangsatt i løpet av to til seks måneder. Xs ledelse hadde realistisk grunnlag for videre drift og derfor god grunn til å forsøke å redde selskapet. Det gjaldt en kort periode. Det må i denne sammenheng veie tungt at selskapet faktisk betalte inn det skyldige til staten før konkursåpningen.

Staten ga ikke selskapet rimelig tid til å ordne opp. Det må legges betydelig vekt på at staten valgte å gjennomføre konkursen. Det var dette som påførte staten tapet; uten konkursen ville beløpet vært oppgjort. Staten burde allerede ved innbetalingen forstått at beløpet ville bli omstøtt i tilfelle konkurs. Derfor fremstår det særdeles urimelig at A, som gjorde det han kunne, personlig gjøres ansvarlig for kravet.

A hadde ingen administrative oppgaver i selskapet som omfattet skattetrekket. Etter avtale lå ansvaret for regnskap og innbetaling av forskuddstrekk hos Z AS. Avtalen gjorde at han kunne konsentrere seg om andre oppgaver knyttet til prosjektledelse. Det foreligger styrevedtak som fritar ham for alle administrative oppdrag. Det følger av LB-2006-134236 at det ikke er uansvarlig å ha rutiner og ordninger som X hadde, og la andre forestå skattetrekket. A kan ikke klandres for å ha fulgt styrets instruks. Den som forestår skattetrekket er ansvarlig. Han hadde ikke dette ansvaret og kan derfor ikke gjøres ansvarlig. Derfor er ikke avgjørelsene i Rt-1975-2 og Rt-1982-1589 aktuelle.

Statens krav er foreldet, jf. foreldelsesloven § 9 nr. 1. Det er feil at foreldelsesfristen ikke begynte å løpe før staten fikk varsel om omstøtelse 22. desember 2010.

Staten hadde nødvendig kunnskap om det utestående beløpet. Allerede i august og september ble forholdet drøftet mellom partene. Staten hadde fullt innsyn i konti, innbetalinger og innberetninger, begjærte selv konkursen og varslet bokettersyn, og var klar over at omstøtelse måtte bli resultatet da innbetalingen skjedde. Tre-års fristen må derfor starte sitt løp senest ved konkursåpning 16. desember 2010, jf. Rt-2011-1029 (45). Kravet var derfor foreldet da forliksklagen ble tatt ut 19. desember 2013.

A har nedlagt slik påstand:

1. A frifinnes.
2. Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor dømmes til å erstatte As sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Tingrettens dom er riktig både hva gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.

A er personlig erstatningsansvarlig for tap påført staten etter Xs unnlatte innbetaling av skattetrekk for termin 3, 4 og 5 i 2010. Hans opptreden, herunder forsømmelser, utgjør i det minste ansvarsbetingende uaktsomhet, dette sett i lys av de plikter skattebetalingsloven og aksjeloven påla ham som daglig leder og styreleder. I egenskap av disse funksjoner/roller har han i denne perioden utvist ansvarsbetingende skyld ved å unnlate å sørge for eller kontrollere at skattebetalingslovens regler om gjennomføring og innbetaling av skattetrekk ble overholdt.

Trekkplikten hører under den daglige drift og lå naturlig inn under As oppgaver som daglig leder. Styrets oppgave er å påse at daglig leder oppfyller forpliktelsen. Uansett må A både som daglig leder og som styreleder anses ansvarlig for å kontrollere at forskuddstrekk ble foretatt og innbetalt, jf. aksjeloven § 6-14 første ledd og fjerde ledd. Arbeidsgiver plikter av eget tiltak å foreta skattetrekk etter skattebetalingslovens regler, og det hører som utgangspunkt til daglig leders ansvarsområde å sørge for skattetrekk, med mindre noe annet er bestemt i selskapet, jf. Rt-1974-38.

Avtalen om administrative tjenester fratar ikke A ansvar. De interne ordninger er ikke ansvarsbefriende for ham. A kan ikke delegere seg bort fra ansvaret, og han kan ikke med bindende virkning instrueres bort fra det. Om det internt i selskapet kan være andre ansvarlige medvirkende personer, fritar ikke det A for eget ansvar basert på egen aktivitet eller egne unnlatelser. Eventuelt har han akseptert en situasjon der han ikke påså at det var betryggende kontroll med gjennomføringen av skattetrekket. Beslutningen truffet i styremøtet 28. januar 2010 gir en typisk oppramsing av alle vanlige oppgaver tillagt daglig leder, og gir ikke grunnlag for å legge inn noe om ansvarsbegrensning. Styrevedtaket innebærer ingen instruks eller innskrenkning i ansvaret for skattetrekket.

A har ikke sannsynliggjort at han var fratatt ansvaret og ikke kunne føre kontroll.

Både daglig leders og styremedlemmers ansvar er strengt. Selv om ansvaret er delegert bort har de fortsatt ansvar for å påse at oppgaven blir gjort. Dette følger av rettspraksis. Arbeidsoppgaver kan delegeres bort, men ikke ansvaret for kontroll og overvåking. Dette illustreres av Rt-1975-2 og Rt-1982-1589.

A var reell daglig leder. Han var også direkte involvert i skattetrekket, han sendte inn omsetningsoppgavene og signerte terminoppgavene. Den som er strafferettslig ansvarlig for unnlatt skattetrekk, er også sivilrettslig ansvarlig, jf. LE-1996-420.

Det forelå dessuten en situasjon i selskapet som i betydelig grad måtte skjerpe oppmerksomheten knyttet til skattetrekkene. X hadde en stram likviditet, noe som ga en særlig grunn til å følge med og særlig grunn til aktsomhet, jf. LB-2012-110407. Borevisors vurdering er også av betydning. Hans rapport viser at likviditeten var et gjennomgående problem i selskapet. A burde forstått at unnlatelser av å følge skattebetalingsloven kunne påføre skattekreditorene økonomisk tap.

A har ikke påvist noe realistisk grunnlag for videre drift. Faktum viser at han var klar over situasjonen både med hensyn til skattetrekket og selskapets likviditet. Han var kjent med problemene fra starten av, at selskapet hadde underdekning hele veien, han kjente økonomien og var den som styrte pengene og hadde ansvar for å inndrivelse.

A har ingen subjektive unnskyldningsgrunner å påberope seg. Han var kjent med sitt ansvar. Han var også kjent med selskapets betalingsproblemer tilbake i tid, noe søknadene til kemneren om nedbetaling av skyldig skattetrekk viser. Han hadde ingen saklig grunn til å tro at selskapet kunne reddes. Det foreligger ingen ansvarsbefriende omstendigheter.

As henvisning til Rt-1991-119 er ikke treffende i en sak som dette.

Erstatningskravet er ikke foreldet. Staten hadde ingen oppfordring til å gå til søksmål mot A mer enn tre år før forlikssklagen ble tatt ut, på konkursåpningstidspunktet eller før 23. desember 2010. Det vises blant annet til Rt-2011-1029. Det kreves kunnskap både om skaden og om den ansvarlige. Det er ikke tilstrekkelig at det forelå risiko for omstøtelse. Varsel om omstøtelse ble mottatt 23. desember 2010. Før det var det ikke grunnlag for å gå til søksmål mot Kntusen.

Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Aksjeloven inneholder i kapittel 6 del II regler om ledelsens oppgaver og saksbehandling. § 6-12 første ledd slår fast at forvaltningen av selskapet hører under styret. § 6-12 tredje ledd gir spesifikt uttrykk for at styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og «plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll». § 6-13 gir uttrykk for at styret skal føre tilsyn med den daglige ledelse, som er undergitt nærmere regler i § 6-14. Fjerde ledd i denne bestemmelsen slår fast at «Daglig leder skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte.»

Det hører under dette lederansvaret å sørge for forskuddstrekk i samsvar med skattebetalingslovens regler. Skattebetalingsloven § 5-4 fastslår direkte at arbeidsgiver av eget tiltak plikter å foreta forskuddstrekk. § 5-12 har regler om skattetrekkskonto. I første ledd heter det at «Forskuddstrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Den som foretar trekket skal sette beløpet inn på særskilt bankkonto (skattetrekkskonto).» Denne betalingen skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling, jf. tredje ledd. Er skyldneren midlertidig ute av stand til å innfri sine forpliktelser kan innkrevings-myndigheten etter søknad gi utsettelse med betalingen, jf. skattebetalingsloven kapittel 15.

X hadde kort levetid, i underkant av ett år, fra januar til desember 2010. Det er på det rene at selskapet for termin 3, 4 og 5 i 2010 ikke fulgte disse reglene om skattetrekk. Forskuddstrekket ble beregnet og holdt tilbake ved utbetaling av lønn. Trekket ble imidlertid ikke gjennomført fordi beløpet ikke ble holdt separert ved innsetting på egen konto, og det ble ikke betalt til skattemyndigheten. Årsaken var at selskapet manglet midler.

Unnlatt gjennomføring av skattetrekk, herunder separering etter § 5-12, er straffbart. A har vedtatt forelegg for overtredelse av skattebetalingsloven § 18-1 første ledd første straffalternativ,

utstedt av Politimesteren i Sunnmøre 18. november 2011. Som strafferettslig ansvarlig vil A også som utgangspunkt være sivilrettslig ansvarlig for det beløp som skulle vært trukket og innbetalt til skattemyndighetene, jf. LE-1996-420 som gjaldt daglig leders personlige økonomiske ansvar for et aksjeselskaps unnlatte skattetrekk.

Skattebetalingslovens ansvarsregler har imidlertid ikke bestemmelser om erstatningsansvar. Ansvar for arbeidsgiverselskapets ledelse, som handler på selskapets vegne, beror på det alminnelige culpa-ansvaret, jf. Rt-2011-1029, for aksjeselskap lovfestet i aksjeloven § 17-1. Erstatningskravet mot A bygger på denne bestemmelsen, og hvor det heter:

«Selskapet, aksjeeier eller andre kan kreve at daglig leder, styremedlem, medlem av bedriftsforsamlingen, gransker eller aksjeeier erstatter skade som de i den nevnte egenskap forsettlig eller uaktsomt har voldt vedkommende.»

Ordet «andre» omfatter selskapets kreditorer innbefattet staten som skatte- og avgiftskreditor. Aksjeloven § 17-1 gir hjemmel for å ilegge A ansvar og staten hjemmel for å kreve erstatning. Alminnelige erstatningsrettslige regler, herunder regler om årsakssammenheng og økonomisk tap, supplerer bestemmelsen.

A hadde en sentral rolle i selskapet. Han var hele tiden daglig leder og medlem av styret, og fra oktober 2010 også styreleder. Han er montør av yrke og har gjennom flere år drevet forskjellige selskaper innen bygg- og anleggsbransjen, med den erfaring det gir.

Spørsmålet er om A som daglig leder og styremedlem/styreleder har gjort det han burde gjøre ut fra de krav som rettes mot disse rollene. For å ilegge ansvar vil det være tilstrekkelig om han har forsømt seg ved å unnlate eller ikke sørge for aktuelle tiltak.

Sakens omtvistede hovedtema er om ansvarsgrunnlag foreligger, og om kravet er foreldet. Ansvarsspørsmålet gjelder om A var ansvarlig for skattetrekket i den aktuelle perioden, og om han har opptrådt ansvarsbetingende uaktsomt ved ikke å sørge for dette. Lagmannsretten anser det klart at staten har lidt tap tilsvarende det beløp som skulle vært innbetalt, og at tapet har sin årsak i at forskuddstrekket ikke ble betalt.

Det er på det rene at A med sine posisjoner som utgangspunkt hadde arbeidsgiver-ansvar for at selskapet fulgte opp regelverket om skattetrekk. Dette ansvaret er strengt. Arbeidsgiver er man selv om man benytter fullmektig til å utbetale lønn som det skal foretas forskuddstrekk i, jf. definisjonen i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c. Det følger også av Rt-1974-38 at for den daglige lederen «må det som utgangspunkt gjelde at det hører til hans ansvarsområde å sørge for skattetrekk, med mindre noe annet er bestemt i selskapet.»

Daglig leder har ansvar for å gjennomføre skattetrekket og betale inn dette. Daglig leder har plikt til å sørge for forsvarlige systemer og rutiner i selskapet og plikt til å følge med og til å føre nødvendig kontroll med utførelsen av delegerte oppgaver, jf. LB-2012-110407. Utgangspunktet er at det ikke innebærer noen ansvarsbegrensning at oppgaver delegeres, heller ikke hva gjelder å sørge for lovbestemt håndtering og betaling av forskuddstrekk. Daglig leder kan ikke fraskrive seg ansvaret selv om oppgavene overføres til andre, verken etter egen eller styrets bestemmelse, og en faktisk arbeidsdeling berører ikke leders ansvar. Skattetrekket gjelder strengt lovbestemte

pliktrekler alle kjenner. Dette er av betydning for culpa-normen. Reglene håndheves strengt, og det stilles strenge krav til daglig leder.

A har påberopt at skattetrekket ikke hørte til hans ansvarsområde i X. Han har vist til at de administrative oppgaver, herunder regnskap og innbetaling av forskuddstrekk, etter avtale lå hos en ansatt i Z AS, B. A har også vist til styrets definisjon og begrensning av hans arbeidsoppgaver.

Dette kan han ikke høres med. A hadde stort sett alle daglig leders funksjoner, både formelt og reelt. Dertil satt han i styret, eide 2/3 av selskapet, og delte kontor med den regnskapsansvarlige. I praksis foresto han hele driften av selskapet.

X kjøpte administrasjonstjenester inklusive regnskapsførsel fra Z AS. B bistod med regnskap, fakturering, lønnskjøring, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, innberetninger og forskuddstrekk. Hun foretok trekkene og innbetalingene til kemneren, men A undertegnet og sendte skjemaene. Hun har som vitne bekreftet at hun hadde et nært samarbeid med A, og at selskapet prioriterte lønn til de ansatte, fremfor skattetrekk når det var «trøbbel» og lite penger. De kom i fellesskap frem til at skatten skulle vente til det kom penger.

A har forklart at han ble kjent med det manglende forskuddstrekket i forkant av at søknaden om nedbetalingsplan ble sendt til kemneren 30. august 2010. Lagmannsretten mener han måtte være kjent med misligholdet tidligere, men om ikke før ble han i hvert fall da faktisk kjent med situasjonen, og deretter kom ytterligere mislighold, for 4. og 5. termin.

A mente hans hovedoppgave som daglig leder kun var ansvar for å følge opp prosjekter. Av referat fra selskapets første styremøte 28. januar 2010 under sak 4/2010 fremgår stikkordsmessig at leders oppgaver, i tillegg til blant annet prosjektoppfølgning, var økonomi - fakturering, bilagskontering klargjort for regnskapsførsel, kostnadsoppfølging og utarbeidelse av budsjett. Dette er generelt, og favner det som er vanlig for daglig leder. Det ligger ikke noe ansvarsfraskrivende i dette, og det fratar ikke A det overordnede ansvaret for skattetrekket at B stod for den praktiske gjennomføringen.

Lagmannsretten er enig med staten i at de interne ordninger A viser til ikke er ansvarsbefriende for ham. Han kan ikke delegere seg bort fra ansvaret. Ingenting kan frita for eget ansvar basert på egen aktivitet og unnlatelser. A visste hva som foregikk, at det manglet penger, og tok bevisste valg ved ikke å betale inn forskuddsskatten. I det minste har A akseptert en situasjon der han ikke påså at det var betryggende kontroll med gjennomføringen av skattetrekket, men i dette tilfellet strekker ansvaret seg lenger. Han visste det ikke var penger å overføre og stod aktivt bak de beslutninger som ble tatt.

A har påberopt LB-2006-134236 som eksempel på at tilsvarende rutiner som var etablert hos X er akseptert. Saken gjaldt manglende utleggstrekk, der arbeidsgiver godtgjorde at unnlatsen skyldtes tilbakeholdt post fra daglig leders side. Avgjørelsen omhandler ikke skattetrekk, og er ellers ikke sammenlignbar med vår sak.

Xs organisering og As rolle er også helt annerledes enn faktum i avgjørelsen inntatt i Rt-1974-38 hvor andre personer enn daglig leder hadde dominert selskapet og forbeholdt seg å disponere selskapets likvide midler og at skattetrekk skjedde etter deres direktiver. I denne avgjørelsen

uttales det at spørsmålet om hvilken personkrets som kan rammes av ansvar må avgjøres konkret på grunnlag av forholdene i selskapet, og at det for den daglige leder som utgangspunkt må gjelde at det hører til hans ansvarsområde å sørge for skattetrekk, med mindre noe annet er bestemt i selskapet.

I Rt-1975-2 har Høyesterett fulgt opp dette utgangspunktet. Her uttaler Høyesterett at når man er i en posisjon i selskapet som også omfatter trekkansvaret, vil ikke en avtale om overlatelse av regnskapsførsel og utbetalinger til et utenforstående firma kunne fritta vedkommende for å påse at pliktig skattetrekk blir gjennomført.

Lagmannsretten viser videre til Rt-1982-1589. Også her uttales det at det ikke fritar daglig leder for plikten til å kontrollere at skattetrekk blir behandlet forskriftmessig etter skattebetalingsloven at behandlingen av skattetrekket overlates til andre. I avgjørelsen pekes det også på at selskapets økonomiske stilling og likviditet kunne gi grunn til særlig aktsomhet fra daglig leders side for at de trukne skattebeløp ble innbetalt riktig.

Av øvrige avgjørelser som omhandler daglig leders ansvar for manglende avsetning og innbetaling av skattetrekk vises til Rt-2008-592 og LB-2012-110407, hvor også den omfattende plikten med hensyn til forvaltningen av selskapet ble understreket.

A har videre hevdet seg ansvarsfri fordi selskapet hadde et realistisk økonomisk grunnlag for fortsatt drift, og at likviditets- og betalingsvanskene derfor var midlertidige, noe kemneren var kjent med. Heller ikke dette kan han høres med.

Etter å ha mottatt konkursvarsel søkte X 30. august 2010 kemneren om nedbetalingsplan, hvor det ble hevdet at selskapet var kommet operativt godt i gang og hadde en meget god ordresituasjon. Det ble i den forbindelse vist til flere byggeprosjekt som var «underwegs», og det ble nevnt konkrete prosjekter som var i gang og var forventet ferdigstilt de neste 2 til 4 måneder. Kemneren besvarte henvendelsen den 28. september 2010. Kemneren viste til at selskapet i mellomtiden hadde opparbeidet seg ytterligere restanser ved at 4. termin forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift var forfalt med til sammen 243 172 kroner, og at de skyldige restanser til sammen utgjorde 540 055 kroner. Kemneren ba om opplysninger med dokumentasjon som ga et fullstendig bilde av den økonomiske situasjon som vilkår for å behandle søknaden, regnskapsmateriell måtte innsendes og 4. termin betales. Dette ble imidlertid ikke fulgt opp fra selskapets side.

Lagmannsretten nevner i denne sammenheng at selskapets underskudd utgjorde 1,4 millioner kroner pr. 13. oktober 2010. Anmeldte fordringer i konkursboet utgjorde 3,6 millioner kroner. Selskapet var uansett insolvent da skattetrekket ble innbetalt to dager før konkursåpningen. For øvrig kan ikke kemnerens kunnskap om selskapets betalingsproblemer fritta daglig leder fra å sørge for at lovpålagt skattetrekk blir gjennomført og innbetalt.

A har også vist til Rt-1991-119 som gjaldt erstatningsansvar for styremedlemmer for et angivelig tap som et rederi var påført ved at styret ikke hadde gjort beslutninger på «et forsvarlig økonomisk grunnlag.» Saken omhandler aktsomhetsnormen ved styrets forretningsmessige vurderinger av grunnlaget for videre drift og er ikke relevant for vår sak som gjelder ansvaret for

betaling av prioriterte krav til det offentlige. Betalingen av slike krav kan derfor ikke utsettes i håp om bedre tider.

A satt kort tid som styreleder, men han var gjennom hele driftsperioden daglig leder og medlem av styret. Han hadde full oversikt over selskapets virksomhet og økonomi, og han var med på de beslutninger som ble tatt om prioritering av lønnsutbetalinger foran skattetrekk. A kan derfor bebreides for at han som daglig leder ikke har sørget for eller påsett at lovpålagt skattetrekk ble gjennomført og innbetalt til det offentlige. Lagmannsretten er derfor enig i tingrettens vurdering av dette spørsmålet.

Foreldelse

A har anført at kemnerens krav er foreldet.

Foreldelsesloven § 9 er gitt tilsvarende anvendelse for erstatningskravet mot arbeidsgiver, jf. skattebetalingsloven § 16-20 fjerde ledd om ansvarskravet. Kravet på skadeserstatning foreldes «3 år etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige», jf. foreldelsesloven § 9 nr. 1.

Da erstatning er betinget av at skadelidte (innkrevingsmyndigheten) har lidt et økonomisk tap, er det kemnerens kunnskap om tapet som utløser foreldelsesfristen. Dette betyr at kemneren må ha fått slik kjennskap til de økonomiske skadevirkninger staten er eller antas å bli påført, at kemneren objektivt sett har grunnlag for og en oppfordring til å reise søksmål, jf. Rt-2011-1029 avsnitt 35 og 36.

Etter foreldelsesloven § 15 avbrytes foreldelsesfristen når fordringshaveren tar rettslig skritt mot skyldneren for å få dom. Forliksklagen vil være fristavbrytende. Det avgjørende spørsmål er derfor om kemneren hadde oppfordring til å gå til søksmål mot A mer enn tre år før forliksklagen ble tatt ut, med andre ord om kemneren før dette hadde eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om «skaden og den ansvarlige».

Konkursåpning var 16. desember 2010. Forliksklage ble tatt ut 19. desember 2013.

A mener konkursåpningsdagen er det seneste tidspunkt foreldelsesfristen begynte å løpe, slik at kemnerens krav er foreldet, mens staten mener fristen først løper fra varsel om omstøtelse var mottatt 23. desember 2010.

I LB-2009-139781 var synspunktet at det tidligste tidspunktet som skadelidte hadde eller burde ha skaffet seg kunnskap om skaden var ved mottak av varsel om omstøtelse, og at foreldelsesfristen først begynte å løpe fra da av fordi det var først da man hadde rimelig foranledning til å gå til søksmål. Det er ikke tilstrekkelig til at foreldelsesfristen begynner å løpe at det på tidspunktet for konkursåpningen kunne være risiko for at innbetalingen kunne bli omstøtt. Det er først ved konkursbehandlingen og varsel om omstøtelse at det er klart at kravet ikke blir dekket.

Lagmannsretten viser til at kemneren varslet bokettersyn hos X i oktober 2010. Kemnerkontoret mottok 14. desember 2010 innbetaling på 395 150 kroner fra X. Rapport etter kontrollen forelå

31. januar 2011. Her fremgår at innbetalingen var ført til dekning av rest forskuddstrekk for 3., 4. og 5. termin 2010, mens restbeløpet ble ført som delvis dekning av arbeidsgiveravgift 5. termin 2010. Konkursen ble åpnet 16. desember 2010. I brev av 21. desember 2010, mottatt hos kemneren 22. eller 23. desember 2010, varslet bostyrer at det kunne bli aktuelt å omstøte den aktuelle betalingen, noe kemneren aksepterte. Hele beløpet ble så omstøtt etter dekningsloven § 5-5 og ført tilbake til boet.

Foreldelsesfristens start faller ikke sammen med tidspunktet for den erstatningsbetingende unnlatsen av å sette skattetreksbeløpene inn på skattetrekskonto. Da selskapet i etterkant av konkursbegjæringen og før konkursåpning innbetalte det skyldige forskudds-trekket, kunne ikke kemneren umiddelbart vite at dette var omstøtelig. Kemneren hadde derfor på tidspunktet for konkursåpning ikke den nødvendige kunnskap om skaden og den ansvarlige, slik at det kunne fremmes erstatningskrav mot A. Kemneren må få noe tid til å områ seg, også for å finne ut om det er grunnlag for å fremme kravet mot daglig leder.

Som det også fremgår av Rt-2011-1029 avsnitt 44 er det ikke uvanlig at skattetrekk gjøres opp etter mislighold, og gjerne etter konkursbegjæring - som brukes som ledd i ordinære inndrivelsesrutiner - men før konkursåpning. Innbetalingen illustrerer også her at kunnskap om manglende innbetaling ved forfall ikke nødvendigvis betyr kunnskap om skade i foreldelseslovens forstand. Det kunne ikke kemneren vite før det viste seg at innbetalingen måtte omstøtes.

Dette betyr at foreldelsesfristen for erstatningskravet mot A ikke begynte å løpe ved konkursåpning, men i dette tilfelle tidligst da omstøtelse ble et tema. Kemneren hevder å ha mottatt varselet om omstøtelse lille julaften - 23. desember 2010. Hvorvidt det er 22. desember 2010 som er riktig dato spiller ingen rolle. Foreldelsesfristen begynte å løpe en av disse to datoene. Som tingretten påpeker, var det da kemneren for første gang fikk innsyn i Xs skattetrekskonto og informasjon om at den akkumulerte saldoen var negativ med store beløp, etter den 14. desember 2010 å ha mottatt innbetaling av 395 150 kroner. Lagmannsretten er enig med tingretten i at kemneren først etter mottak av varselet om omstøtelse hadde kunnskap nok som ga oppfordring til å gå til søksmål mot A. Før det var det ikke grunnlag for å påbegynne rettslig inndrivelse av kravet.

Lagmannsretten er etter dette enig med tingretten i at erstatningskravet fra kemneren ikke er foreldet, og at kemneren må gis medhold i kravet om erstatning på 164 894 kroner for manglende skattetrekk.

Anken blir etter dette å forkaste.

Sakskostnader

Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor har vunnet saken for lagmannsretten og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra A. Lagmannsretten ser ingen tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A for helt eller delvis erstatningsansvar etter unntaksbestemmelsen i tredje ledd.

Prosessfullmektig for staten, advokat Bodil Kristine Høstmælingen, har inngitt kostnadsoppgave der salær inklusive merverdiavgift og utlegg er oppgitt til 52 844 kroner. Av dette utgjør salæret uten merverdiavgift 38 400 kroner for til sammen 32 timer.

Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og rimelige og tilkjenner sakskostnader som krevd, jf. tvisteloven § 20-5.

Det er ingen grunn til å gjøre endringer i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A til Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor 52 844 - femtitotusenåttehundreogførtifire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av denne dommen.

SkN 16-065 Ligning etter uttreden av rederiskatteordningen

Lovstoff: Skatteloven § 8-17 annet ledd andre punktum

Borgarting lagmannsrett: Dom av 2. mars 2016, **sak nr.:** LB-2015-66860

Dommere: Lagdommer Kristel Heyerdahl, lagdommer Fanny Platou Amble, ekstraordinær lagdommer Ole Nyfløt. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-123248 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-66860 (15-066860ASD-BORG/03).

Parter: Mandship AS (advokat Pål Tangen Heggernes) mot Staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter og Skatteklagenemda (advokat Morten Søvik).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av et aksjeselskap som trådte ut av rederiskatteordningen. Aksjeselskapet var kommandittist i tre deltakerlignede selskaper som eide skip. De deltakerlignede selskapene hadde deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen. Lagmannsretten kom til at skatteloven § 8-17 annet ledd andre punktum måtte forstås slik at uttredenkontoene bare kunne avregnes mot gevinst og tap som realiseres ved salg av det skipet som ga grunnlag for etablering av kontoen. En positiv konto vil avregnes mot en gevinst mens en negativ saldo inntektsføres mot et tap. Når et skip selges med tap, vil en positiv konto falle bort, fordi det da ikke foreligger noen latent gevinst som det er aktuelt å beskatt. Selskapets anke ble forkastet.

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak om endring av ligningen for Mandship AS for inntektsårene 2008 til 2012. Vedtaket for 2008 og 2009 ble truffet 29. januar 2014 av

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, mens vedtaket for årene 2010 til 2012 ble truffet 29. mars 2014 av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Det rettslige spørsmålet i saken gjelder fortolkningen av skatteloven § 8-17 andre ledd andre punktum. Bestemmelsen regulerer bruken av såkalt uttredenkonto i tilknytning til rederiskatteordningen. En uttredenkonto etableres når et deltakerlignet selskap har deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen, og en deltaker innenfor ordningen trer ut.

Framstilling av saken

Partene er enige om at Oslo tingretts framstilling av saken er korrekt og dekkende, og denne gjengis her:

Mandship AS («saksøker») ble stiftet våren 2007 og kjøpte i perioden 16. mars til 21. mai 2007 selskapsandeler i skipseiende kommandittselskaper fra både eksterne parter og beslektede selskaper slik at Mandship AS pr. 21. mai 2007 var 90 % eier som kommandittist i de skipseiende selskapene Mandship Tacoma KS, Mandship Toledo KS og Mandship Trieste KS. De resterende 10 % eierandeler i de tre kommandittselskapene var eid av komplementarene Mandship Tacoma AS i Mandship Tacoma KS, Mandship Toledo AS i Mandship Toledo KS og Mandship Trieste AS i Mandship Trieste KS. Alle komplementarselskapene og kommandittisten Mandship AS er heleide datterselskaper av Mandship Holding AS.

Mandship AS var rederibeskattet etter skatteloven § 8-10 flg. fra stiftelsestidspunktet i 2007, dvs. etter den nye rederiskatteordningen (2007-ordningen) som ble innført med virkning fra og med 2007.

Den særskilte rederiskatteordningen ble innført i Norge fra 1996 (1996-ordningen) som gjaldt frem til og med 2006. 1996-ordningen innebar at selskap (aksjeselskap eller allmennaksjeselskap) innenfor ordningen i utgangspunktet var fritatt for løpende beskatning av alminnelig inntekt med de unntak som fulgte av loven (daværende § 8-15 annet til åttende ledd) og som først og fremst omfatter skipsfartsinntekter som fraktinntekter og gevinster på skip og skipsandeler. Selskap innenfor ordningen måtte i stedet betale en tonnassjesskatt. Finansinntekter, herunder renteinntekter, valutainntekter og aksjegevinster var likevel skattepliktige etter unntaket i skatteloven § 8-15 annet til åttende ledd. Skattefritaket var ikke endelig etter 1996-ordningen. Beskatningen skjedde når ubeskattet inntekt ble tatt ut av ordningen ved utbytteutdeling eller ved at selskapet trådte ut av ordningen.

Fra 2007 ble rederiskatteordningen endret. Dette skjedde ved lovendring 14. desember 2007 med virkning fra og med inntektsåret 2007. Den nye rederiskatteordningen (2007-ordningen) innebærer at den foreløpige skattefrihet etter 1996-ordningen, er erstattet med endelig skattefritak for inntekter opptjent fra og med 2007. Skipsfartsinntekter er ikke skattepliktig og det gis ikke fradrag for kostander knyttet til skipsfarten innenfor ordningen, herunder er gevinst ikke skattepliktig og tap gir ikke fradrag. Skattefritaket gjelder bare den type inntekter som etter 1996-ordningen var fritatt for løpende beskatning. Finansinntekter er fremdeles skattepliktige, og det må også etter 2007-ordningen betales tonnassjesskatt.

I forbindelse med innleveringen av selvangivelsen for 2008 valgte Mandship AS å tre ut av rederiskatteordningen med virkning fra 1. januar 2008. De tre kommandittselskapene (Mandship Tacoma KS, Mandship Toledo KS og Mandship Trieste KS) var da fortsatt eiere av hvert sitt skip.

Komplementarselskapene (Mandship Tacoma AS, Mandship Toledo AS og Mandship Trieste AS) var ordinært beskattet slik at kommandittselskapene hadde deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen da Mandship AS valgte å tre ut av ordningen.

Fordi verdistigning på skip under rederiskatteordningen er unntatt beskatning og tap/verdifall under ordningen ikke skal gi skattemessig fradrag, jf. skatteloven § 8-15 (1), skal skattemessig verdi etter overgang til ordinær beskatning for rederibeskattede eiendeler (skip mv) settes til markedsverdi på tidspunkt for uttreden etter skatteloven § 8-17 annet ledd første punktum. Denne bestemmelsen gjelder for selskap som eier skipet 100 % ved uttreden, og for deltakerlignet selskap hvor samtlige deltakere er innenfor rederiskatteordningen og trer ut samtidig. Den nye saldoverdien lik markedsverdi vil være nytt avskrivningsgrunnlag og grunnlag for beregning av eventuell skattemessig gevinst eller tap ved senere salg av skip mv.

Siden de deltakerlignede kommandittselskapene i dette tilfellet hadde deltakere både innenfor (Mandship AS gjennom sine 90 % kommandittistandeler) og utenfor rederiskatteordningen (komplementarselskapene), kommer skatteloven § 8-17 annet ledd første punktum ikke til anvendelse. Med deltakere utenfor rederiskatteordningen kan saldoverdien for skip mv. ikke settes like markedsverdi i forbindelse med at deltakere innenfor ordningen trer ut. Det vil da være etablert en skattemessig verdi/saldoverdi for de ordinært beskattede deltakerne som deltaker innenfor rederiskatteordningen er bundet av ved uttreden, jf. skatteloven § 10-41 (*«Ved fastsettelse av alminnelig inntekt settes deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter»*).

For disse tilfellene (med deltakere både innenfor og utenfor ordningen) bestemmer skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum for deltaker som trer ut av ordningen, at:

I tilfeller der det oppstår en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi i selskap som nevnt i § 10-40, skal forskjellen føres på en egen konto som kan avregnes i fremtidig andel av overskudd eller underskudd fra samme selskap som skyldes forskjellen.

Det er tolkningen av denne bestemmelsen som er omtvistet i saken.

Det er etter skatteklagenemndas vedtak enighet mellom partene om hvordan uttredenkontoene skal beregnes, jf. nedenfor, og som alle var positive idet markedsverdien på uttredetidspunktet var høyere enn skattemessig verdi.

Mandship AS benyttet ikke uttredenkontoene i 2008 da selskapet hadde ligningsmessig underskudd og således ikke hadde behov for å nyttiggjøre seg den positive uttredenkontoen (ut fra sin forståelse av skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum) til fradrag i overskudd.

De to skipene som var eid av hhv Mandship Tacoma KS og Mandship Trieste KS, ble solgt i 2009. Skipet eid av Mandship Toledo KS ble solgt i 2010. Samtlige skip ble solgt med skattemessig tap på det deltakerlignede selskaps hånd.

I vedlegg til selvangivelsen for inntektsåret 2009 fremkom det at Mandship AS anvendte uttredenkontoen i Mandship Trieste KS og Mandship Toledo KS for 2009. Mandship AS andel av overskudd i Mandship Trieste KS og Mandship Toledo KS gjennom kommandittandelene, på hhv kr 12.783.472 og kr 1.173.714, ble anvendt og avregnet mot uttredenkontoene i hvert av selskapene, mens resterende uttredenkonti ble fremført til etterfølgende år. Uttredenkontoen til fremføring for Mandship Tacoma KS forble uendret idet det var et negativt resultat i dette selskapet for 2009.

I brev av 29. november 2010 sendte Sentralskattekontoret for storbedrifter varsel om endring av ligningen for 2008 og 2009. Selskapet ble varslet om betydelige nedsettelser av uttredenkontoene (reduksjon med overpris etablert ved erverv av andelene) og at uttredenkontoen for 2008 bare kunne føres mot eventuell gevinst ved salg av de aktuelle skipene i 2009, ikke mot overskudd forøvrig av selskapenes eventuelle inntekter i 2009 og fremover. Det ble også varslet om at ubenyttet positiv uttredenkonto etter Sentralskattekontoret oppfatning bortfalt ved salg av de aktuelle skip og således ikke kunne fremføres og anvendes mot senere års overskudd i selskapet selv om kommandittselskapet ble videreført og Mandship AS forble eier av kommandittandelene.

Varsel om endring av ligning ble besvart av Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS på Mandship AS vegne ved brev av 17. januar 2011. Det ble fastholdt at uttredenkontoene var korrekt beregnet og anført at de etablerte uttredenkontoene kunne motregnes mot ethvert overskudd/underskudd på andelen, og at uttredenkontoene var i behold selv om skipene i Mandship Trieste KS og Mandship Tacoma KS ble solgt i 2009 (og tilsvarende for Mandship Toledo KS etter salget av skipet i 2010). Subsidiært ble det anført at man måtte ha adgang til å etablere en «hjelpesaldo» som grunnlag for meravskrivninger og gevinst-/tapsberegning, jf. juridisk teori v/Terje Woldbecks «Rederibeskatning i praksis», 2010-utgaven.

Sentralskattekontorets fastholdt i sitt endringsvedtak av 8. desember 2011 kontorets syn på etablering og anvendelse av uttredenkonti for ligningsåret 2008 og 2009.

Mandship AS klaget sentralskattekontorets vedtak inn for skatteklagenemnda i brev av 22. desember 2011 med utvidet klage av 27. februar 2012. Klagen gjaldt kun spørsmålet om metoden for beregning av uttredenkonto (ikke reduksjon for overpris ved erverv av andelene) som ble etablert ved uttreden av rederiskatteordning per 1. januar 2008 og anvendelse av uttredenkontoene.

I brev av 8. desember og 4. november 2011 varslet Sentralskattekontoret for storbedrifter også om endring av ligningen for inntektsåret 2010, 2011 og 2012 i tråd med kontorvedtaket av 8. desember 2011. Saken for disse årene ble stillet i bero i påvente av skatteklagenemndas behandling av klagen for ligningsårene 2008 og 2009.

Saksøker innga tilsvaret til varsel om endring av ligningen for inntektsår 2010 ved brev av 27. februar 2012. Det ble ikke inngitt svar på varsel om endring av ligning for inntektsårene 2011

og 2012 da saken etter det anførte var tilstrekkelig opplyst ved klagesaken for inntektsår 2008 og 2009.

Skatteklagenemnda fattet vedtak i klagesaken den 29. januar 2014 hvor Mandship AS i hovedsak ble gitt medhold i at uttredenkontoen ikke skulle reduseres med overpris slik som sentralskattekontoret hadde lagt til grunn i sitt vedtak. Skatteklagenemnda la ellers til grunn slik som sentralskattekontoret, at de etablerte uttredenkontoene ikke kom til anvendelse før skattepliktig overskudd/underskudd fastsatt på de deltakerlignede selskapers hånd inneholdt skattepliktig gevinst knyttet til skipene. Skatteklagenemnda var enig med Mandship AS sine anførsler om at denne løsningen ikke ga samme resultat som i de tilfellene der alle deltakere i et deltakerlignet selskap er innenfor ordningen og trer ut samtidig (eller der et aksjeselskap som eier eget skip, trer ut). Nemnda var imidlertid av den oppfatning at dette tolkningsmomentet (hensynet til likebehandling) ikke kunne være avgjørende og begrunnet dette med at «ordlyden i sktl. § 8-17 er tilstrekkelig klar til å hjemle løsningen».

Skatteklagenemndas vedtak har slik slutning:

Inntektsåret 2008:

Gjenstående saldo pr. 31.12.2008 på uttredenkontoene etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum fastsettes til:

- Kr 63.298.763 knyttet til andel i Mandship Trieste KS
- Kr 54.416.529 knyttet til andel i Mandship Toledo KS
- Kr 34.897.917 knyttet til andel i Mandship Tacoma KS

Øvrige fastsettelse fastholdes uforandret.

Inntektsåret 2009

Gjenstående saldo pr. 31.12.2009 på uttredenkonto etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum knyttet til andel i Mandship Toledo KS fastsettes til kr 54.416.529. Uttredenkontoene for andel i Mandship Trieste KS og Mandship Tacoma KS bortfaller.

Øvrige fastsettelse fastholdes uforandret.

Uttredenkontoene ble redusert noe sammenlignet med Mandship AS egen beregningen idet saksøker ikke ble gitt medhold i at uttredenkontoene skulle korrigeres for andel skatt på netto finansresultat. Mandship AS har akseptert skatteklagenemndas beløpsmessige fastsettelse av uttredenkontoen i kommandittselskapene som dermed ikke er omfattet av tvisten. De positive uttredenkontoene gir uttrykk for latent gevinst på hvert skip oppstått mens Mandship AS var innenfor rederiskatteordningen (medregnet «overpris» ved erverv av kommandittandelene).

Etter at skatteklagenemnda hadde fattet sitt vedtak av 29. januar 2014, foretok sentralskattekontoret tilsvarende endringer for Mandship AS uttredenkonto knyttet til kommandittandelen i Toledo for inntektsåret 2010-2012 ved vedtak av 21. mars 2014.

Uttredenkonto for denne andelen kom ikke til anvendelse i salgsåret 2010 på grunn av manglende gevinst og ble ansett bortfalt av sentralskattekontoret. For 2011 og 2012 forelå det således ingen uttredenkonto.

Sentralskattekontorets vedtak har følgende slutning:

Inntektsåret 2010

Inngående saldo pr. 1.1.2010 på uttredenkontoen etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum knyttet til andel i Mandship Toledo KS fastsettes til kr 54.416.529.

Overnevnte uttredenkonto bortfaller i 2010.

Øvrige fastsettelser fastholdes uforandret.

Inntektsårene 2011 og 2012:

Det eksisterer ikke lenger noen kontoer etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum.

Mandship AS tok ut søksmål for Oslo tingrett ved stevning datert 28. juli 2014.

Oslo tingrett avsa 31. januar 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Mandship AS pålegges å betale til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 258 000 - tohundreogfemtittusen - kroner inkl. mva. i sakskostnader.
3. Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

Mandship AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 16. og 17. februar 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. For Mandship AS møtte advokat Pål Tangen Heggernes. Han var bistått av advokat Svein Torgeir Sønning som rettslig medhjelper. For staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter møtte advokat Morten Søvik. Seniorrådgiver Kjetil André Olsen fra Sentralskattekontoret for storbedrifter var til stede under hele ankeforhandlingen. Det ble avhørt ett sakkyndig vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboka.

Mandship AS har i hovedtrekk anført:

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum må fortolkes slik at en positiv saldo på uttredenkontoen ikke bare kan avregnes i gevinst ved salg av skip, men også kan avregnes i skattyters andel av ethvert overskudd fra det selskapet som eide det skipet som ga grunnlag for kontoen. Med en slik fortolkning vil uttredenkontoen også være i behold etter at skipet er solgt, og først falle bort når selskapsandelen selges.

Denne fortolkningen følger av bestemmelsens ordlyd, hvor leddsetningen «som skyldes forskjellen» i samsvar med korrekte grammatiske regler må vise tilbake til «samme selskap». Selv om leddsetningen viser tilbake til «andel av overskudd eller underskudd», vil Mandship AS' tolkningsalternativ følge av en naturlig språklig fortolkning av bestemmelsen. Også uttalelser i forarbeidene, Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 3.4.5.4, underbygger en slik fortolkning.

Også andre hensyn taler for at bestemmelsen må fortolkes slik at uttredenkontoen kan avregnes mot ethvert overskudd i det aktuelle deltakerlignede selskapet. Når noen deltakere har vært innenfor og noen utenfor rederiskatteordningen, settes ikke den skattemessige verdien av skip til markedsverdi, slik som for uttredende deltaker i tilfeller hvor alle har vært innenfor ordningen. Fradraget for avskrivninger blir derfor lavere ved den løpende ligningen. En fortolkning som

tillater at uttredenkontoen kan føres mot skattemessig resultat uavhengig av om gevinst eller tap fra salg av skip inngår, vil kompensere for at det legges et lavere avskrivningsgrunnlag til grunn ved løpende ligning. Formålsbetraktninger, hensynet til likebehandling og hensynet til symmetri i regelverket er alle momenter som støtter opp under Mandship AS' fortolkning.

Også Per Woldbecks uttalelser i «Rederibeskatning i praksis 2010» støtter Mandship AS' fortolkning. For øvrig er ikke problemstillingen direkte kommentert i juridisk litteratur. Dette skyldes at ordlyden er blitt oppfattet som klar.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Vedtaket i Skatteklagenemnda for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Likelydende oppheves Sentralskattekontorets vedtak vedrørende inntektsårene 2010, 2011 og 2012.
2. Ankende part innrømmes anvendelse av uttredenkontoene som krevd i selvangivelsene med fulle beløp uten nedjustering og korrigeringer slik det er lagt til grunn i selskapets selvangivelser.
3. Ankende part tilkjennes saksomkostninger for både lagmannsretten og tingretten.

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har i hovedtrekk anført:

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum må fortolkes slik at en uttredenkonto bare kan avregnes mot gevinst og tap ved salg av det skipet som har gitt grunnlag for etablering av kontoen.

En slik fortolkning følger av lovens ordlyd og forarbeider. Leddsetningen «som skyldes forskjellen» må vise tilbake til «andel av overskudd eller underskudd» for at bestemmelsen skal gi mening. Gevinsten og tapet ved salget av skipet er nettopp den andelen av overskuddet eller underskuddet som skyldes forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi ved uttreden.

En slik fortolkning er i samsvar med bestemmelsens formål, som er å hindre at latent gevinst eller tap som er opptjent innenfor rederiskatteordningen, kommer til beskatning eller fradrag etter uttreden.

En positiv uttredenkonto faller bort når det skipet som var grunnlag for etableringen av kontoen selges med tap.

I motsetning til § 8-17 andre ledd første punktum regulerer ikke § 8-17 andre ledd andre punktum avskrivningsgrunnlaget. Det Mandship AS i realiteten krever, er et oppjustert avskrivningsgrunnlag, noe bestemmelsen ikke hjemler.

Statens syn medfører likebehandling etter uttreden mellom deltaker som har vært utenfor hele tiden, og deltakere som har vært innenfor og så trådt ut. Det er i samsvar med rederiskatteordningens formål. Hensynet til likebehandling trekker i ulike retninger avhengig av hva man sammenligner, og er uansett bare et tolkningsmoment.

Statens syn innebærer også symmetri mellom positiv og negativ uttredenkonto.

Woldbecks synspunkter om hjelpesaldo mangler hjemmel.

Lagmannsretten kan ikke gi en skatteregel for å dekke opp for forhold som lovgiver har valgt ikke å regulere. Det er en lovgiveroppgave å vurdere reglene og hvordan disse eventuelt bør endres.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsrettens vurdering

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten, og er i det vesentlige enig i tingrettens begrunnelse.

For lagmannsretten har Mandship AS frafalt en del av punkt 2 i sin påstand. For tingretten inneholdt dette påstandspunktet to alternative framgangsmåter for ligningen. For lagmannsretten er alternativet om at selskapet skulle innrømmes anvendelse av uttredenkontoene som «hjelpesaldo» for årlige skattemessige avskrivninger, frafalt. Utover dette står saken i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten.

Skatteloven § 8-17 andre ledd første og andre punktum lyder slik:

Bestemmelsene i § 8-14 tredje ledd annet punktum legges til grunn ved fastsettelse av skattemessige verdier etter uttreden fra ordningen. I tilfeller der det oppstår en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi i selskap som nevnt i § 10-40, skal forskjellen føres på en egen konto som kan avregnes i fremtidig andel av overskudd eller underskudd fra samme selskap som skyldes forskjellen.

Som redegjort for ovenfor innebærer bestemmelsen i første punktum at skattemessig verdi av skip mv. eid av et deltakerlignet selskap settes til markedsverdi ved uttreden dersom alle deltakere har vært innenfor ordningen, og trer ut samtidig. For enkelhets skyld omtales bare skip i det følgende. Der hvor det deltakerlignede selskapet har hatt deltakere både innenfor og utenfor ordningen, vil det imidlertid være fastsatt skattemessige verdier som uttredende deltaker er bundet av. Det vil da oppstå en forskjell mellom etablert skattemessig verdi og markedsverdien av skipet ved uttreden. Det er denne forskjellen som føres på egen konto etter § 8-17 andre ledd.

Lagmannsretten oppfatter ikke at det er noen uenighet mellom partene om prinsippene for fortolkning av skattelover. Begge parter har vist til Zimmers uttalelser i «Lærebok for skatterett», 2014, side 49, som tingretten har lagt til grunn. I Rt-2014-1281 avsnitt 48 har Høyesterett med henvisning til Zimmer uttalt seg slik om legalitetsprinsippets betydning i skatteretten:

Det gjelder imidlertid ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en

avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvill i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik: «Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

Lagmannsretten legger dette til grunn.

Begge parter har anført at lovens ordlyd og uttalelser i forarbeidene støtter deres fortolkning av § 8-17 andre ledd andre punktum.

Uenigheten om ordlyden gjelder særlig forståelsen av den relative leddsetningen «som skyldes forskjellen». Mandship AS har anført at setningen viser tilbake til «samme selskap», og til støtte for dette særlig vist til at relativpronomenet «som» etter vanlig norsk grammatikk og regelverk skal vise tilbake til det siste foregående substantiv eller pronomen. Denne regelen kan bare fravikes dersom ingen feiltolkning er mulig. Professor emeritus Sylfest Lomheim har gitt en sakkyndig uttalelse og forklart seg i retten om grammatikkreglene. Med støtte i dette mener Mandship AS at uttrykket «andel av overskudd og underskudd» skal leses uavhengig av den relative leddsetningen. Avregning av uttredenkontoen kan derfor skje i ethvert overskudd eller underskudd fra det aktuelle deltakerlignede selskapet.

Ved fortolkningen tar lagmannsretten utgangspunkt i at «forskjellen» utvilsomt viser tilbake til «en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi».

Hvis setningen leses slik Mandship AS argumenterer for, må siste del av setningen leses slik: «[...] fra samme selskap som skyldes forskjellen mellom virkelig og andel skattemessig verdi». Dette gir ingen mening. Med en slik lese måte må den relative leddsetningen strykes for at setningen skal få et klart meningsinnhold i samsvar med Mandship AS' tolkningsalternativ. Det har formodningen mot seg at lovgiver har tatt med en leddsetning som ikke har betydning for meningsinnholdet. Lagmannsretten mener derfor som Skatteklagenemnda og tingretten at setningen må leses slik at «som skyldes forskjellen» viser tilbake til «andel av overskudd eller underskudd». Setningen er uheldig formulert, men en slik lese måte gir mening. «En forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi» er lik den latente gevinsten eller det latente tapet på skipet på tidspunktet for deltakerens uttreden av ordningen. Gevinst og tap som er opptjent innenfor ordningen, skal skjermes mot beskatning og føres på egen konto. Skattyters fremtidige andel av gevinst eller tap ved realisasjon av skip fra det aktuelle selskapet stammer fra - «skyldes» - denne forskjellen.

Mandship AS har pekt på at uttrykket «overskudd og underskudd» er brukt, og at dette omfatter mer enn gevinst og tap. Lagmannsretten er enig i at uttrykket bidrar til at setningen blir vanskelig å oppfatte, men det gir likevel ingen innholdsmessig mening å lese bestemmelsen slik Mandship AS argumenterer for. Derimot gir det mening å lese «andel overskudd eller underskudd ... som skyldes forskjellen» slik at det betyr «andel gevinst eller tap som skyldes latent gevinst eller tap ved uttreden av ordningen».

Mandship AS har anført at også uttrykket «andel overskudd eller underskudd som skyldes forskjellen» rent språklig må forstås slik at det omfatter ethvert overskudd eller underskudd i det deltakerlignede selskapet. Fordi den uttredende deltakeren ikke får oppskrevet avskrivningsgrunnlaget til markedsverdi, blir avskrivningsfradragene lavere og inntekten høyere enn hva den ville blitt om alle uttredende deltakere har vært innenfor ordningen.

Lagmannsretten er ikke enig i dette resonnementet. Avskrivningsgrunnlaget har betydning for størrelsen på den årlige inntekten eller underskuddet fordi det er bestemmende for størrelsen på avskrivningsfradragene. Slik sett gir det mening å si at en andel av overskuddet eller underskuddet skyldes avskrivningsgrunnlaget. Etter lagmannsrettens syn er det likevel ikke rimelig å si at en andel av overskuddet eller underskuddet skyldes *forskjellen* mellom avskrivningsgrunnlaget og markedsmessig verdi ved uttreden, altså at en andel av overskuddet eller underskuddet skyldes den latente gevinsten eller tapet. Latent gevinst og tap inngår ikke i beregningen av overskudd eller underskudd i selskapet, men beskattes først ved realisasjon av skipet. Lagmannsretten mener derfor at en rent språklig betraktningssmåte også på dette punktet trekker i retning av statens tolkningsalternativ. Formålsbetraktninger og likebehandlingshensyn kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

De relevante uttalelsene i forarbeidene til § 8-17 andre ledd, Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 3.4.5.4, er relativt knappe, men lagmannsretten er enig med tingretten i at de trekker i retning av statens tolkningsalternativ. Lagmannsretten finner det hensiktsmessig å sitere det som sies om bakgrunnen for bestemmelsen og dens første og andre punktum i sammenheng:

Etter overgangen til den nye rederiskatteordningen skal det ikke foretas et inntektsoppgjør ved uttreden, fordi skipsfartsinntekter opptjent mens selskapet var innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for beskatning. Departementet foreslår derfor at gjeldende regler i skatteloven § 8-17 annet ledd om uttredenbeskatning avvikles.

Som en følge av at det ved uttreden ikke lenger skal gjennomføres et inntektsoppgjør, må det etableres egne regler om hva som skal danne grunnlaget for skattemessige verdier ved ordinær ligning etter uttreden, herunder avskrivningsgrunnlag mv. for selskapets eiendeler. Utgangspunktet er at opptjening og verdistigning knyttet til skipsfartsvirksomheten innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for skatt, herunder urealisert verdistigning på driftsmidler. Departementet foreslår derfor at det skal gjelde kontinuitet for finansielle poster, mens skattemessige verdier for øvrige eiendeler (driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper) settes til markedsverdi.

For andeler i deltakerlignede selskaper vil det oppstå et særlig problem dersom skattemessig verdi etter uttreden uten videre settes lik markedsverdi. Dersom det finnes deltakere utenfor ordningen i det samme selskapet, vil disse ha etablert en skattemessig verdi ved den ordinære beskatningen av disse andelene i selskapet. Etter uttreden vil den uttredende deltaker være bundet av en andel av den samme skattemessige verdien, og det kan derfor lett oppstå en overpris eller underpris i forhold til denne skattemessige verdien. Salg av en slik andel vil normalt være omfattet av fritaksmetoden, og slik over- eller underpris vil derfor ikke påvirke deltakers inntekt. I den utstrekning deltaker etter uttreden skattlegges eller får fradrag for den gevinsten eller det tapet over- eller underprisen skriver seg fra, vil dette representere en beskatning eller fradragsføring av verdistigning eller verditap som er oppstått i den perioden

deltaker var innenfor rederiskatteordningen. Over- eller underprisen i forhold til andel skattemessig verdi i selskapet må derfor registreres på en egen konto, og kunne føres mot den delen av skattemessig resultat fra andelen som deltaker blir skattlagt for eller får fradrag for etter uttreden. Dersom selskapet avhendes, vil eventuell rest på kontoen falle bort.

Regelen i § 8-17 andre ledd første punktum er en regel om fastsettelse av nye skattemessige verdier for selskapets eiendeler ved uttreden. Når det fastsettes ny skattemessig verdi, vil denne utgjøre ny inngangsverdi og nytt avskrivningsgrunnlag. Dette følger av systemet med skattemessige verdier som grunnlag for gevinstberegning og avskrivningsfradrag, og det er kommet direkte til uttrykk i forarbeidene, jf. henvisningen til både «avskrivningsgrunnlag» og «urealisert verdistigning på driftsmidler».

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum gjelder imidlertid ikke avskrivningsgrunnlaget. Det framgår tvert i mot at det ikke skal settes nye skattemessige verdier ved uttreden. Den uttredende deltakeren er bundet av de skattemessige verdiene som er etablert for deltakere som har vært utenfor ordningen. Dette vil nødvendigvis bli bestemmende for størrelsen på avskrivningsfradragene, men departementet tar ikke opp denne problemstillingen i sin videre drøftelse av bestemmelsen. Departementet drøfter behovet for å skjerme den latente gevinsten for beskatning og hindre fradragsføring av det latente tapet ved en fremtidig realisasjon. Det er «derfor» over- eller underpris må registreres på en egen konto, og «kunne føres mot den delen av skattemessig resultat fra andelen som deltaker blir skattlagt for eller får fradrag for etter uttreden». Det framgår her at avregning bare kan skje mot *en del* av det skattemessige resultatet. Lest i sammenheng med setningen foran må dette forstås slik at det er «den gevinsten eller det tapet over- eller underprisen skriver seg fra», uttredenkontoen kan avregnes mot.

I det som er sitert fra forarbeidene ovenfor, vises det i siste setning til en «rest» på kontoen som vil bortfalle når selskapet avhendes. Mandship AS har anført at dette viser at deres tolkningsalternativ er det rette. Med statens tolkningsalternativ, anføres det, vil det ikke oppstå noen «rest», fordi resten faller bort når skipet er solgt.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Som anført av staten, skal gevinst og tap ved salg føres på en gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-44 tredje ledd. Ved gevinst skal 20 prosent av saldoen inntektsføres hvert år, mens ved tap kan maksimalt 20 prosent av saldoen fradragsføres. En avregning av uttredenkontoen mot gevinsten eller tapet vil derfor kunne ta mange år.

Etter lagmannsrettens syn er statens tolkningsalternativ også i samsvar med formålet med bestemmelsen i § 8-17 andre ledd.

Rederiskatteordningen av 2007 ble etablert for å sikre norsk rederinæring konkurransedyktige vilkår i et internasjonalt marked, jf. Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 3.1. Ordningen innebærer endelig skattefritak på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, herunder verdistigning på driftsmidler knyttet til virksomheten. Etter den tidligere ordningen, 1996-ordningen, ble det gjennomført et inntektsoppgjør ved uttreden. Når det ble etablert endelig skattefritak, var det nødvendig å gi regler for å hindre at skattefrie inntekter som var opptjent under ordningen, kom til beskatning etter uttreden, jf. det som er sitert fra forarbeidene ovenfor: «[...] opptjening og verdistigning knyttet til skipsfartsvirksomheten innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for

skatt». Motstykket er at tap som er oppstått mens deltakeren var innenfor ordningen, ikke kan fradragføres etter uttreden.

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum ivaretar dette formålet. Opptjent verdistigning på driftsmidler under ordningen skjermes mot beskatning ved at positiv saldo kommer til fradrag i gevinst ved salg etter uttreden. Opptjent tap under ordningen må inntektsføres mot et tap ved salg etter uttreden. Fordi avskrivningsgrunnlaget ikke oppjusteres til markedsverdi ved uttreden, blir inntektene høyere enn dersom selskapet hadde eid driftsmidlene direkte, eller alle deltakere hadde vært innenfor ordningen. Det betyr likevel ikke at inntekter som er opptjent mens selskapet var innenfor ordningen, beskattes.

Når uttredenkontoen bare kan avregnes mot gevinst og tap, medfører det at en positiv konto vil falle bort dersom skipet selges med tap. Heller ikke dette er i strid med formålet. Når skipet selges med tap, blir det ikke aktuelt med beskatning av verdistigningen som er oppstått mens selskapet var innenfor rederiskatteordningen.

Mandship AS har vist til uttalelser i juridisk litteratur til støtte for sitt tolkningsalternativ. Også disse anførselene ble vurdert av tingretten, og lagmannsretten deler tingrettens vurdering av de aktuelle uttalelsene. Zimmer (red.), Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave, side 735 drøfter ikke det tolkningsspørsmålet denne saken gjelder. Det samme gjelder for note 700 og 701 i Gyldendal rettsdata. I Rederibeskatning i praksis, 2000, på side 436 og 437, viser Woldbeck til et forslag fra Finansdepartementet om at forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi ved uttreden skulle kunne føres mot gevinst- og tapskonto ved uttreden. Tingretten skriver om dette:

Når det gjelder den gamle rederiskatteordningen, opplyses det i «Rederibeskatning i praksis (2000)» at det fra sentralskattekontoret var foreslått en løsning som ble fulgt opp av Finansdepartementet i høringsbrev med forslag om at overpris skulle kunne føres mot gevinst- og tapskonto ved uttreden: «I Ot.prp.nr.21 (1999-2000) uttales på side 28 at departementet arbeider med å utforme forskrifter i tråd med det som foreslått i høringsnotatet. Slike forskrifter er ennå ikke kommet». Det ble altså ikke vedtatt noen bestemmelse om dette, og den nye rederiskatteordningen (2007-ordningen) innførte som anført av statens prosessfullmektig, en annen løsning enn det som Sentralskattekontoret og Finansdepartementet hadde foreslått.

Lagmannsretten er enig i tingrettens bemerkninger om dette.

I Rederibeskatning i praksis, 2010, på side 431 og 432 tar Woldbeck opp spørsmålet om «mindreavskrivning» som følge av at skattemessig verdi ikke blir oppskrevet til markedsverdi ved uttreden. Han foreslår et system med «hjelpesaldo» for skipets markedsverdi ved uttreden, slik at deltaker vil få et «ekstra fradrag for sin andel av meravskrivningen på denne hjelpesaldoen i forhold til andel av faktisk avskrivning i det deltakerlignede selskapet».

Mandship AS har som nevnt ovenfor frafalt påstandens alternativ om at uttredenkontoene skal anvendes som «hjelpesaldo» ved ligningen. Slik lagmannsretten forstår Mandship AS' anførsler, fastholdes det likevel at Woldbecks uttalelser underbygger deres fortolkning av § 8-17 andre ledd andre punktum. Uttredenkontoen må kunne avregnes mot ethvert overskudd eller underskudd for at selskapet ikke skal komme dårligere ut enn hvor alle deltakere i det deltakerlignede selskapet har vært innenfor ordningen.

Etter lagmannsrettens syn gir ikke Woldbecks uttalelser støtte for Mandship AS' tolkningsalternativ. Woldbeck drøfter ikke en slik løsning. Den løsning han nevner som et alternativ til et system med hjelpesaldo, er nettopp i samsvar med statens tolkningsalternativ, se side 432:

Alternativet vil eventuelt være at deltaker først får fradrag når det deltakerlignede selskapet avhender fartøyet, og da med hele overprisen. Ved dette alternativet vil selskapet ikke få fradrag for noen del av overprisen dersom fartøyet ikke avhendes i denne deltakers eiertid.

Statens tolkningsalternativ medfører en ulik skattemessig behandling av uttredende deltakere avhengig av om alle deltakerne har vært innenfor rederiskatteordningen eller ikke. Lagmannsretten er enig med Skatteklagenemnda og tingretten i at hensynet til likebehandling ikke kan være avgjørende for tolkningen av bestemmelsen når både ordlyden, forarbeidene og formålsbetraktninger trekker i retning av statens tolkningsalternativ.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at § 8-17 andre ledd andre punktum skal fortolkes slik at uttredenkontoen bare kan avregnes mot gevinst eller tap som realiseres ved salg av det skipet som ga grunnlag for etablering av kontoen. En positiv saldo vil avregnes mot en gevinst mens en negativ saldo inntektsføres mot et tap. Når et skip selges med tap, vil en positiv saldo falle bort, fordi det da ikke foreligger noen latent gevinst som det er aktuelt å beskatte.

Etter dette har anken ikke ført fram.

Staten vunnet saken og har krav på erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som tilsier at Mandship AS fritas for kostnadsansvaret.

Advokat Søvik har levert spesifisert kostnadsoppgave med krav om sælær på 212 875 kroner inkludert merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første og femte ledd.

Med det resultatet lagmannsretten er kommet til, er det ikke grunn til å endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd, jf. § 20-2 første og andre ledd.

Etter dette forkastes anken, og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Mandship AS 212 875 - tohundreogtolvtusenåttehundreogsyttifem - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*

Tingrettsdommer

SkN 16-066 Fradrag for investeringskostnader

Lovstoff: Skatteloven §§ 6-1, 6-2 og 10-11. Ligningsloven § 10-5.

Oslo tingrett: Dom av 27. november 2015, **sak nr.:** TOSLO-2012-197247 – TOSLO-2015-169051

Dommer: Dommerfullmektig Mette Haaland Gottschalk.

Parter: Kirurgisk Klinik AS (advokat Christian Fredrik Galtung) mot Skatt Øst Avd Oslo (advokat Tore Skar)

Dommen er anket.

Sammendrag: Skattyter var eneeier, daglig leder og styreleder i et aksjeselskap. Spørsmålet i saken var om selskapet hadde fradragsrett for tap ved salg av to eiendommer til skattyter og hans datter. Det var videre spørsmål om det var grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær, og om selskap og aksjonær skulle ilegges skjerpet tilleggsskatt. Tingretten fant at aksjeselskapets investeringer i eiendommene var foretatt i aksjonærens/datterens private interesse, og at eiendommene var solgt til underpris. Det var da ikke fradragsrett for tapene i selskapet, og det var grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær. Det var videre grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Sakene gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak fra skattemyndighetene.

1. Sakens bakgrunn i hovedtrekk

1.1 Nærmere om selskapet og eneaksjonær A

Kirurgisk Klinik AS (heretter Kirurgisk Klinik) ble stiftet 1. september 1998 med formål å drive kirurgisk behandling. I 2002 endret selskapet formålet i vedtektene til også å omfatte investering i fast eiendom.

A har vært virksomhetens daglig leder og styreformann i ettersynsperioden, og eneaksjonær i selskapet siden 2006. Før det var han majoritetseier, og de øvrige aksjene var fordelt på hans ektefelle og tre døtre.

I august 2006 kjøpte selskapet en leilighet i Nordraaks gate 5 i Oslo for kr 6.500.000,-. Leiligheten ble kjøpt som et oppussingsobjekt og Kirurgisk Klinik gjennomførte en total oppussing, herunder oppgradering av kjøkken og to bad. Omkostninger og tinglysningsgebyr på kr 165.983,- ble aktivert og lagt til eiendommens inngangsverdi. Formålet med ervervet var å selge leiligheten med fortjeneste etter oppussing.

Leiligheten ble pusset opp for kr 1.237.156,-, en kostnad som også ble aktivert og lagt til inngangsverdien. I tillegg utgiftsførte selskapet kostnader med kr 6.744,- i 2006 og kr 48.981,- i 2007.

Oppussingen av leiligheten varte i over ett år, og arbeidene var ferdigstilt i november 2007. Selskapet solgte da leiligheten til B, datter av aksjonær A. Selskapet innhentet to takster som anslo en markedsverdi på henholdsvis kr 7.000.000,- og kr 6.700.000,-. Taksten på kr 6.700.000,- ble innhentet ca. én måned etter overdragelsen til B. Leiligheten ble i selskapets eiertid hverken leid ut eller lagt ut for salg på det åpne markedet.

Investeringen i Nordraaks gate 5 medførte samlede kostnader og tap for Kirurgisk Klinik AS på kr 1.258.864,- fordelt på inntektsårene 2006 og 2007. Av dette fradragsførte Kirurgisk Klinik kr 55.725,- i kostnader og kr 1.203.139,- i realisasjonstap.

I januar 2007 kjøpte Kirurgisk Klinik et nedlagt småbruk på X i Råde kommune for kr 2.550.000,-. Eiendommen var i forkant av denne overdragelsen taksert til kr 1.500.000,- og Kirurgisk Klinik betalte derfor i overkant av kr 1.500.000,- over takst. I løpet av de to årene Kirurgisk Klinik eide eiendommen ble det utført nødvendig vedlikehold og mindre utbedringer av leietaker. Som motytelse for arbeidet fikk leietakere disponere eiendommen kostnadsfritt. Kirurgisk Klinik mottok således ikke leieinntekter på småbruket X.

Kirurgisk Klinik solgte eiendommen i 2009 til A (heretter A) for kr 1.650.000,-. Kjøpesummen var basert på ny takst A innhentet for eiendommen. Det var en økning i verdien på kr 150.000,- fra taksten som ble fremlagt da selskapet kjøpte eiendommen. Det fremgår av taksten at dette skyldtes en verdistigning av tomtens verdi. Teknisk verdi av eiendommen uten tomtkostnaden var uendret.

I august 2009 ble skjøtet med hjemmelsoverføring oversendt Statens Kartverk og tinglysningen ble registrert i oktober 2009. Salgsverdien som var oppgitt i skjøtet var kr 1.650.000,-.

På bakgrunn av selskapets revisor sine bemerkninger knyttet til det store misforholdet mellom kostpris og salgspris på eiendommen ble kjøpesummen endret til kr 2.300.000,- og det ble inngått ny kjøpekontrakt mellom Kirurgisk Klinik og A i juni 2010. Endringen i kjøpesum ble ikke meddelt til Statens Kartverk.

Etter endringen i kjøpesummen hadde selskapet samlet kr 428.216,- i tap og kostnader knyttet til småbruket X som Kirurgisk Klinik fradragsførte i sitt regnskap. Dette utgjorde kr 69.414,- i kostnader og kr 358.802,- i realisasjonstap.

I juli 2009 fratrådte TB Revisjon som selskapets revisor på bakgrunn av ulovlig aksjonærlån og salg av to leiligheter i Lachmannsvei til A som hadde påført selskapet et tap på kr 2.480.000,- i 2008. TB Revisjon ble igjen selskapets revisor i oktober 2009 etter at de kritikkverdige forholdene for 2008 ble rettet opp av selskapet og endret i regnskapene. Overdragelsen av de to leilighetene i Lachmanns vei er dermed ikke en del av denne saken.

Kirurgisk Klinikkk varslet ifølge enhetsregisteret i oktober 2009, om oppløsning, men denne ble omgjort av foretaket i oktober 2010. Selskapet er i dag registrert i enhetsregisteret som uoppløst.

Partene er uenige om eiendomskjøpene hadde et forretningsmessig formål, eller knyttet til As personlig interesse, og om eiendommen ble videresolgt til underpris.

1.2 Endring av ligningene

1.2.1 Kirurgisk Klinikkk

Kirurgisk Klinikkk leverte selvangivelser for inntektsårene 2006-2009. Selskapet ble lignet på grunnlag av selvangivelsene, og det ble gitt fradrag for kostnader og realisasjonstap ved eiendommene. I selvangivelsene for årene 2007 og 2009, da eiendommene ble solgt ut av selskapet, hadde selskapet under posten «Ytelser fra selskapet til aksjonær» krysset av for salg/uttak av varere og andre formuesgjenstander.

Skattekontoret sendte skriftlig varsel om bokettersyn 7. august 2009 til Kirurgisk Klinikkk. Varselet var foranlediget av at selskapets revisor ikke hadde skrevet under på næringsoppgaven eller kostnadsoppstillingen som var vedlagt ligningen for 2009.

Den 20. september 2010 avholdt skattekontoret bokettersyn i virksomheten. Det ble gjennomført ettersyn for perioden 2004 - 2009. Bokettersynet ble foretatt av spesialrevisor Janne F. Jensen i lokalene til Skatt øst i Moss.

Åpningsmøtet ble avholdt den 18. september 2009 der A representerte selskapet. I åpningsmøtet opplyste A om at formålet med eiendomsinvesteringen i selskapet var å skaffe seg selv og familiemedlemmer bolig/landsteder. Sluttkonferanse fant sted 17. september 2010 hvor A også var til stede. A har i sitt tilsvarende av 17. desember 2010 til ligningsmyndighetene endret sin forklaring om hva som var formålet med kjøpet av Nordraaks gate 5 og småbruket X. A har i den forbindelse påpekt en rekke betenkelige forhold ved åpningsmøtet, herunder at han ikke var klar over at det skulle avholdes et møte, at han var nervøs og ikke hadde høreapparat som kan ha ført til at han ikke oppfattet spørsmålet om formålet med eiendomsinvesteringene riktig.

Det sentrale materielle forholdet som ble avdekket under bokettersynet var at selskapet har investert i flere boligeiendommer, herunder at de har kjøpt og/eller solgt eiendom til og fra A privat. I ett tilfelle har selskapet solgt til hans datter.

Den 20. september 2011 sendte skattekontoret utkast til vedtak til advokat Frode Olsen i Kluge Advokatfirma AS, som i brev av 19. oktober 2011 kommenterte utkastet.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 5. juni 2012 og kom til at det var adgang til å foreta endringer i ligningen med henvisning til tre alternative rettsgrunnlag. Primært at ervervet av de to eiendommene hadde et rent privat formål, og ikke vedkom selskapet, subsidiært at det var adgang til å endre ligningen på bakgrunn av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og etter skatteloven § 13-1.

Vedtaket ledet til en økning i selskapets alminnelige inntekt for perioden 2006-2009. Det ble også ilagt ordinær og skjerpet tilleggsskatt for perioden 2007-2009. Det ble ikke ilagt tilleggsskatt for år 2006, idet beregnet tilleggsskatt var lavere enn kr 600,-.

Advokat Terese Hallén-Hasaas i Advokatfirmaet Kluge AS sendte, på vegne av Kirurgisk Klinik, inn stevning den 4. desember 2012 til Oslo tingrett og nedla påstand om at ligningene for inntektsårene 2006-2009 oppheves, samt at selskapet tilkjennes sakskostnader. Det ble samtidig anmodet om at saken ble stanset i påvente av skatteklagenemndas vedtak i klagesak for selskapets aksjonær, A.

Advokat Morten Goller tok, på vegne av Staten v/Skatt øst, til motmæle i tilsvaret av 17. januar 2013 og anførte at skattekontorets vedtak var gyldig. Saksøkte samtykket i at saken ble stanset. Saken ble dermed stanset i medhold av tvisteloven § 16-17.

Saken ble igangsatt den 3. mars 2015 på begjæring fra advokat Christian Galtung, på vegne av Kirurgisk Klinik, etter tvisteloven § 16-17 nr. 2. Skatteklagenemnda hadde på det daværende tidspunkt ikke fattet et vedtak i klagesaken til A.

1.2.2 A

Saken for A knytter seg til hans selvangivelser for inntektsårene 2007 og 2009. A ble lignet i tråd med de innleverte selvangivelsene. Det ble ikke gitt opplysninger om at han eller hans nærstående hadde kjøpt fast eiendom fra hans heleide aksjeselskap, Kirurgisk Klinik.

Etter bokettersyn i Kirurgisk Klinik, som er nærmere redegjort for ovenfor, ble også ligningen for A endret for årene 2006, 2007 og 2009. Skattekontoret sendte på bakgrunn av bokettersynsrapporten i Kirurgisk Klinik varsel om endring av ligningen til A i brev av 4. oktober 2010. I etterkant av dette utformet skattekontoret et utkast til vedtak som ble oversendt til A 20. september 2011.

Skattekontoret fattet vedtak om endring for aksjonæren den 5. juni 2012, samme dag som for selskapet. Skattekontoret anså at selskapet hadde finansiert aksjonærens private kostnader i forbindelse med eiendomskjøp, og at det dermed var foretatt vederlagsfrie overføringer fra selskap til aksjonær som var skattepliktig etter skatteloven § 10-11, i forbindelse med to eiendomstransaksjoner i Nordraaks gate 5 og på småbruket X.

Endringene innebar en forhøyelse av inntekten med henholdsvis med kr 1.037.156,- for 2007 og kr 360.812,- for 2009. Økningen var sammenfallende med de beløp som utgjorde endringen for Kirurgisk Klinik for de aktuelle årene, med unntak av mindre kostnadsposter som skattekontoret anså at ikke innebar noen fordel for aksjonæren. Vedtaket var i det vesentlige begrunnet på samme måte som for Kirurgisk Klinik. A ble også ilagt ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

A påklaget skattekontorets vedtak den 27. juni 2012 og sendte tillegg til klagen den 10. juli 2012, samt henviste til de anførsler som var fremsatt på vegne av selskapet i brev av 17. desember 2010 og 19. oktober 2011.

Skattekontoret forberedte klagesaken for skatteklagenemnda, og utarbeidet til sammen tre utkast til skatteklagenemndas vedtak. A innga merknader til samtlige utkast, henholdsvis 30. mai 2013, 11. mars 2014 og 24. februar 2015.

Skatteklagenemnda fattet deretter vedtak i As klagesak 24. juni 2015 og sluttet seg enstemmig til skattekontorets innstilling om å fastholde ligningen.

Skatteklagenemnda kom til at A hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at det derved var tiårsfristen som gjaldt ved endring av ligningen for 2007 til ugunst for A.

Den 23. oktober 2015 sendte advokat Galtung varsel om søksmål til Skatt øst vedrørende skatteklagenemndas vedtak. Advokat Tore Skar tok, på vegne av Staten v/Skatt øst, til motmøle i tilsvaret av 4. november 2015 og anførte at skatteklagenemndas vedtak var gyldig.

Ved Oslo tingretts beslutning av 3. november 2015 ble sak nr. 12-197247TVI-OTIR/08 med saksøker Kirurgisk Klinik og sak nr. 15-169051TVI-OTIR/08 med saksøker A forent til felles behandling, jf. § 19-1 tredje ledd. Retten la etter en samlet vurdering til grunn at sakene reiste likeartede spørsmål, at de skulle behandles etter de samme saksbehandlingsregler og samme sammensetning av rett, jf. tvisteloven § 15-6.

Hovedforhandling i begge sakene ble holdt i Oslo tingrett den 9. og 10. november 2015. A møtte sammen med sin og selskapets prosessfullmektig, og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved statens prosessfullmektig. Spesialrevisor i Skatt øst Janne Elisabeth Fossum Jensen, samt rådgiverne Kjersti Skog Haugen og Knut Morten Carlsen, ble tillatt å være til stede under hovedforhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6. Spesialrevisor Janne Elisabeth Fossum Jensen forklarte seg som vitne. For øvrig ble det ført to vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

2. Partenes påstander og påstandsgrunnlag

Advokat Galtung har, på vegne av Kirurgisk Klinik, nedlagt slik påstand:

I sak 12-197247TVI-OTIR/08

1. Ligningen av Kirurgisk Klinik AS for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009 oppheves
2. Kirurgisk Klinik AS tilkjennes sakskostnader

Advokat Galtung har, på vegne av A, nedlagt slik påstand:

I sak 15-169051TVI-OTIR/08

1. Ligningen av A for inntektsårene 2007 og 2009 oppheves
2. A AS tilkjennes sakskostnader

Advokat Galtung har, på vegne av **saksøkerne**, sammenfatningsvis gjort gjeldende slikt påstandsgrunnlag:

Kirurgisk Klinik og A sitt overordnede syn på saken er at Skatt øst har lagt feil faktum til grunn for sitt vedtak, og at konklusjonene er bygget på uriktig rettsanvendelse.

Kirurgisk Klinik vil prinsipalt anføre at kostnader i forbindelse med erverv, påkostning og salg av Nordraaks gate 5 i Oslo og småbruket X i Råde hadde et forretningsmessig motiv, slik at selskapet har rett til fradrag etter skatteloven § 6-1.

Subsidiært vil Kirurgisk Klinik anføre at selskapet har krav på fradrag for tap med hjemmel i skatteloven § 6-2. Det var ikke noe element av underpris ved salgene, og begge kjøperne betalte markedspris fastsatt etter takst. I alle tilfelle kan ikke et eventuelt underpriselement tilsvare selskapets faktiske kostnader og tap.

Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er ikke oppfylt. Investeringene og salgene inngikk ikke i noen samlet plan eller arrangement. Skattebesparelse har heller ikke vært noe dominerende motiv for disposisjonene.

Ettersom salgene til både As datter og ham selv var basert på eksterne takster som representerte markedsverdi, har det heller ikke skjedd noen inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskapet. Selskapets inntekt kan derfor ikke fastsettes ved skjønn med hjemmel i skatteloven § 13-1. Bestemmelsen gir uansett uttrykk for en objektiv norm, slik at skattyters hensikt og tanker er irrelevant for vurderingen. For øvrig er § 13-1 forlatt som grunnlag for å endre ligningen i saken for A privat.

For A personlig anføres det at det ikke er foretatt noen vederlagsfrie overføringer fra selskapet til A eller hans nærstående som er skattepliktig etter skatteloven § 10-11 i forbindelse med investering i og videresalg av eiendommene. A fastholder at salgene er skjedd til markedspris, og det bestrides at det skjedde noen vederlagsfri overføring. I alle tilfelle må et eventuelt underpriselement vurderes konkret.

Det anføres at endringsadgangen for årene 2006 og 2007 for Kirurgisk Klinik og 2007 for A er forspilt, fordi saksøkerne har oppfylt sin opplysningsplikt. Kirurgisk Klinik har i sin selvangivelse og i sine regnskap gitt opplysninger om at salgene har skjedd mellom nærstående parter. Opplysningene har vært tilstrekkelig til at myndighetene har kunnet ta opp spørsmålene som saken gjelder. Endringsadgangen var derfor bare åpen to år tilbake fra dato for varsel om endringen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Varselet er datert 4. oktober 2010.

Det bestrides også at det er anledning til å ilegge tilleggsskatt for begge saksøkerne, jf. ligningsloven § 10-2 og i alle fall ikke skjerpet tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-5. Vilkåret om skattyters opplysningssvikt er ikke oppfylt. Når det gjelder skjerpet tilleggsskatt, bestrides det også at saksøkerne har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Selskapet og A har hele tiden vært opptatt av å foreta transaksjonene på mest mulig korrekt måte, og det er benyttet takstmenn for å komme frem til riktige verdier.

Advokat Skar har, på vegne av **Staten v/Skatt øst**, nedlagt slike påstander:

I sak 12-197247TVI-OTIR/08

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

I sak 15-169051TVI-OTIR/08

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

Advokat Skar har, på vegne av Staten v/Skatt øst, sammenfatningsvis gjort gjeldende slikt påstandsgrunnlag:

Skattekontorets vedtak av 5. juni 2012 for Kirurgisk Klinikkk og skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2015 for A er korrekt.

Saksøker har kjøpt flere eiendommer, brukt betydelige midler på oppussing og oppgradering og etter relativt kort tid solgt eiendommene videre til seg selv og sin datter til under markedspris. For Kirurgisk Klinikkk har eiendomstransaksjonene vært tapsprosjekter som har medført en inntektsreduksjon på selskapets hånd. Eiendomstransaksjonene er foretatt av hensyn til aksjonæren og hans families interesser og har ikke noe med saksøkers virksomhet å gjøre.

Staten v/Skatt øst anfører primært at vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-1 og fradrag for realisasjonstap etter skatteloven § 6-2 ikke er oppfylt.

Det følger av skatteloven § 6-1 at det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Av bestemmelsens annet ledd fremgår at det ikke gis fradrag for private kostnader. Det anføres at de pådratte kostnader ikke har den nødvendige tilknytning til virksomheten, og at det således ikke er grunnlag for fradrag.

Frادrag for et realisasjonstap forutsetter et reelt tap. Tap som skyldes bevisst salg til underpris vil ikke være fradragberettiget etter skatteloven § 6-2. Det gis således ikke fradrag for gaveelementet.

Det anføres subsidiært at det er grunnlag for å nekte fradrag for kostnader med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjøringsregelen, jf. bl.a. Rt-2012-1888 (Dyvi).

Skatteloven gir hjemmel for å fravike Kirurgisk Klinikkk sin selvangivelse og fastsette inntekten ved skjønn hvor interessefellesskapet har medført at inntekt er redusert. Vilåarene er oppfylt.

For A anføres det at det er foretatt en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til aksjonær og aksjonærens nærstående. Dette representerer skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11.

Det foreligger endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, fordi begge saksøkerne har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det er uten betydning at informasjon om eiendomsoverdragelsene fantes i selskapets regnskap. Vilåarene for å illegge ordinær og skjerpet tilleggsskatt er også oppfylt.

3. Rettens vurdering

3.1. Innledende merknader

Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak fra skattemyndighetene. Det første er skattekontoret for Skatt Øst sitt vedtak av 5. juni 2012 mot Kirurgisk Klinikk. Det andre er vedtaket fra skatteklagenemnda for Skatt øst av 26. juni 2015 mot A.

Hovedspørsmålene retten skal ta stilling til er for det første om Kirurgisk Klinikk skal gis fradrag for kostnader og realisasjonstap i forbindelse med investering og videresalg av to eiendommer i perioden 2006-2009 og spørsmål knyttet til vedtak om utbyttebeskatning av A i den forbindelse.

Retten skal først ta stilling til om det foreligger endringsadgang.

3.2. Endringsadgang ligning årene 2006 og 2007

Fristen for skattemyndighetenes adgang til endring av ligningen fremgår av ligningsloven § 9-6 hvor første ledd nr. 1-3 lyder som følger:

§ 9-6. Frister.

1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.
2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.
3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
 - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over,
 - b) to år etter inntektsåret, eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endringssak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som han ikke var eller burde ha vært klar over.

Etter denne bestemmelsens punkt 1 er skattemyndighetenes lengste frist til å endre ligningen satt til ti år. Hvis endringen er til ugunst for skattyter er fristen to år med mindre det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 første ledd punkt 3 bokstav a.

Skattemyndighetene sendte varsel om endring av ligningene til Kirurgisk Klinikk og A den 4. oktober 2010. For ligningene fra årene 2006 og 2007 ble skattemyndighetenes behandling tatt opp etter at 2 års fristen var utløpt for, men innenfor 10 års fristen.

Både når det gjelder Kirurgisk Klinikk og A er spørsmålet om de har gitt ufullstendige og/eller uriktige opplysninger om salget av Nordraaks gate 5 til As datter slik at 10 års fristen gjelder for endringsadgangen.

En skattyters opplysningsplikt fremgår av ligningsloven kapittel 4 som gir veiledning ved vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Retten hitsetter følgende fra ligningsloven § 4-1:

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.

Det følger av lovens forarbeider og rettspraksis at kravet til opplysningsplikten skal praktiseres strengt. Det vises til dommen i Rt-2006-333 (Gaard/Tveit-dommen) avsnitt 43 med videre henvisninger til rettspraksis. I dommen i Rt-1992-1588 (Loffland-dommen) heter det på den annen side at 2 års fristen må gjelde der «skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt» og myndighetene har fått opplysninger som gir mulighet til å skaffe seg et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

Å legge til rette for at myndighetene får et lett tilgjengelig grunnlag for beregning av skatter og avgifter til det offentlige er et viktig og bærende hensyn bak en skattyters plikt til å inngi selvangivelse.

I As selvangivelse for 2007 ble det ikke gitt noen opplysninger om at hans datter hadde kjøpt eiendom fra Kirurgisk Klinikkk.

I selskapets selvangivelse for 2007 var det avkrysset i rubrikken «Salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander» under delen som omhandlet ytelser fra selskapet til aksjonær. Det ble ikke gitt opplysninger til skattemyndighetene utover dette i forbindelse med salget av Nordraaks gate 5. I notene til selskapets regnskap fremgikk det at selskapet hadde solgt en leilighet til nærstående part med et tap på kr 1.169.809,-.

Retten har på bakgrunn av en samlet vurdering kommet til at både A og Kirurgisk Klinikkk har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og at 10 års fristen dermed gjelder for endringer av de aktuelle ligningene.

Retten har ved vurderingen av selskapets opplysningsplikt vektlagt at det ikke ble opplyst om sentrale forhold ved ytelsene fra selskapet til nærstående, herunder at selskapet hadde solgt Nordraaks gate 5 med betydelig tap. Avkrysningen i selvangivelsene er i seg selv intet varsel som gir skattemyndighetene en oppfordring til å foreta ytterligere kontroller. Når denne type ufullstendige opplysninger er gitt, er det tilstrekkelig at myndighetene ved ytterligere undersøkelser kunne avdekket forholdet. Når det gjelder A har retten lagt avgjørende vekt på det totale fraværet av opplysninger om transaksjonen.

Retten legger på bakgrunn av den samlede bevisførsel til grunn at A var klar over at den skatterettslige løsningen kunne være uklar. Både Kirurgisk Klinikkk og A hadde etter rettens oppfatning en klar oppfordring til å gi nærmere opplysninger, samt fremlegge dokumentasjon som synliggjorde de konsekvenser eiendomsoverdragelsen hadde for skattyterne. Det må i det minste ha fremstått som naturlig for A at eiendomsoverdragelsen kunne ha skatterettslig betydning, jf. Rt-2006-333 (Gaard/Tveit-dommen) avsnitt 84. Dette underbygges av at selskapets revisor gjentatte ganger påpekte dette overfor selskapet.

Hensynene som ligger bak opplysningsplikten ble ikke ivarettatt i denne saken, og retten finner det klart at de opplysningene som ble gitt ikke er av en slik karakter at saksøkernes opplysningsplikt kan sies å være oppfylt. Det er ikke rimelig om en skattyter skal få fordeler av å holde sentrale opplysninger tilbake for myndighetene. Vurderingen av om opplysningsplikten er overholdt bør være streng, idet det ikke er tale om noen sanksjon, men å få gjennomført en riktig ligning.

A har anført at Kirurgisk Klinikkk ga opplysninger om salget av eiendommene i selskapets noter til regnskapet og revisjonsberetningen.

Etter rettens oppfatning er det ikke nok for å innfri de strenge krav som stilles til skattyterens opplysningsplikt at det finnes informasjon i andre kilder. Det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets inntekt, og mulig utbyttebeskatning av aksjonæren. Opplysninger må som oftest ledsages av supplerende informasjon for å oppfylle opplysningsplikten, og det er ikke tilstrekkelig at informasjonen er tilgjengelig for skattekontoret, jf. blant annet uttalelsene i Rt-1997-1430 (Elfdommen).

A har vist til Rt-2012-1648 (Statoildommen) som støtte for at opplysningsplikten er overholdt. Dommen har etter rettens oppfatning begrenset overføringsverdi, idet saken gjaldt et annet tilfelle enn forholdet som retten nå har til vurdering. I Statoildommen hadde skattyter opplyst om en pris som avvok betydelig fra armlengdeprisen og spørsmålet var om skattyter dermed hadde gitt uriktige opplysninger. Kirurgisk Klinikkk har derimot ikke opplyst om pris, og hensynet til den usikkerhet en skattyter måtte ha ved den skjønnsmessige fastsettelsen av hva som utgjør riktig armlengdeprisen gjør seg således ikke gjeldende.

Etter dette er retten kommet til at Kirurgisk Klinikkk og A har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger i sine ligninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Ligningsmyndighetene hadde dermed adgang til å endre ligningen, da dette var innenfor 10 års fristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

3.3. Skatteloven § 6-1 og § 6-2

Ligningsloven § 8-1 inneholder ingen begrensning i domstolens kompetanse til å prøve ligningsvedtak, jf. Rt-2009-105 avsnitt 12. I Rt-2010-527 avsnitt 47 uttalte Høyesterett at domstolene også kan prøve de skjønnsmessige sider både ved bevisbedømmelse og rettsanvendelse, med den begrensning 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 kom til ...

Hovedregelen om kostnadsfradrag og fradrag for tap i inntekt fremgår av skatteloven § 6-1 og § 6-2. Sistnevnte bestemmelse regulerer i første ledd realisasjonstap både i og utenfor virksomhet.

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd første punktum at det gis fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Første ledd stiller opp to vilkår for fradrag, hvor det første er at det må være pådratt en kostnad, en formuesoppofrelse, og dernest at det er tilstrekkelig tilknytning mellom oppofrelsen og en skattepliktig inntekt. Retten legger til grunn som ubestridt at utgiftene Kirurgisk Klinikkk har hatt i tilknytning til eiendommene utgjør en kostnad i lovens forstand.

Spørsmålet er om det er en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og erverv av fremtidige inntekter, jf. Rt-2008-794 avsnitt 47 med videre henvisninger til rettspraksis.

Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment, likevel slik at dette ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag, jf. Rt-2012-744 med videre henvisninger. Sentrale momenter i vurderingen er de objektive holdepunkter som knytter seg til investeringen, sammenholdt med skattyters «intensjon [for] å skape inntekt», jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 34.

A har i sin rettslige forklaring fastholdt at hensikten med investeringen i Nordraaks gate 5 var å oppnå inntekter gjennom utleie av leiligheten som ville være skattepliktige. A forklarte videre at Kirurgisk Klinikkk kjøpte leiligheten fordi A personlig ikke hadde likviditet og manglet finansiering. For kjøpet av småbruket småbruket X forklarte A i retten at formålet var oppussing av småbruket, samt å skille ut tomter for salg.

På bakgrunn av en samlet vurdering har retten kommet til at tilknytningskravet ikke er oppfylt, verken for investeringen i Nordraaks gate 5 eller for småbruket småbruket X.

Retten har ved sin samlede vurdering for det første vektlagt at A i åpningsmøtet den 18. september 2009 forklarte overfor ligningsmyndighetene at formålet med eiendomsinvesteringen i Nordraaks gate 5 var å skaffe seg selv bolig og for småbruket X å sikre A og hans familie et landsted. A har videre i sin rettslige forklaring bekreftet at han har kjøpt flere eiendommer til familiemedlemmer. Vitnet B bekreftet i sin forklaring at faren over lengre tid hadde fulgt med på leiligheter i det aktuelle bygget i Nordraaks gate 5, da han selv kunne tenke seg å bo der.

A benektet imidlertid at eiendommene ble ervervet av private interesser i sitt tilsvaret av 17. desember 2010 til skattemyndighetene.

Retten finner det påfallende at A over ett år etter han har forklart seg for skattemyndighetene endrer sin forklaring på dette vesentlige punktet. A hadde slik retten ser det en klar oppfordring til å klargjøre sin forklaring på et tidligere tidspunkt dersom han mente at denne var uriktig. Han hadde flere anledninger til dette, blant annet under sluttkonferansen som ble avholdt den 17. september 2010. Retten har også merket seg at dette skal ha skjedd etter at A hadde konferert med advokat. Retten har vurdert de øvrige innvendinger A har framsatt vedrørende gjennomføringen av åpningsmøtet, men finner at dette ikke stiller forholdet i et annet lys. Dette er et sterkt moment som taler mot at det var i selskapets interesse å erverve eiendommene.

For det andre har retten lagt vekt på at det i kjøpekontrakten mellom Kirurgisk Klinikkk og B for Nordraaks gate 5 ble regulert inn en forkjøpsrettsklausul til fordel for A personlig. Retten hitsetter følgende fra avtalens punkt 7:

A forbeholder seg forkjøpsrett til eiendommen ved første gangs omsetning til andre enn nærstående. Vederlaget ved anvendelse av forkjøpsretten skal settes til det gjennomsnitt som fremkommer av 2 - to særskilte takster der partene oppnevner hver sin takstmann ...

Hverken A eller hans datter har på spørsmål fra retten kunnet redegjøre nærmere for bakgrunnen for avtalt forkjøpsrett.

Et annet viktig moment som taler for at formålet med eiendomsinvesteringene var å tjene private interesser var det tap selskapet led som følge av salgene. Kirurgisk Klinikkk kjøpte Nordraaks gate 5 for kr 6.500.000,- og videresolgte denne til nærstående for kr 6.700.000,-. I mellomtiden hadde selskapet pusset opp leiligheten for ca. kr 1.200.000,-. I forbindelse med salget ble det innhentet to takster hvor den første lød på kr 7.000.000,- og den andre en markedsverdi på kr 6.700.000,-. Den laveste taksten ble innhentet ca. én måned etter eiendomsoverdragelsen.

Retten har også merket seg at fakturaene for oppussingsarbeidet ikke ble stilet til selskapet, men til A og hans kone privat. Dette til tross for at selskapets revisor tidligere hadde påpekt at kostnadene måtte stiles til selskapet for å unngå problemer med skattemyndighetene. Dette er et moment som retten finner at kaster lys over hvordan partene har innrettet seg underveis i prosessen.

Når det gjelder småbruket X kjøpte selskapet eiendommen for kr 2.550.000,-, til tross for at taksten var kr 1.500.000,-. Den ble solgt videre til A for kr 1.650.000,- to år senere basert på en ny takst. Det var samme takstmann som ble brukt, og av taksten fremgår det at økningen i takstverdien på kr 150.000,- skyldtes en økning i tomteverdien. Teknisk verdi uten tomtekostnad var den samme.

Kirurgisk Klinikkk har anført at A nærmet seg pensjonsalder og ønsket å avvikle virksomheten i selskapet slik at han va nødt til å selge ut eiendommen.

Retten kan ikke se at dette er et vesentlig moment som tilsier at småbruket X ble kjøpt i selskapets interesser. At A hevder at han var for gammel til å følge opp eiendomsutviklingen gjennom sitt eget selskap, men at han istedenfor skulle gjøre dette som privatperson kan ikke sies å utgjøre en vesensforskjell i vurderingen. Et annet forhold som svekker denne anførselen er at A fremdeles jobber deltid som kirurg gjennom Kirurgisk Klinikkk. Dette er slik retten ser det ytterligere et moment som underbygger at det er eneaksjonærens private interesser som har vært det avgjørende for de transaksjoner som er foretatt, ikke selskapets.

Kirurgisk Klinikkk har anført at selskapet vurderte småbruket X som et investeringsobjekt og at formålet med ervervet var å pusse opp det eksisterende våningshuset, og å skille ut tomter for salg.

Etter bevisførselen legger retten til grunn at det er ubestridt at det ikke var adgang etter offentlige reguleringen av området til å utparsellere tomten da Kirurgisk Klinikkk ervervet eiendommen. Det

forelå imidlertid et periodisk planarbeid i kommunen for omregulering av det aktuelle eiendomsområdet som ga A fremtidsutsikter for utparsellering av tomten. Etter at A hadde ervervet eiendommen fra selskapet ble det imidlertid kjent for ham at området likevel ikke skulle omreguleres.

Det er ubestridt mellom partene at eiendommen i liten grad ble utviklet under selskapets eieperiode. Det er heller ikke påvist nevneverdige skattepliktige inntekter for småbruket X eller fremlagt noe budsjett eller planer som viser at eiendommen var unger utvikling for å sørge for realistiske og fremtidige inntekter for selskapet. Selskapet led også et tap ved salget. Det eneste formålet med å selge eiendommen ut av selskapet synes å være As ønske om å avvikle selskapet, selv om det opprinnelige formålet med investeringene var å sikre drift i foretaket etter at A avsluttet sin yrkeskarriere som kirurg. Det fremstår følgelig ikke som begrunnet i selskapets interesse at salget måtte skje med tap i 2009. Tvert imot tilsier de nevnte forholdene at de skjedde i As private interesse. Det var heller ikke kjent for A at kommunen ikke ville omregulere området slik at tomten kunne utparselleres da han ervervet eiendommen personlig.

Retten har også i sin vurdering sett hen til at det fremstår som et gjennomgående trekk ved virksomheten til Kirurgisk Klinikkk å erverve eiendommer som deretter videreselges til nærstående. Selskapet har totalt investert i 7 boligeiendommer, hvorav 5 er solgt til A privat og en til hans datter. Samtlige av eiendommene som er solgt til nærstående er solgt med tap for selskapet med unntak av en leilighet i Spania. De to tilfellene der eiendommene ble solgt med gevinst er denne vesentlig lavere enn det samlede tapet. Retten har også merket seg at eiendommene ikke ble lagt ut for salg på det åpne markedet og at verken leiligheten eller småbruket har gitt selskapet leieinntekter som A har hevdet at delvis var intensjonen med selskapets investering.

Etter dette foreligger det sterke objektive holdepunkter som tilsier at Kirurgisk Klinikkk sine investeringer i Nordraaks gate 5 og småbruket X ikke fremstår som forretningsmessig motivert, men utløst av var av As private interesser. Det kan dermed ikke være avgjørende at Kirurgisk Klinikkk i 2002 endret selskapets formål til også å omfatte eiendomsinvesteringer.

Retten er etter en samlet vurdering kommet til at eiendomsinvesteringene mangler den tilstrekkelige tilknytningen til den inntektsgivende aktivitet. Alle kostnader blir med dette å tilbakeføre, både direkte fradragsført og de som var aktiverte.

Kirurgisk Klinikkk har også påberopt seg fradragsrett med hjemmel i skatteloven § 6-2.

Spørsmålet blir således om eiendomsoverdragelsene av Nordraaks gate 5 og småbruket X til nærstående er skjedd til underpris.

For at det skal foreligge fradragsrett for realisasjonstap i henhold til skatteloven § 6-2 må det foreligge et reelt tap. Tap som skyldes bevisst salg til underpris vil ikke være fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Ved gavesalg kan det kreves tapsfradrag, men ikke for gaveelementet, jf. Utv. 1994 s. 1426 FIN.

Retten tar i det følgende først stilling til overdragelsen av Nordraaks gate 5 og deretter småbruket X.

Nordraaks gate 5

Det er ubestridt mellom partene at Kirurgisk Klinikkk kjøpte Nordraaks gate 5 for kr 6.500.000,-, at leiligheten ble pusset opp for ca. kr 1.200.000,- og etter et år videresolgt til As datter for kr 6.700.000,-. Kjøpesummen sammenfaller med takst fra takstmann Torbjørn Myhre som ble innhentet én måned etter eiendomsoverdragelsen. Det ble også innhentet en takst før overdragelsen fra takstmann Lasse Evensen der eiendommens verdi ble anslått å være kr 7.000.000,-.

A forklarte overfor ligningsmyndighetene at det ble innhentet en ny takst etter overdragelse fordi han syntes taksten på kr 7.000.000,- var for høy. I retten har han imidlertid forklart at han reagerte på at taksten var lav med tanke på de oppgraderinger som var blitt gjort i leiligheten.

Retten legger til grunn at A har hatt god kjennskap til eiendomsmarkedet, og hvilken merverdi en oppussing av særlig bad og kjøkken tilfører. A bekreftet i sin vitneforklaring at han også privat har pusset opp og videresolgt flere eiendommer, og at han på det meste eide 20 eiendommer i samme periode. Flere av disse var sentrumsnære leiligheter på Oslo vest.

Til tross for hans kjennskap til eiendomsmarkedet i området og hans reaksjon på den anslåtte markedsverdien i takstene, valgte han likevel å selge leiligheten til en pris som medførte et betydelig tap for selskapet. Dette er et moment som etter rettens oppfatning sterkt trekker i retning av at leiligheten ble solgt til underpris. Vitnet B erkjente også i retten at hun gjorde et veldig godt kjøp da hun ervervet leiligheten fra selskapet.

A har anført at det ikke er solgt til underpris og henvist til at beløpet som utgjorde kjøpesummen følger av innhentet takst.

Retten legger til grunn at en takst gir et godt uttrykk for hva som utgjør en eiendoms markedsverdi. En verditakst kan imidlertid ha enkelte svakheter, idet den ikke vil kunne gi et eksakt svar på hva en eiendom vil bli solgt for dersom den selges i et åpent og fungerende eiendomsmarked. Det kan heller ikke utelukkes at en verditakst er basert på omstendigheter som foranlediger et til dels tilpasset syn på virkeligheten. Det er derfor viktig å se hen til øvrige forhold som kan belyse eiendommens faktiske markedsverdi.

Nordraaks gate 5 er en leilighet på ca. 130 kvadratmeter som ligger i nest øverste etasje i en bygning med heis i et rolig og svært attraktivt område på Frogner i Oslo. Leiligheten har garasjeplass, balkong og på salgstidspunktet med nyoppusset kjøkken og to bad. Det er etter rettens oppfatning klart at dette må ha ført til en vesentlig verdiøkning av eiendommens tekniske verdi.

Skattemyndighetene har henvist til eiendomsmeglerbransjens boligstatistikk som viser at prisene i Oslo steg med ca. 5 % og at pris per kvadratmeter på leiligheter på Frogner økte med kr 2100,- i gjennomsnitt i perioden august 2006 til desember 2007. Når dette overføres til leiligheten i Nordraaks gate 5 tilsier dette en prisvekst på i overkant av kr 264.600,-. Den generelle prisveksten i området gir gode veiledning for å vurdere hva som utgjør markedsverdien. Det er heller ingen holdepunkter som tilsier at leiligheten ikke har fulgt den normale prisutviklingen for boliger på Frogner.

Skattemyndighetene har videre engasjert eiendomsmegler Torbjørn Ek som konkluderte med at leiligheten på tidspunktet for overdragelsen hadde en markedsverdi mellom kr 7.700.000,- og kr 8.000.000,-. Ek har i sin vitneforklaring bekreftet at han var megler for salg av 16 leiligheter i Nordraaks gate 5 i den aktuelle perioden. Det er imidlertid etter rettens syn enkelte svakheter ved Eks verdivurdering, idet han ikke selv har befart leiligheten, verdivurderingen er innhentet over 7 år etter overdragelsen, samt at det feilaktig er lagt til grunn at det er en toppleilighet. Retten finner likevel på denne bakgrunn at det ikke helt kan sees bort i fra taksten, og viser til eiendomsmegler Eks omfattende erfaring ved salg av eiendommer i bygget og Nordraaks gate 5 generelt.

Et annet moment som underbygger mistanken om at selskapet har solgt eiendom under markedspris er advarslene fra selskapets revisor TB revisjon. Selskapets revisor varslet gjentatte ganger fra 2006 om kritikkverdige forhold i tilknytning til selskapets eiendomsinvesteringer. Det var revisors merknader som utløste bokettersynet.

A har fremholdt at Kirurgisk Klinikkk kjøpte leiligheten til overpris og at riktig markedsverdi er kr 5.970.000,- som er kjøpesummen selgeren ervervet leiligheten for tre måneder før salget til Kirurgisk Klinikkk. Bakgrunnen for dette er at Kirurgisk Klinikkk ervervet leiligheten i den tro at det fulgte med en separat hybel som var lovlig utseksjonert.

Retten er kommet til at selgerens tidligere kjøpesum ikke gir nevneverdig veiledning ved fastsettelsen av markedsverdien. Det vises i den forbindelse til vitneforklaringen til B som bekreftet at plan- og bygningsmyndighetene har godkjent hybelen og at hun siden hennes overtakelse av leiligheten har leiet ut denne til en månedspris på kr 8000-10 000,-. Det fremkommer heller ikke av takstene at dette er av betydning for fastsettelsen av markedsprisen.

På bakgrunn av en samlet bevisvurdering har retten kommet til at Nordraaks gate 5 ble solgt til underpris, og at selskapet dermed ikke har krav på fradrag for gaveelementet.

Retten finner etter en samlet vurdering at tapet Kirurgisk Klinikkk har lidt ved overdragelsen av Nordraaks gate 5 ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2, idet det skyldtes et bevisst salg til underpris.

Småbruket X

Kirurgisk Klinikkk kjøpte eiendommen på X for kr 2.550.000,- en kjøpesum som oversteg taksten med kr 1.000.000,- over takst. Eiendommen ble etter to år videresolgt til A for kr 2.300.000,-. Samlet medførte investeringen et tap på selskapets hånd på ca. kr 350.000,-.

Når retten har kommet til at salget til A ble gjort til underpris har retten i sin bevisvurdering lagt avgjørende vekt på forhistorien og As adferd ved fastsettelsen av kjøpesummen.

Det ble opprinnelig avtalt en kjøpesum på kr 1.650.000,- mellom selskapet og A. Kjøpesummen ble lagt til grunn i skjøtet som viste overdragelsen og ble oversendt for tinglysning i 2009.

I juni 2010 ga imidlertid selskapets revisor uttrykk for alvorlige forhold vedrørende overdragelsen av småbruket X til aksjonær A, herunder det store misforholdet mellom kostpris og avtalt pris. Det vises til følgende utdrag fra revisors brev av 11. juni 2009:

Selskapet kjøpte eiendommen i 2007 for kr 2.678.802,-. I følge skjøtet er eiendommen i 2009 overdratt til A for kr 1.650.000,-. Regnskapskontoret har ikke bokført denne transaksjonen ennå. Vi har tatt opp forholdet med dere og advokaten deres og påpekt at det store misforholdet mellom kostpris og salgspris på eiendommen. Vi anbefaler at prisingen av salget gjennomgås på nytt.

På denne bakgrunn ble kjøpesummen ett år etter skjøtet var overdratt endret til kr 2.230.000,- som utgjorde en oppjustering på om lag 28 % fra det beløpt som fremgikk av den innhentede takst. Dette ble imidlertid ikke meldt inn til Statens Kartverk.

I juli 2009 valgte revisor å fratre på bakgrunn av brudd på aksjeloven som blant annet var forårsaket av salg av to leiligheter i Lachmannsvei til aksjonær A som hadde påført selskapet et tap på kr 2.480.000,-. TB Revisjon gjeninntrådte imidlertid som revisor i oktober 2009 etter at de kritikkverdige forholdene for 2008 var blitt rettet opp i av selskapet. Det var revisors merknader som utløste bokettersynet.

Samlet sett viser disse forholdene hvilken holdning A har hatt til eiendomssalg fra selskapet til nærstående og betydningen av at selskapet lider et tap ved overføringen.

Retten har videre lagt vekt på at A da han ervervet eiendommen personlig ikke var kjent at kommunen ikke ville gå videre med sine planer om å omregulere området som muliggjorde en hans planer om å skille ut tomter. Det er heller ikke fremkommet forhold som tilsier at eiendommens markedsverdi har steget siden Kirurgisk Klinikk ervervet denne. Det er således slik retten ser det få holdepunkter som begrunner at selskapet har lidt et reelt tap da eiendommen, etter ubegrunnet kort tid i selskapets eie, ble solgt til nærstående.

Etter en samlet vurdering er retten kommet til at det bevisst ble foretatt et salg til underpris som påførte selskapet et tap ved eiendomstransaksjonen av småbruket X. Tapet er således ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2.

3.4. Utbyttebeskatning av A

Spørsmålet i saken er om det er foretatt vederlagsfrie overføringer fra selskap til aksjonær eller aksjonærens nærstående som er skattepliktig etter skatteloven § 10-11 i forbindelse med to eiendomstransaksjoner i Nordraaks gate 5 og småbruket X.

Et utdrag av skatteloven § 10-11 første og annet ledd lyder:

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

overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante.

Det er ubestridt at overføringer mellom selskapet og As datter også omfattes av bestemmelsen.

Utbyttebegrepet omfatter alle typer overføring av verdier fra selskap, herunder kontanter, varer, tjenester, immaterielle eiendeler med videre.

Med det resultat retten har kommet til ovenfor, herunder at selskapets investeringer i eiendommene i Nordraaks gate 5 og på småbruket X var foretatt i aksjonæren og/eller hans datters private interesse, innebærer dette at skattyter har fått en vederlagsfri overføring fra selskapet i form av at selskapet har blitt belastet aksjonærens private kostnader og tap. Fordelen er dermed skattepliktig etter skatteloven § 10-11.

3.5. Tilleggsskatt

Det følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 at en skattyter som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til, eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges tilleggsskatt.

I lovens forarbeider og rettspraksis er det lagt til grunn at vurderingen av vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i det vesentligste er sammenfallende med vurderingen av endringsfristen i ligningsloven § 9-6 første ledd nr. 3 bokstav a. Retten viser blant annet til Rt-2009-813 avsnitt 80 og Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 36 flg.. For ileggelse av tilleggsskatt kreves det imidlertid kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. Rt-2008-1409. Bakgrunnen for et skjerpet beviskrav er at tilleggsskatt og tilleggsavgift må vurderes som straff, jf. EMK art. 6 nr. 2.

På bakgrunn av en samlet bevisvurdering har retten kommet til at det foreligger en slik kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at både Kirurgisk Klinikk og A har gitt ufullstendige opplysninger. Det vises til ordlyden i ligningsloven § 4-1 der det fremkommer at en skattyter skal «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». En skattyter skal gjennom selvangivelsen gi spesifikasjoner av formue og inntekt og i tillegg gi andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen, jf. ligningsloven § 4-3.

Retten har ved sin samlede vurdering lagt avgjørende vekt på at A personlig har unnlatt å medta eller gi opplysninger om overdragelse av eiendommer som medførte tap for selskapet. Forholdene ble ikke avdekket før gjennom bokettersyn og de uriktige og ufullstendige opplysningene førte til manglende utbyttebeskatning. Tilsvarende gjør seg gjeldende for selskapet, og de ufullstendige opplysninger førte til fradrag for kostnadsførte og aktiverte utgifter som reduserte saksøkers alminnelige inntekt for perioden 2006-2009, samt fradrag for realisasjonstap. Selskapet har fradragsført kostnader og tap som er lidt som følge av blant annet salg til nærstående til underpris uten å opplyse skattemyndighetene om dette. Retten finner det klart at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt for både Kirurgisk Klinikk og A.

Retten finner det videre klart at ingen av unntakene i ligningsloven § 10-3 kommer til anvendelse noe som heller ikke er anført av saksøkerne.

Kirurgisk Klinik og A anført at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

De objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt tilsvarer vilkårene for å legge ordinær tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt krever imidlertid at skattyter har utvist subjektiv skyld. Skyldkravet er at opplysningssvikten må ha vært forsettlig eller grovt uaktsom, mens det er tilstrekkelig at skattyteren har utvist simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Ved bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 61-62.

Beviskravet for skjerpet tilleggsskatt tilsvarer det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 62.

Retten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at både Kirurgisk Klinik og A i det minste handlet grovt uaktsomt da de ga de uriktige og/eller ufullstendige opplysninger og at de iallfall har utvist simpel uaktsomhet med hensyn til de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Retten viser til den redegjørelse som er gjort under punkt 3.2. ovenfor.

Retten finner etter dette at ingen av anførslene fra verken Kirurgisk Klinik eller A kan føre frem. Staten v/Skatt Øst blir etter dette å frifinne.

4. Sakskostninger

Staten v/Skatt Øst har vunnet begge sakene og har krav på full erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Retten finner ikke, etter en totalvurdering, at noen av unntaksreglene i § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse. Retten har ikke funnet saken tvilsom, verken hva gjelder faktiske eller rettslige spørsmål.

Advokat Skar har inngitt omkostningsoppgaver med et samlet salærkrav på kr 215.027,50,- ink. mva for saken mot Kirurgisk Klinik og kr 85.996,25 ink. mva for A. Motparten har ikke hatt innvendinger til kravenes størrelse. Retten anser etter omstendighetene kostnadene som nødvendige og tilkjenner erstatning i samsvar med kravene. Beløpene settes skjønnsmessig til kr 215.028,- og kr 85.996,-.

Slutning

I sak 12-197247TVI-OTIR/08

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Kirurgisk Klinik dømmes til å innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å erstatte sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 215 028 - tohundreogfemtentusenogtjueåtte - kroner.

I sak 15-169051TVI-OTIR/08

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. A dømmes til å innen 2 -to- uker fra dommens forkynnelser å erstatte sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 85 996 - åttifemtusennihundreogtittiseks - kroner.

SKN 16-067 Fradragsrett for tapsbringende leiekontrakter

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 og § 6-24.

Oslo tingrett: Dom av 15. mars 2016, sak nr.: TOSLO-2015-100653

Dommer: Tingrettsdommer Eirik Aass.

Parter: Schibsted Eiendom AS (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Staten v/ Skatt øst (advokat Ole Kristian Rigland).

Sammendrag: Schibsted Eiendom AS (SEAS) solgte to aksjeselskaper som eide hver sin eiendom. Salgene av aksjeselskapene var omfattet av fritaksmetoden. Eiendommene var utleid til en pris som lå under markedsverdi. Før salgene leide derfor SEAS eiendommene til markedsverdi før de fremleide eiendommene til de opprinnelige leietakerne til opprinnelig leiepris. Dette økte salgsverdien på eiendommene (og dermed gevinsten som inngikk i fritaksmetoden), men påførte samtidig SEAS et tap. Tapet utgjorde differansen mellom leien de selv betalte og leien de fikk inn gjennom fremleieavtalene. Spørsmålet i saken var om det var fradragsrett etter skatteloven § 6-1, subsidiært etter § 6-24, for SEAS kostnader ved de tapsbringende leiekontraktene. Tingretten fant at det ikke forelå fradragsrett fordi merkostnadene ved leiearrangementene ble reflektert i en tilsvarende økning av vederlaget for aksjene i eiendomsselskapene. Oppførelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 og § 6-24 var derfor ikke oppfylt. Retten tilføyde, selv om det ikke hadde betydning for resultatet, at det virket klart at heller ikke tilknytningsvilkåret var oppfylt, da SEAS' merkostnader til leie var knyttet til skattefritt salg av aksjer. Staten ble således frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av to skattevedtak fattet av Skatteklagenemnda 18. desember 2014 overfor Schibsted Eiendom AS («SEAS»).

Hovedspørsmålet er om SEAS har rett til fradrag etter skatteloven § 6-1, subsidiært etter skatteloven § 6-24, for kostnader selskapet har hatt ved tapsbringende leiekontrakter inngått i forbindelse med salg av eiendomsselskapene Akersgaten 55 AS og Sandakerveien 121 AS.

Sakens bakgrunn

Retten vil nedenfor kort redegjøre for bakgrunnen for og gjennomføringen av SEAS' salg av de to eiendomsselskapene Akersgaten 55 AS og Sandakerveien 121 AS. Derunder hvorfor de nevnte

leiekontraktene ble inngått, og spørsmålet om rett til fradrag for SEAS merkostnader ved disse. Det er grundig redegjort for disse forholdene i Skatteklagenemndas vedtak. Rettens gjennomgang er begrenset til det faktum som er sentralt for sakens tvistetema.

Schibsted ASA eide indirekte eide de nevnte eiendomsselskapene gjennom hhv. Verdens Gang AS (VG) og SEAS. Årsaken til at salgsprosessene ble satt i gang var at Schibsted ASA ønsket å frigjøre kapital fra eiendom til bruk i konsernets kjernevirksomhet, som er media.

Sandakerveien 121

Eiendommen Sandakerveien 121 var eiet av selskapet Sandakerveien 121 AS. SEAS eide i sin tur alle aksjene i Sandakerveien 121 AS. SEAS inngikk i mai 2010 avtale om salg av samtlige aksjer i Sandakerveien 121 AS til Nydalen Næringseiendom AS for kr 565.834.351.

Lokalene i Sandakerveien 121 var leid ut til Schibsted Trykk AS under en langvarig leiekontrakt fra 1998. Ved inngåelsen av leiekontrakten var den på markedsmessige vilkår, men på grunn av utviklingen i eiendomsmarkedet i Oslo var leien med årene blitt en del lavere enn markedsleie.

I forbindelse med tilretteleggingen for salget av Sandakerveien 121 AS ble SEAS rådet av DNB Næringsmegling AS til å forsøke å få leien oppjustert til markedsvilkår. Dette ville ifølge megler gjøre det enklere å skaffe kjøpere, og prisen ville antakelig bli høyere enn om man forsøkte å selge med de eksisterende leieavtalene. SEAS valgte derfor å strukturere leieforholdene slik at SEAS inngikk en ny leieavtale med Sandakerveien 121 AS på markedsmessige vilkår, mens den eksisterende leieavtalen med Schibsted Trykk AS ble endret til en avtale om fremutleie fra SEAS til Schibsted Trykk AS.

Leien SEAS betalte til Sandakerveien 121 AS var kr 54.000.000, mens leien Schibsted Trykk AS betalte til SEAS var ca. kr 44.400.000. Differansen, merkostnaden for SEAS, utgjorde etter dette ca. kr 9.600.000. Siden salget skjedde i mai 2010 ble kostnaden dette året begrenset til 7 måneder, kr 5.921.000. I 2011 og 2012 var merkostnadene hhv. kr 9.880.604 og kr 10.047.988. SEAS har krevd fradrag for disse merkostnadene. Skattemyndighetene har imidlertid ikke akseptert at kostnadene er fradragsberettiget. Det er spørsmålet om fradrag for disse kostnadene som er sakens hovedtema.

Akersgaten 55 AS

Eiendommen Akersgaten 55 var eiet av selskapet med samme navn, Akersgaten 55 AS. Akersgaten 55 AS var i sin tur eiet av Verdens Gang AS (VG). VG var som nevnt, i likhet med SEAS, eiet av Schibsted ASA.

KLP Eiendom AS kjøpte ved avtale av 27. februar 2008 samtlige aksjer i Akersgaten 55 AS fra SEAS, med en forutsetning i kontrakten om at aksjene forut for overtakelsen skulle overdras fra VG til SEAS. Avtalen om overdragelsen av aksjene fra VG til SEAS ble gjort 28. februar 2008.

I likhet med det som var tilfelle for Sandakerveien 121, var leievilkårene for Akersgaten 55 ikke lenger markedsmessige. SEAS valgte derfor på samme måte som for Sandakerveien 121 å leie lokalene til markedsmessige vilkår for å legge til rette for et optimalt salg. De eksisterende leiekontraktene ble, som for Sandakerveien 121, videreført som fremleiekontrakter. Det er visse nyanser her, men de har ikke betydning for avgjørelsen.

Kjøpesummen for aksjene i avtalen mellom SEAS og KLP Eiendom AS var kr 1.203.000.000. Kjøpesummen mellom VG og SEAS var kr 778.356.000. Forskjellen mellom kjøpesummene utgjorde kr 424.644.000, og er i SEAS egen redegjørelse til selvangivelsen i 2008 forklart slik: *«Samtidig er det foretatt en regnskapsmessig avsetning på NOK 424 644 000 for den fremtidige forpliktelsen til å leie ut til under markedspris iht. Fremleieavtalen.»*

Det fremstår med andre ord klart at differansen i kjøpesum for aksjene ved de to transaksjonene skulle gjenspeile forskjellene i vilkårene i leiekontraktene mellom hhv. SEAS og KLP og SEAS og fremleietakerne. Det er imidlertid forskjeller i partenes syn på dette, og ikke minst betydningen for fradragsretten, og retten kommer tilbake til temaet nedenfor under rettens vurdering.

SEAS' merkostnad ved leien av lokalene i Akersgaten 55, dvs. differansen mellom leieutgifter og leieinntekter, utgjorde kr 39.670.441 for 2009, kr 40.068.000 for 2010, kr 41.158.000 for 2011 og kr 41.531.292 for 2012. SEAS har krevd fradrag for disse kostnadene. Skattemyndighetene har, på samme måte som for Sandakerveien 121, ikke akseptert at kostnadene er fradragsberettiget.

Saksgangen for øvrig

Skattekontorets vedtak ble påklaget. Skatteklagenemnda opprettholdt begge skattekontorets vedtak ved sine vedtak av 18. desember 2014. SEAS reiste søksmål ved stevning av 16. juni 2015, innenfor fristen. Hovedforhandling ble holdt 7.-8. mars 2016.

Schibsted Eiendom AS' påstandsgrunnlag

SEAS mener prinsipielt at selskapet har rett til fradrag for sine merkostnader, dvs. differansen mellom leien de har betalt i hovedleieforholdene og leieinntektene fra fremleiekontraktene, etter hovedregelen i skatteloven § 6-1.

For det første er vilkåret om at kostnaden må innebære en «oppofrelse» oppfylt. Betalingene av leien har medført en reduksjon i SEAS' formuesstilling. Det er riktig nok en faktisk sammenheng mellom leietapet og økt vederlag ved salg av aksjene. Men dette innebærer ikke en ombytting av verdier som ikke gir rett til fradrag. Ombytting av formuesverdier krever at det erverves noe av varig verdi, dvs. av betydning for senere inntektsår, men det er ikke tilfelle. Det økte aksjevederlaget er derfor en indirekte effekt av leiearrangementet. Kostnaden pådras over lang tid, uavhengig av gevinsten for salget. Det er heller ikke ført bevis for at leietapet og den økte aksjegevinsten kan regnes mot hverandre krone for krone.

For det andre er vilkåret om tilknytning mellom kostnaden og SEAS' inntekt eller inntektsskapende aktivitet oppfylt. Gevinsten ved salget ble brukt til skattepliktig virksomhet i Schibstedkonsernet, og det vises blant annet til at hensikten med salgene var å frigjøre midler til bruk i Schibsteds kjernevirksomhet. Det vises også til at SEAS var et administrasjonsselskap med formål å være avtalepart i leieforhold med fremleie til andre selskaper i Schibsted-konsernet, og til andre eksterne leietakere. Videre at SEAS hadde økonomisk formål og at avtaler ble inngått på markedsvilkår. Også skattekontoret har lagt til grunn at inngåelsen av leieavtalene og fremleieavtalene var i kjernen av SEAS' virksomhet.

Det er ikke grunnlag for en hovedformålsbetraktning hvor hensynet til skattefri gevinst fjerner fradragsretten for fremleievirksomheten. Det er heller ikke et vilkår for fradrag at kostnaden er nødvendig, dvs. at den står i direkte årsakssammenheng med den inntekt som innvinnes. En direkte betydning er tilstrekkelig, og i dette tilfellet har fremleieavtalene direkte betydning for SEAS' inntektsforhold.

Staten har anført at fradrag uansett ikke kan tilkjennes fordi SEAS' virksomhet ikke objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. SEAS bestrider denne anførselen på to grunnlag. For det første er dette et nytt faktum som domstolene ikke har kompetanse til å prøve fordi det ikke er behandlet av skattemyndighetene. For det andre er SEAS uenig i at virksomheten ikke objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Til det siste vises det til at utleiemarkedet kan svinge, og at de per i dag tapsbringende fremleiekontraktene i fremtiden kan vise seg å gi overskudd. SEAS viser også til at fremleiekontraktene etter utløpet av den faste perioden kan reguleres til markedsvilkår, og deretter kunne gi fortjeneste.

Subsidiært mener SEAS at selskapet har rett til fradrag for leietapet etter skatteloven § 6-24. Forutsetningen er her at inntekten anses som inntekt ved aksjesalgene, og dermed er skattefri etter fritaksmetoden. SEAS mener leietapet i denne sammenheng må anses som en kostnad som gir fradragsrett etter § 6-24 første ledd. Statens anførsel om at kostnader etter denne bestemmelsen er begrenset til «eierkostnader» har ikke forankring i lovteksten eller andre rettskilder.

SEAS mener videre at kostnadene ikke er en «realisasjonskostnad», jf. skatteloven § 6-24 annet ledd, og at fradrag dermed heller ikke kan nektes med henvisning til denne bestemmelsen. Kostnadene har ikke en slik direkte sammenheng med realisasjonen av aksjene i eiendomsselskapene. Leietapet strekker seg over mange år etter at aksjene ble solgt. Det blir ikke en realisasjonskostnad i lovens forstand bare av at det er en faktisk sammenheng mellom kostnaden og salget. Da ville de fleste driftskostnader kunne kalles realisasjonskostnader.

Dersom retten skulle komme til at SEAS ikke har rett til fradrag etter hverken § 6-1 eller § 6-24, mener SEAS at tapet skal inngå i gevinst-/tapsberegningen ved salget av aksjene i eiendomsselskapene. Skattemyndighetene har lagt SEAS' regnskapsmessige avsetning til grunn ved beregningen av skatt etter § 2-38 (6). Hensynet til konsekvens og likebehandling tilsier at de regnskapsmessige avsetningene også legges til grunn ved beregningen av fradragene. Skattemyndighetene har imidlertid lagt til grunn de nominelle, høyere, tallene for hvert år ved vurderingen av fradragene. Dette fører til at en del av kostnadene som det nektes fradrag for inngår i gevinsten som beskattes.

Schibsted Eiendom AS' påstand

Prinsipalt

Skatteklagenemndas to vedtak av 18. desember 2014 i endringssak for Schibsted Eiendom AS vedrørende fradragsrett for fremleieavtaler oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det er fradragsrett for kostnader ved fremleieavtale mellom Schibsted Eiendom AS og Schibsted Trykk AS for inntektsårene 2010, 2011 og 2012 på henholdsvis kr 5.921.000, kr 9.880.604 og kr 10.047.988. Ved ny ligning legges videre til grunn at det er fradragsrett for kostnader ved

fremleieavtalene mellom Schibsted Eiendom AS og Verdens Gang AS og Entra Eiendom AS for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012 på henholdsvis kr 39.670.441, kr 40.068.000, kr 41.158.000 og kr 41.531.292.

Subsidiært

Dersom retten skulle komme til at fremleietapet ikke er fradragsberettiget, men i stedet skal inngå ved gevinst-/ tapsberegning ved salg av aksjene i Sandakerveien 121 AS og Akersgaten 55 AS, er denne sides subsidiære påstand at dette beløpet må korrespondere med Schibsted Eiendom AS' regnskapsmessige avsetning i henholdsvis 2010 og 2008. De fradrag som nektes i etterfølgende år må dermed til sammen ikke overstige den opprinnelige avsetningen for leietap på henholdsvis NOK 133 205 000 og NOK 424 644 000.

I alle tilfeller:

Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Schibsted Eiendom AS' sakskostnader.

Statens påstandsgrunnlag

SEAS har ikke krav på fradrag for leiekostnaden etter skatteloven § 6-1.

For det første er kostnaden ikke er «oppofret», men tvert imot ombyttet med økt gevinst ved aksjesalget.

For det andre mangler kostnaden tilknytning til skattepliktig inntekt. I forbindelse med det siste presiserer staten at tilknytningen må gjelde SEAS' egen virksomhet. Dersom kostnaden skulle anses å ha flere formål, må hovedformålet være avgjørende. Og det var å øke den skattefrie aksjegevinsten.

Staten peker også på at aktiviteten i SEAS uansett ikke utgjør noen virksomhet i skattelovens forstand, da virksomheten ikke objektivt sett var egnet til å gi overskudd. Til det siste anføres også at dette ikke er en faktisk anførsel som retten er avskåret fra å prøve, da den knytter seg til samme privatrettslige disposisjon som klagevedtaket bygger på.

SEAS har heller ikke krav på fradrag etter skatteloven § 6-24. Også etter denne bestemmelsen gjelder et krav om oppofrelse av en kostnad, og dette vilkåret skal forstås på samme måte som etter § 6-1. Ombytting vil heller ikke etter denne bestemmelsen gi rett til fradrag.

Dersom retten skulle mene at vilkårene etter § 6-24 første ledd i utgangspunktet er oppfylt, kommer annet ledd til anvendelse. Leiekostnadene må i tilfelle anses som en realisasjonskostnad, altså en kostnad knyttet til realisasjon av aksjene i eiendoms-selskapene, og slike kan det ikke kreves fradrag for.

Når det gjelder SEAS' subsidiære anførsel, om beregningen av beløpene det nektes fradrag for, viser staten til at SEAS har fått medhold i dette kravet hva gjelder Sandakerveien 121, og vedtaket er ikke angrepet på dette punktet. Problemstillingen er ikke aktuell for Akersgaten 55, da 3 %-regelen i skatteloven § 2-38 (6) ikke kommer til anvendelse her. Skulle SEAS få medhold

i denne påstanden vil det reelt sett innebære at de får fradrag, og det må i tilfelle forankres i § 6-1 eller § 6-24.

Statens påstand

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

Rettens vurdering

Rettens konklusjon

Retten har kommet til at staten skal frifinnes. Retten mener leiekostnadene som SEAS har pådratt seg står i så nær sammenheng med den økte skattefrie gevinsten ved salget av aksjene i Sandakerveien 121 AS og Akersgaten 55 AS at det er tale om en ombytting av verdier. Kravet om at kostnaden må være pådratt, oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 og § 6-24, er etter rettens syn derfor ikke oppfylt.

Med det resultatet og begrunnelsen har retten også kommet til at staten tilkjennes sakskostnader.

Retten skal nedenfor redegjøre nærmere for sin vurdering av de ulike grunnlag for fradragsrett som er påberopt av SEAS.

Vurdering av fradrag etter skatteloven § 6-1

Rettslig utgangspunkt

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd første setning at:

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

Bestemmelsen oppstiller to vilkår for fradrag. For det første må en kostnad være «pådratt», det såkalte oppofrelsesvilkåret. For det andre må kostnaden være pådratt «for å» (bl.a.) erverve skattepliktig inntekt, det såkalte tilknytningsvilkåret. Begge disse vilkårene må være oppfylt for at det skal være rett til fradrag etter § 6-1.

Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 184, skriver at «Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.» Litt lenger ned på samme side skriver han om eksempelvis kjøp av verdifulle maskiner, skip og fasteiendom: «I slike tilfeller foreligger det bare en ombytting av formuesverdier, ingen oppofrelse. Dette innebærer ingen reduksjon i skattyters formuesstilling, bare en endring i formuens sammensetning, og dermed altså ingen oppofrelse.»

Høyesterett har behandlet oppofrelsesvilkåret i to relativt ferske avgjørelser. I Rt-2014-108 sluttet Høyesterett seg til og viste til uttalelsene fra Zimmer som det er vist til ovenfor. Høyesterett uttalte også mer generelt bl.a. at «Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse

overfor avhenderen eller tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten.»

I Rt-2015-242 hadde kjøper av et kontorbygg under oppføring påtatt seg å betale et infrastrukturbidrag i forbindelse med kjøpet som han krevde fradrag for. Høyesterett kom til at infrastrukturbidraget måtte anses som en del av kjøpesummen, og derfor ikke innebær en oppofrelse. Høyesterett påpekte i denne sammenheng, avsnitt 39, at «*Det er de økonomiske realiteter i avtaleverket som må være avgjørende for den skattemessige behandlingen av infrastrukturbidraget.*»

Det nevnte rettskildematerialet avklarer ikke direkte det samme spørsmål som retten skal vurdere i vår sak, men gir en del retningslinjer som retten mener har overføringsverdi. Spørsmålet må bli om merkostnadene ved leiearrangementene direkte reflekteres i en tilsvarende økning av vederlaget for aksjene i eiendomsselskapene, slik at den økonomiske realiteten er at det er tale om en ombytting av verdier.

Vurderingen i vår sak

Retten har ovenfor, under fremstillingen av sakens bakgrunn, gjennomgått de deler av faktum knyttet til inngåelsen av de tapsbringende leiekontraktene som er mest sentralt for avgjørelsen. Det vises til denne.

Det er ikke omtvistet at SEAS sto overfor et valg mellom ulike strategier da det ble besluttet å selge de to eiendomsselskapene Sandakerveien 121 AS og Akersgaten 55 AS. Hensikten med salgene var som nevnt at Schibstedkonsernet ønsket å frigjøre midler til bruk i sin kjernevirksomhet, mediavirksomheten.

Leiekontraktene som allerede gjaldt for de to eiendommene var uoppsigelige og uten mulighet til regulering til markedsvilkår på flere år. De var med tiden blitt mindre gunstige for utleier enn det markedet tilsa.

DNB Næringsmegling AS mente det ville gjøre flere investorer interesserte om de kunne presentere eiendommene med markedsmessige leiekontrakter. Med slike leiekontrakter ville kjøpesummen åpenbart også bli høyere enn om man solgte eiendomsselskapene med de eksisterende leiekontraktene. Det er ingen uenighet om at det er en nær sammenheng mellom en eiendoms verdi og vilkårene den er leid ut på.

Dette var bakgrunnen for arrangementet med at SEAS påtok seg en leieforpliktelse overfor eiendomsselskapene til markedsvilkår, og samtidig trådte inn i en fremutleierposisjon overfor de eksisterende leietakerne. Differansen mellom den leien SEAS måtte betale og den leien SEAS fikk inn fra fremleietakerne ble en kostnad for SEAS fram til fremleiekontraktene enten kunne sies opp eller reguleres til minst like gode vilkår som SEAS leide for.

For ordens skyld presiserer retten at det ikke er omstridt at denne måten å strukturere seg på var fornuftig med hensyn til å oppnå god pris på aksjene i eiendomsselskapene. Spørsmålet er bare om SEAS' merkostnader, altså differansen mellom inntekten ved fremleie og utgiften ved leie, er fradragsberettigete.

Retten vil gjennomgå en del faktum som belyser hvordan SEAS/Schibstedkonsernet selv så på sammenhengen mellom leiekostnader og aksjevederlag i tiden rundt aksjesalgene. Dokumentasjonen knyttet til Akersgaten 55 AS er i så måte best egnet til illustrasjon, da det i dette tilfellet ble gjennomført et internsalg fra VG til SEAS i forbindelse med salget fra SEAS til kjøper, KLP Eiendom AS.

Det er på det rene at konsernstyret i Schibsted vurderte mulighetene for å la SEAS påta seg en leieforpliktelse på markedsvilkår for å øke salgsvederlaget for Akersgaten 55 AS. Det fremgår bl.a. av protokoll fra styremøte 1. november 2007. Det fremgår videre av prospektet for Akersgaten 55 AS at en slik leiestruktur var forutsatt ved salget.

I forbindelse med internsalget mellom VG og SEAS ble også leiearrangementene omtalt i protokoller fra ulike møter. I protokoll fra ekstraordinært styremøte i Verdens Gang AS 22. januar 2008 fremgår bl.a. følgende av betydning for koblingen mellom leieforpliktelsene og aksjesalgsvederlaget: *«Ettersom VG AS selger A55 AS med eksisterende kontrakter og derfor lavere leieinntekter enn det SE AS selger til Kjøper for, vil VG AS få en lavere pris for selskapet enn det SE AS før. Nåverdi av fremtidig økt leieforpliktelse for SE AS må trekkes fra salgsgevinst i SE AS bøker.»*

I protokoll fra styremøte i SEAS 27. februar 2008 står det bl.a. at *«Selskapet har inngått avtale med KLP Eiendom om salg av aksjene i A55. Kjøpesummen for aksjene er NOK 1 203 000 000 justert for nærmere definerte balanseposter. Kjøpesummen er bl.a. betinget av at SEAS inngår leieavtaler med A55 på de vilkår som er beskrevet ovenfor.»*

I en redegjørelse fra styret i SEAS etter asl. § 3-8 av 27. februar 2008 fremgår det at *«Overdragelsen fra VG til SEAS er et ledd i en større transaksjon der SEAS har inngått avtale om salg av A55 til KLP Eiendom AS. Overdragelsen fra VG til SEAS skjer på samme vilkår som overdragelsen fra SEAS til KLP Eiendom, men slik at vederlaget i forholdet mellom VG og SEAS er beregnet på basis av eksisterende leieinntekter i A55.»*

I samme redegjørelse fremgår det videre at *«SEAS har høyere leiekostnader enn leieinntekter for både VG-arealene og Entra-arealene. Merkostnaden er reflektert i kjøpesummen for aksjene i A55.»* (rettens understreking)

De ovennevnte uttalelsene trekker klart i retning av at det var en klar kobling mellom leiekostnaden og kjøpesummen for aksjene. Det må legges til grunn at leiekostnadene ikke ville blitt pådratt om det ikke var fordi det skulle få som direkte konsekvens at vederlaget for aksjene skulle bli minst tilsvarende høyere.

Det har vært en viss uenighet om hvorvidt det er en «krone for krone» sammenheng mellom merkostnadene for leie og økningen i aksjevederlaget. Retten viser til det sistnevnte sitatet ovenfor: *«Merkostnaden er reflektert i kjøpesummen for aksjene i A55.»* Uttalelsen, og også flere av de andre siterte uttalelsene, tyder på at det i alle fall var intensjonen.

Videre er det et faktum at differansen mellom kjøpesummene i transaksjonene mellom hhv. VG og SEAS og SEAS og KLP Eiendom AS er lik den neddiskonterte verdien av leietapet. Dette er også omtalt i asl. § 3-8-redegjørelsen fra 27. februar 2008: *«Basert på ovennevnte forutsetninger*

er verdien av merforpliktelsene til SEAS beregnet til NOK 424 644 000. Vederlaget for Aksjene i forholdet mellom VG og SEAS blir således NOK 778 356 000 (dvs. NOK 1 203 000 000 fratrasket NOK 424 644 000) justert for de balanseposter som angitt i kjøpsavtalen.»

Konserndirektør økonomi og finans i Schibsted ASA, Trond Berger, var i sin forklaring for retten ikke helt tydelig på sitt syn på forholdet mellom leiekostnadene og kjøpesummen for aksjene. Han satt imidlertid i det styret som avga redegjørelsen sitert ovenfor. Og på det tidspunkt den ble skrevet synes oppfatningen klart nok å ha vært at det var et «krone for krone» forhold mellom leiekostnaden og økt aksjevederlag.

Regnskapsdirektør i Schibsted ASA, Tore Sundtjønn, forklarte seg også om denne sammenhengen for retten. Retten oppfattet hans forklaring som samsvarende med det som fremgår av den siterte redegjørelsen ovenfor. Han mente at det klart *fremsto* slik at det var et «krone for krone» forhold mellom leiekostnaden og økt aksjevederlag. Han føyer imidlertid til at de ved beregningen av merkostnaden ved leien ikke hadde tatt hensyn til perioder etter at fremleiekontraktene kunne sies opp eller reguleres til markedsvilkår, og at det kunne tenkes også andre elementer som kunne påvirke verdiene. Slik sett kunne det tenkes at det faktisk ikke ville bli et nøyaktig samsvar mellom merkostnadene ved leieforpliktelsene og det økte aksjevederlaget. Det var imidlertid klart nok en slik «krone for krone» betraktning som lå til grunn for fastsettelsen av vederlaget ved salget mellom VG og SEAS, jf. utregningen gjengitt to avsnitt ovenfor.

Rettens vurdering er etter dette at det er klart at SEAS anså de økte leiekostnadene som reflektert direkte i kjøpesummen for aksjene i Akersgaten 55 AS. Det var også lagt til grunn at disse størrelsene kunne regnes mot hverandre krone for krone. Selv om man kanskje ikke kan se bort fra at de kalkyler man gjorde i februar 2008 ikke vil stemme nøyaktig med de faktiske leiekostnadene, så mener retten at dette ikke har avgjørende betydning for vurderingen av om det skal anses å ha skjedd en ombytting av verdier i skatteloven § 6-1s forstand. En slik ombytting fremstår uansett som hensikten med arrangementet, og det vesentlige av bevisene i saken underbygger at dette formålet ble oppnådd.

Når det gjelder leiekostnadene knyttet til Sandakerveien 121 AS, foreligger det ikke like mye dokumentasjon som for Akersgaten 55 AS fordi det ikke skjedde et tilsvarende internsalg samtidig. Partene er imidlertid enige om at sakene kan vurderes på samme måte, og retten legger til grunn at hensikten med leiearrangementene for Sandakerveien 121 AS og betydningen for kjøpesummen for aksjene var helt samsvarende med det som gjaldt Akersgaten 55 AS.

Retten har altså kommet til at oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 ikke er oppfylt. Det er da ikke nødvendig å vurdere tilknytningsvilkåret. Retten vil likevel tilføye at det virker klart at heller ikke dette er oppfylt, da SEAS' merkostnader til leie var knyttet til skattefritt salg av aksjer. Det kan ikke være av betydning om disse skattefrie inntektene senere skulle være benyttet til skattepliktig virksomhet i en annen del av Schibstedkonsernet. Retten viser til Rt-2015-1068, hvor Høyesterett bl.a. uttaler følgende i avsnitt 61: «*Det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold*». I den grad det skulle legges til grunn at inntekter fra salget skulle brukes i SEAS' egen virksomhet, var dette uansett ikke hovedformålet, jf. Zimmer s. 205 og Rt-2005-1434 avsnitt 44.

Retten går etter dette ikke nærmere inn på statens subsidiære anførsel om fradragsnektelse basert på at SEAS' virksomhet objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd, jf. skatteloven § 5-1.

Vurdering av fradrag etter skatteloven § 6-24

Rettslig utgangspunkt

Skatteloven § 6-24 gir en utvidelse av fradragsretten i forhold til § 6-1, slik at også kostnader pådratt for å erverve inntekt som er skattefri etter § 2-38 kan gis. Forutsetningen for anvendelse av bestemmelsen er altså at SEAS har pådratt seg kostnader for å skaffe seg en aksjegevinst som er skattefri etter fritaksmetoden. Etter bestemmelsens annet ledd er «realisasjonskostnader» uttrykkelig unntatt.

Skatteloven § 6-24 første ledd benytter i likhet med § 6-1 uttrykket «*kostnader som pådras for å erverve inntekt...*». Det er lagt til grunn i forarbeidene og Høyesteretts praksis at bestemmelsen i § 6-24 skal forstås slik på samme måte som den nesten likelydende formuleringen i § 6-1, se bl.a. Rt-2014-1057 avsnitt 62 og 71 og Rt-2015-1068 avsnitt 57-58.

Retten legger etter dette til grunn at skatteloven § 6-24 i likhet med § 6-1 oppstiller både et oppofrelsesvilkår og et tilknytningsvilkår, og at det materielle innholdet i vilkårene er like etter de to bestemmelsene.

Vurderingen i vår sak

Retten kan etter dette vise til vurderingen av oppofrelsesvilkåret under skatteloven § 6-1 ovenfor, som retten har kommet til at ikke er oppfylt. Det er da heller ikke oppfylt etter § 6-24.

Hvorvidt kostnaden også kunne tenkes å anses som en «realisasjonskostnad», og dermed falle utenfor fradragsretten med grunnlag i § 6-24 annet ledd, går retten ikke nærmere inn på.

Subsidiært - om fradragsnektelse skal være begrenset til SEAS' regnskapsmessige avsetning

Med det resultatet retten har kommet til, at det ikke er grunnlag for fradrag for merkostnadene til leie etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24, må retten vurdere SEAS' subsidiære påstand og anførsler. Disse går ut på at SEAS ikke kan nektes fradrag for høyere beløp enn de regnskapsmessige avsetningene til leietapet. Skattemyndighetene har nektet fradrag basert på de faktiske merkostnadene til leie, som er høyere enn de regnskapsmessige avsetningene.

Retten forstår det slik at bakgrunnen for denne anførselen henger sammen med beregning av gevinst etter skatteloven § 2-38 (6) bokstav a, som skattlegges med 3 %. Ved beregningen av skatten etter denne bestemmelsen har skattemyndighetene lagt til grunn den regnskapsmessige avsetningen, ikke de faktiske merkostnadene. SEAS mener dette medfører asymmetri, og at skattemyndighetene måtte velge enten faktiske merkostnader eller regnskapsmessig avsetning ved både gevinstberegningen etter § 2-38 (6) og fradragsnektelsen.

Retten vil først peke på at denne problemstillingen i utgangspunktet kun gjelder for transaksjonene knyttet til Sandakerveien 121 AS, som skjedde i 2010. Grunnen til det er at den

såkalte 3 %-regelen i skatteloven § 2-38 (6) bokstav a ble innført med virkning fra 7. oktober 2008. Salget av Akergaten 55 AS skjedde i februar 2008, og problemstillingen oppsto derfor ikke i tilknytning til dette.

SEAS krevde subsidiært, og fikk medhold av skattemyndighetene i, at den såkalte 3 %-inntekten ved salget av aksjene i Sandakerveien 121 AS skulle reduseres tilsvarende den regnskapsmessige avsetningen for 2010. Det vises til skattekontorets vedtak av 10. desember 2013. Spørsmålet er altså nå om også fradragsnektelsen må beregnes ut fra de regnskapsmessige avsetninger for merkostnadene til leie, eller om de faktiske merkostnader kunne legges til grunn. Det er en differanse mellom disse beløpene på grunn av bl.a. neddiskontering.

Retten er ikke enig i at beløpene som det nektes fradrag for skal settes lavere enn de faktiske merkostnadene SEAS har ført i sin selvangivelse. Dette ville etter rettens syn, som anført av staten, føre til at SEAS likevel fikk fradrag for deler av merkostnadene, uten at det hadde grunnlag i skatteloven § 6-1 eller § 6-24.

SEAS har anført at det ville være usaklig forskjellsbehandling eller grovt urimelig om skattemyndighetene i én sammenheng la til grunn faktiske merkostnader og i en annen la til grunn de lavere regnskapsmessige avsetningene. Retten mener det er klart at de forvaltningsrettslige prinsipper om myndighetsmisbruk i form av grov urimelighet og usaklig forskjellsbehandling ikke kommer til anvendelse i dette tilfellet. Retten er som nevnt enig i skattemyndighetenes vurdering av hvilke kostnader det skal nektes fradrag for. Videre vil retten peke på at SEAS fikk medhold i sitt krav om hvordan merkostnadene skulle hensyntas ved beregningen av 3 %-inntekten etter skatteloven § 2-38 (6). I prinsippet kunne man kanskje tenkt seg at de faktiske kostnadene også ble benyttet ved beregningen av 3 %-inntekten, men om det hadde vært mulig har ikke vært belyst eller problematisert for retten.

Retten mener etter dette at det ikke er grunnlag for en reduksjon av beløpene som det nektes fradrag for.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken, og har etter tvisteloven § 20-2 (1) rett til dekning av sine sakskostnader. Unntakene i § 20-2 (3) er vurdert, men er etter rettens syn ikke aktuelle.

Staten har krevd dekket til sammen kr 161.383, hvorav kr 154.425 utgjør salær for 70 timers arbeid forut for hovedforhandling og 26,5 timer tilknyttet hovedforhandlingen. Retten mener kostnadene er rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 (1), og SEAS har heller ikke hatt innvendinger til kravet. Oppgaven legges til grunn.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

2. *Schibsted Eiendom AS betaler til staten v/Skatt øst sakens kostnader med 161 383 - etthundreogseksientusentrehundreogåttitre - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynning.*

SkN 16-068 Bosted etter skatteavtale

Lovstoff: Skatteloven § 2-1. Skatteavtalen med Sveits art. 4.

Oslo tingrett: Dom av 4. februar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-112257

Dommer: Tingrettsdommer Jørgen Monn.

Parter: A (advokat Jarle Schelander) mot Staten v/ Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

Sammendrag: Skattyter bodde delvis i Norge og delvis i Sveits. Spørsmålet i saken var om skattyter var bosatt i Norge eller i Sveits i henhold til artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits. Spørsmålet berodde på i hvilket av landene skattyter måtte sies å ha «sentrum for livsinteressene» sine, jf. artikkel 4 punkt 2 bokstav a. Tingretten fant etter en samlet vurdering av de ulike tilknytningspunktene at skattyter hadde sentrum for livsinteressene sine i Norge, og at han dermed skulle anses som bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen.

1 Innledning

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 23. januar 2015, hvor staten (i) har lagt til grunn at saksøkeren, A, er skattepliktig til Norge for inntektsårene 2004-2010 og (ii) har fastsatt formue og inntekt for disse årene som grunnlag for As skatteplikt til Norge. Hovedforhandlingen i saken er besluttet delt, jf. tvisteloven § 16-1, slik at retten i denne omgang kun skal ta stilling til hvorvidt saksøkeren, A, er skattepliktig til Norge. Problemstillingen er om det var Norge eller Sveits som var «sentrum for livsinteressene» til A for årene 2004-2010.

2 Framstilling av saken

A er født i 1944 og oppvokst i Trondheim. A har tre voksne barn. A ble i 1989 skilt fra mor til hans to yngste barn.

A har gjennom årene etablert flere virksomheter. Fra sent på 70 tallet har A funnet opp og produsert et slitesterkt gulvbelegg til bruk for industri og offentlige virksomheter. Denne virksomheten har siden 1992 vært drevet gjennom selskapet X Norge AS. I 1992 etablerte A også Y AS.

A forklarte under sin partsforklaring at det var spesielt tre forhold som han erfarte i Norge som gjorde at A etter hvert ønsket å flytte fra Norge. To av forholdene var fra 70-tallet. Det ene var at kommunen trakk tilbake en transportstøtte som var gitt til en av As tidligere bedrifter. Det andre var at As kom i konflikt med skattemyndighetene om As reiseregnskap. Det tredje forholdet

hadde sitt utspring i bankkrisen i slutten av 80-tallet/begynnelsen av 90 tallet årene, som endte med A hadde store tap på sine eiendomsinvesteringer. Alle disse episodene er noe A bebreider det offentlige for.

Med bakgrunn i disse forholdene besluttet A at han ville flytte fra Norge. A vurderte både Sveits, England og Tyskland som mulige land å flytte til, og konkluderte med Sveits. Etter As syn har Sveits verdens beste infrastruktur, veier, utdannelsessystem og helsesystem.

I september 1993 meldte A flytting til Sveits. A har siden utflyttingen hatt bolig i Sveits. A bodde først i Hergiswil, deretter i Stansstad fra 1995. Han har foretatt en betydelig oppusning av sin nåværende toppleilighet i Stansstad.

A har siden 1993 oppholdt seg et betydelig antall dager hvert år i Norge, hovedsakelig i Trondheim. Mens han har vært i Trondheim har han hele tiden disponert en bolig. I den første tiden etter utflyttingen disponerte han bolig i [adresse 1]. Dette var boligen han eide og bodde i frem til tidspunktet han flyttet til Sveits i 1993. Boligen i [adresse 1] ble solgt til Y AS i 1996, som A var bestemmende aksjonær i frem til 2011. Y solgte boligen i [adresse 1] i 1998. I 1995 kjøpte Y AS boligen i [adresse 2] i Trondheim. Denne boligen ble da betydelig ombygd og påkostet. A forklarte i retten at boligen må antas å ha en markedsverdi i dag på 20 millioner kroner. Etter det opplyste har Y AS kjøpt møblene i [adresse 2] fra A. Boligen i [adresse 2] har siden oppusningen utelukkende vært brukt av A og to kvinner i Norge han har hatt forhold til. B bodde der frem til forholdet tok slutt i 2006 mens C bodde der fra 2008 og til forholdet tok slutt i 2011. As sveitsiske selskap Z AG, som A er eneeier av, hadde inngått leieavtale med Y AS om leie av [adresse 2].

Siden 1993 har A vært utmeldt fra den norske folketrygden, og fra samme år opptjent sveitsisk alderspensjon.

A har siden utflyttingen vært innmeldt i og foretatt betalinger til det sveitsiske helsesystemet, beregnet av han til å utgjøre kr 50-70.000 hvert år. A har betalt så vel den obligatoriske del til helseordningen, samt også tilleggsdekning. A har ved flere anledninger hatt behov for legehjelp av det sveitsiske helsevesenet, blant annet i forbindelse med en 5-dobbel bypass foretatt i 1999 og i forbindelse med nyrekreft som ble oppdaget i 2009. A er meget fornøyd med den sveitsiske helsetjenesten, som han mener er betydelig bedre enn den norske. Etter As oppfatning, samt flere av vitnene som ble ført for retten, ville A neppe vært i live i dag om han hadde blitt behandlet av det norske helsevesenet.

A har siden flyttingen til Sveits hatt bosettingstillatelse til Sveits. Han har også Sveitsisk førerkort.

På et tidspunkt etter utflyttingen i 1993 ble B-aksjene i X Norge AS og Y AS overført til As to yngste barn, D og E. A beholdt A-aksjene i selskapene, som var aksjene som hadde stemmerett. Aksjepostene på A-aksjer utgjorde hhv 0,03 % av aksjene i X Norge AS og 0,02 % av aksjene i Y AS.

I 1994 etablerte A det sveitsiske selskapet Z AG. A er eneeier og eneste ansatte i Z AG. Z AG har hatt konsulentavtale med X Norge AS. Etter en versjon av avtalen fra 2010 fremgår det at avtalen

er basert på 8 uker, maksimalt 12 ukers, markedsføringsaktivitet i Norge per år og ubegrenset telefonsupport i løpet av året. I følge en versjon av konsulentavtalen fra 2002 står det at «avtalen baserer seg på inntil 25 uker, og foregår løpende over året». Z AG's ansvar er å stå til X Norge AS' disposisjon spesielt med hensyn til korte og langsiktige markedsføringsbeslutninger. Z AG's provisjon er satt til CHF 21.000 per måned i versjonen av avtalen fra 2010 og CHF 20.000 i versjonen fra år 2002. Det fremgår også av avtalen at X Norge AS gir Z AG rett til å bruke navnet X i sin markedsføring i Europa. A har forklart at det er han som har utført konsulentoppgavene på vegne av Z AG og at hans betaling for arbeidet er tatt ut som lønn fra Z AG. 9. juni 2011 ble A pågrepet og fengslet av norsk politi mens han var i Norge, siktet for skattesvik. Det ble foretatt ransaking av As bopel i [adresse 2]. Tollregionen ila også innførselsavgift og overtredelsesgebyr på As biler som hadde sveitsiske skilter og som på det tidspunktet var i Norge. Saken om skattesvik ble henlagt 23. oktober 2014 på grunn av bevisets stilling. Toll og avgiftsdirektoratet har ved vedtak av 3. september 2014 delvis omgjort sitt vedtak og redusert de administrative tilleggene for de to bilene som vedtaket gjaldt.

Som følge av pågripelsen i 2011 og den påfølgende saken med skattemyndighetene har A etter det opplyste kuttet de fleste gjenværende bånd til Norge og oppholder seg nå betydelig mindre i Norge enn tidligere. A har opplyst at han har overført A-aksjene i X Norge AS og Y AS til sine to yngste barn, og har således i dag ingen eierinteresser eller kontroll i disse selskapene.

Etter en omfattende saksbehandling fattet Skattekontoret Midt-Norge vedtak 23. januar 2015 for likningsårene 2004-2010, hvor da Skattekontoret hadde kommet til at A var skattepliktig til Norge og fastsatt inntekt og formue for disse årene som grunnlag for beskatning i Norge. A var uenig i vedtaket, og tok 9. juli 2015 ut stevning mot staten v/Skatt Midt-Norge.

Hovedforhandling i saken ble holdt 18-21. januar 2016. Det ble foretatt partsavhør av saksøkeren og avhørt tre vitner, samt foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Etter begjæring fra saksøkeren i stevningen, og med enighet fra saksøkte, ble det besluttet under saksforberedelsen at sakens forhandling skulle oppdeles, jf. tvisteloven § 16-1, slik at hovedforhandlingen for tingretten 18-21. januar 2015 kun gjaldt hvilket land A anses bosatt i iht. skatteavtalen mellom Norge og Sveits. Partene var under hovedforhandlingen for tingretten videre enig i at i tilfelle saksøkte fikk medhold i at i forhold til skatteavtalen mellom Norge og Sveits så er bostedslandet Norge, kunne det avsies dom for dette påstandsgrunnlaget, jf. tvisteloven § 16-1 annet ledd bokstav a. I tilfelle det blir rettskraftig avgjort at bostedslandet etter skatteavtalen er Norge, vil saken gå videre for tingretten hvor da temaet blir omfanget av størrelsen på den inntekt og formue som er skattepliktig til Norge. Dersom tingretten gir saksøkeren medhold i at bostedslandet er Sveits, var partene enige om at i så fall avsies det dom i hovedsaken, dvs. at likningen oppheves.

3 Saksøkerens påstandsgrunnlag og påstand

Saksøkeren har i hovedsak gjort gjeldende følgende:

Sveits har vært «sentrum for livsinteressene» til A i perioden saken gjelder, nemlig årene 2004-2010, slik at A anses bosatt i Sveits i forhold til skatteavtalen mellom Norge og Sveits.

Ved vurderingen må det legges vekt på hva som er As vesentlige interesser - «vital interests». Det som er vesentlig for A er særlig hans helse, og her har A en særlig nær tilhørighet til Sveits som følge av hans tillitt til det sveitsiske helsesystemet. A har også fått, og får fortsatt, livreddende behandling i Sveits som han neppe ville fått hadde han bodd i Norge. Videre er det i Sveits at A har den boligen han eier, og som han har nedlagt mye ressurser i. A har en betydelig interesse for dyre biler, som er en interesse som er lettere å utøve i Sveits enn i Norge. As har også et politisk grunnsyn som stemmer mer overens med det politiske systemet i Sveits enn i Norge. At A har hatt venninner i Norge, og som har bodd i boligen han har disponert i Norge, medfører ikke en tilknytning til Norge. A har kun vært i Norge i forbindelse med jobb, og da har det vært behagelig å kunne dele tiden i boligen han disponerte med en kvinne. At A har voksne barn i Norge gir ham ikke en sterkere tilknytning til Norge enn til Sveits. A er ingen utpreget familiemann og han har aldri prioritert samvær med familie. Dessuten har samvær med barn og barnebarn skjedd vel så ofte i Sveits som i Norge. A har venner både i Sveits og Norge. Han har feiret jul i Norge men har feiret Sveitsiske høytider i Sveits, for eksempel karnevalet som er en viktig høytid for sveitserne. A har hatt et reelt arbeidsforhold med det sveitsiske selskapet Z AG, og fått all lønn fra det selskapet. Arbeidet A har gjort for X Norge AS, som konsulent i Z AG, har vært knyttet i all hovedsak til X Norge AS' internasjonale virksomhet. Som følge av at referanseprosjekter fortsatt for en stor del er i Norge, har det vært naturlig å invitere kunder til Trondheim og det forklarer i stor grad As opphold i Norge. A utøver aktiviteter som teater, jakt mv vel så mye i Sveits som i Norge.

En samlet vurdering tilsier således at sentrum for As livsinteresser er Sveits. I denne sammenheng er det også riktig å legge vekt på at siden 1993 har A fått en sterkere og sterkere tilknytning til Sveits, herunder at han siden pågripelsen i 2011 har hatt lite opphold i og tilnærmet ingen tilknytning til Norge.

Saksøkeren nedla følgende påstand:

1. Ligningen oppheves.
2. Saksøktes tilkjennes sakskostnader

4 Saksøktes påstandsgrunnlag og påstand

Saksøkte har i hovedsak gjort gjeldende følgende:

Norge har vært «sentrum for livsinteressene» til A i årene 2004-2010.

Arbeid for X har vært og er As hovedinteresse. Denne hovedinteressen har vært utøvet i Norge. A har hatt kontor i X Norge AS' lokaler og det er fra Norge at A har drevet det vesentlige av arbeidet med strategi og markedsføring for X. A har tatt i mot kunder og drevet kundepleie i Trondheim og dels også i boligen han disponerte i [adresse 2]. At det er i Norge arbeidet for X har vært utøvet fremkommer når man sammenholder det betydelige antall dager A har oppholdt seg i Norge med det antall dager han har oppholdt seg i Sveits. Det er ikke noe som knytter X til Sveits. X har herunder ingen avdeling i Sveits.

A har disponert en flott enebolig i [adresse 2], som har vært oppusset etter As ønsker og møbler med As møbler. Det er ingen andre enn A og hans samboere/kjærester som har disponert boligen.

Ved pågripelsen i 2011 hadde A tre biler i Norge, og det ble oppbevart både sommer- og vinterdekk i garasjen til [adresse 2], som tilsier en ikke ubetydelig bruk av bilene i Norge.

Det gir videre en tilknytning til Norge at A har hatt samboere/kjærester som har bodd i boligen i [adresse 2].

For øvrig har A mange andre tilknytningspunkter til Norge, så som samvær med barn og barnebarn i juleferien, samvær med norske venner, feiring av fødselsdager og nyttårsaftener i Norge, deltagelse i Odd Fellow møter, deltagelse i norske jaktlag mv. De tilknytningspunkter til Sveits som A har fremhevet gir ikke en sterkere tilknytning til Sveits enn til Norge.

Saksøkte nedla følgende påstand:

1. I forhold til artikkel 4 nr 2 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits anses A for bosatt i Norge.
2. Avgjørelsen av saksomkostningsspørsmålet utstår til den dom som utgjør hovedsaken.

5 Rettens vurdering

5.1 Konklusjon

Retten er etter en samlet vurdering kommet til at det er Norge som er sentrum for As livsinteresser, slik at A anses som bosatt i Norge iht. skatteavtalens artikkel 4 nr. 2 bokstav a.

5.2 Saken tema

Det er enighet om at A oppfyller kravene for internskatteplikt til både Sveits og Norge. For Norges vedkommende følger dette av at A har oppholdt seg i Norge utover de tidsperioder som fremgår av skatteloven § 2-1. For å unngå dobbeltbeskatning har Norge og Sveits inngått en skatteavtale i 1987. Lovgrunnlaget for en slik skatteavtale er Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv av 28. juli 1949. nr. 15.

Etter skatteavtalen mellom Norge og Sveits vil dobbeltbeskatningsspørsmålet i stor grad avgjøres ut fra i hvilket land en skatteyder anses bosatt, slik dette er definert i skatteavtalen.

Etter skatteavtalens artikkel 4 nr. 2 bokstav a første setning er utgangspunktet at en person skal anses bosatt i det land hvor han disponerer fast bolig. Det er enighet mellom partene at A har disponert fast bolig i begge land. Dersom skatteyteren disponerer fast bolig i begge land - som altså er tilfellet i vår sak - så skal skatteyteren etter bestemmelsens andre setning «anses for bosatt i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)». I den engelske versjonen av skatteavtalen er dette formulert slik: «he shall be deemed to be a resident of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests)».

Det rettslige temaet i denne saken er således hvorvidt det er Norge eller Sveits som A har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser til; altså hvorvidt det er Norge eller Sveits som er sentrum for As livsinteresser.

Partene er enige om at retten har full adgang til å prøve skattemyndighetenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Ved faktumvurderingen gjelder de vanlige regler om sannsynlighetsovervekt slik at retten skal legge til grunn det faktum som retten finner mest sannsynlig.

5.3 Saksøkers senter for livsinteressene - generelle utgangspunkter

Det avgjørende er altså hvilket land, jf. skatteavtalens art. 4 nr. 2 bokstav a, hvor A «har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)».

Ved tolkningen av bestemmelsen er det naturlig å se hen til tolkningsprinsippene som fremgår av Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969. Selv om Norge ikke er tilsluttet denne konvensjonen, er konvensjonen generelt akseptert som et uttrykk for folkerettslig sedvanerett, jf. for eksempel Høyesteretts dom i Rt-2008-577, avsnitt 46. Av Wienkonvensjonen følger det at ved tolkningen skal man ta utgangspunkt i ordlyden, jf. artikkel 31 som fastsetter at traktattekster skal tolkes «in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose». Retten bemerker at denne tolkningsregelen ikke sier særlig mer enn hva som ville følge av vanlig norsk tolkningslære.

Avslutningsvis i skatteavtalen, foran statenes signaturer, fremgår det at avtalen er utformet på norsk, tysk og engelsk, og at i tilfelle tolkningstvil så er det den engelske teksten som skal være avgjørende.

Vurderingen av hva som var As senter for livsinteresser i denne sak vil måtte ta utgangspunkt i tidsperioden saken gjelder, altså 2004-2010. Det vil imidlertid også kunne være relevant i noen grad å se hen til forhold både før og etter denne tidsperioden i den grad slike forutgående eller etterfølgende forhold kan kaste lys hva som var sentrum for livsinteressene i perioden 2004-2010, jf. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, side 269:

This is because the question for what period residence is determined needs to be distinguished from what of what the relevant facts are. The answer whether the taxpayer was a resident in one State during a particular period may rely on facts from a previous period and, to the extent it reveals its intentions, also from a subsequent period.

Skatteavtalen mellom Norge og Sveits er basert på OECDs mønsteravtale. OECD har publisert kommentarer til denne mønsteravtalen. Disse kommentarene er relevante og skal tillegges stor vekt ved fortolkningen, jf. Høyesteretts dom i Rt-2008-577, avsnitt 47 og 48. OECDs kommentar til artikkel 4 nr. 2 bokstav a er som følger (kommentar nr. 14 og 15):

14. If the individual has a permanent home in both Contracting States, paragraph 2 gives preference to the State which the personal and economic relations or the individual are closer, this being understood as the center of vital interests.[...]

15. If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special

attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his center of vital interests in the first State.

I liknings-ABC'en for 2014/2015 heter det om denne vurderingen i punkt 2.6 i kapittelet om «Utland - allment om bostad/hjemmehørende»:

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til

- hvor skattyter arbeider
- utenlandsoppholdets varighet
- hvor arbeidsgiver hører hjemme
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene
- hvorfra han forvalter sin eiendom
- hvor familien oppholder seg
- hvor han tilbringer sin fritid

Selv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.

Det følger av så vel ordlyden i artikkel 4 nr. 2 bokstav a, og av OECDs kommentarer og liknings ABC'en, at vurderingen av hvilket land som er sentrum for skatteyters livsinteresser beror på en bred helhetsvurdering hvor en rekke økonomiske og personlige forhold må tas i betraktning.

I prinsippet kan man ha svært mange livsinteresser, både vesentlige og mindre vesentlige. Det kan da være et spørsmål hvorvidt man skal ta alle livsinteresser inn i vurderingen av hva som er senter for livsinteressene, eller om man i utgangspunktet skal kun se hen til de mest sentrale. Ut fra at begrepet «livsinteresser» er valgt i den norske versjonen, og ikke bare det enklere begrepet «interesser», kan man muligens utlede at det kun interesser av en viss vekt som skal legges vekt på. Av den engelske teksten - som jo har forrang ved tolkningstvil, jf. over - fremstår det at det i utgangspunktet skal legges vekt på de vesentlige livsinteressene, jf. formuleringen «vital interests». Teksten i parantesen må oppfattes som en forklaring av teksten foran, og ved at det står «vital interest» må dette etter rettens mening forstås som at det i utgangspunktet er de vesentlige livsinteressene som skal vektlegges mest. Dette syn fremkommer også av Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, side 274 hvor det fremgår «In our view, this suggests that the circumstances should be restricted to actual **vital** [anm: *uthevingen er forfatterens*] interests (contained in the terms «center of vital interests»).»

Ved vurderingen av hva som er senter for livsinteresser kan det også reises spørsmål om det skal legges mer vekt på personlige livsinteresser enn økonomiske, eller omvendt. Ut fra lignings ABC'en synes det å skulle legges noe mer vekt på de personlige momenter. Etter rettens syn er det ikke holdepunkter i traktateksten eller OECDs kommentarer for at den ene kategorien skal

vektlegge mer enn den andre, jf. også formuleringen» personlige og økonomiske forbindelser». Dette syn fremgår også i Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, side 277. På den annen side er dette spørsmålet ikke så viktig i vår sak, ettersom retten har kommet til at As største livsinteresser er arbeidet for X. Hans arbeid for X kan like gjerne ses på som en personlig interesse som en økonomisk interesse.

Det kan være et spørsmål hvilken betydning det har at sveitsiske skattemyndigheter har ansett A som bosatt i Sveits iht. skatteavtalens punkt 4, jf. brev fra Swiss Federal Tax Administration av 10. november 2011 til norske skattemyndigheter hvor det henvises til skatteavtalens punkt 4.1 og 4.2 og brev fra Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen SIF av 23. februar 2012 hvor det henvises til skatteavtalens punkt 4. Etter rettens syn kan ikke det forhold at Sveits har ansett at A er bosatt i Sveits iht. skatteavtalen binde norske myndigheters vurdering. Dette synes også partene enige om. Etter rettens syn skal heller ikke dette forhold tillegges nevneverdig vekt i den helhetsvurdering som må foretas av retten når det skal tas stilling til hvorvidt Norge eller Sveits anses som sentrum for livsinteressene. Retten viser her også til at ut fra ovennevnte brev kan ikke retten se at Sveits har basert sin konklusjon på en omfattende vurdering av hvor A har senter for sine livsinteresser.

5.4 Konkret vurdering av hva som er sentrum for As livsinteresser

5.4.1 As angivelse av sine vesentligste interesser

Ved vurderingen av hvilket land som er senter for As livsinteresser, vil det kunne være relevant å ta utgangspunkt i skatteyderens eget syn på hva som er hans vesentlige livsinteresser, jf. også følgende fra OECDs kommentar nr 15: «The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.»

A opplyste under hovedforhandlingen at han har fem prioriteringer i sitt liv:

- 1) Sin personlige helse, herunder det å holde seg i god form og spise riktig.
- 2) Virksomheten X, og da spesielt å få X som begrep og varemerke ut i verden.
- 3) Biler, og da helst dyre biler.
- 4) Familien.
- 5) Kvinner.

For retten fremstår det derfor som naturlig å ta utgangspunkt i disse interessene ved vurderingen av hvilket land disse interessene er nærmest.

5.4.2 Relevansen av varigheten av opphold i Norge og Sveits

Retten vil innledningsvis si noe om relevansen av at A har oppholdt seg betydelig mer i Norge enn i Sveits i årene 2004-2010.

Skattekontoret har i varslet om vedtak av 10. oktober 2013 side 44 laget en oversikt over hvor mange dager A har oppholdt seg i Norge, Sveits og andre land i denne tidsperioden. I denne oversikten har skattemyndigheten telt hver dag A er innom ett land som én dag, slik at dersom A ankommer Norge en kveld og reiser videre til et annet land neste dag vil dette regnes som 2 dager i Norge. Følgelig viser oversikten mer enn 365 dager per år. Like fullt gir oversikten et godt

inntrykk av forholdet mellom opphold i de forskjellige land da retten legger til grunn at denne «feilkilden» vil gjelde alle land i oversikten.

Oversikten som skattekontoret har utarbeidet gjengis for ordens skyld her:

Land	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Snitt
Norge	211	195	240	246	215	163	211	212
Sveits	57	51	53	47	53	64	58	55
Spania	29	21	25	22	24	32	31	26
USA	72	105	39	33	46	60	28	55
Øvrig	36	25	54	64	80	108	85	65

Som oversikten viser har A oppholdt seg betydelig mer i Norge enn i Sveits. Dette er i utgangspunktet ikke avgjørende for hvilket land man kan anses å ha har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser til. Dersom man for eksempel er pendler, vil man naturlig nok være mer i landet man arbeider i enn landet man bor i.

På den annen side vil det forhold at man i vesentlig større grad oppholder seg i et av landene i forhold til det andre, kunne være en indikasjon på at det landet man oppholder seg mest i også er senter for ens livsinteresser. Spesielt gjelder det i vårt tilfelle, hvor det A synes å ha oppholdt seg i Sveits bare en fjerdedel av tiden han har oppholdt seg i Norge.

Retten viser i denne sammenheng også til OECDs kommentar nr 17 til skatteavtalens artikkel 4 nr. 2 bokstav b:

In the first situation, the case where the individual has a permanent home available to him in both States, the fact of having an habitual abode in one State rather than in the other appears therefor as the circumstances which, in case of doubt as to where the individual has his center of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently.

I nærværende sak er retten i stand til å avgjøre hvor As senter for livsinteresser er, jfr. artikkel 4 nr 2 bokstav a, slik at det ikke er nødvendig for retten å ta stilling til bostedsspørsmålet etter vurderingene om «vanlig opphold» i artikkel 4 nr 2 bokstav b. Imidlertid viser OECDs kommentar nr. 17 til bestemmelsen i bokstav b, at det forhold at en part oppholder seg mer i ett land enn i ett annet vil være et relevant moment å legge vekt på. At retten kan legge vekt på også omstendigheter angitt i artikkel 4 nr. 2 bokstav b ved vurderingen etter bokstav a, er også lagt til grunn i dom fra Borgarting Lagmannsrett LB-2006-61335 (dommen ble anket til og avgjort i saken av Høyesterett omtalt over, jf. Rt Rt-2008-577, men Høyesterett avgjorde ikke saken på hvor skatteyder hadde sentrum for sine livsinteresser):

Selv om art. 3 (2) [*anm: tilsvarende artikkel 4 nr. 2 i vår sak*] oppstiller tre tilsynelatende helt selvstendige kriterier, vil de likevel gli noe over i hverandre ved at de samme forhold kan være relevante momenter under mer enn ett kriterium, selv om vekten kan være forskjellig.

Også i Oslo tingretts dom TOSLO-2014-33417 ble det forhold at skatteyder hadde oppholdt seg mye i Norge tillagt vekt i vurderingen av hvor skatteyder hadde sentrum for sine livsinteresser, jf. følgende fra dommen:

I tillegg til opphold i [adresse] hadde de opphold i Norge på feriestedene Tjøme eller Geilo, eller hos sine barn - særlig hos C - i Oslo. Som det fremgår ovenfor vil normale ferieopphold i det land en forlater ikke være uforenelig med skattemessig emigrasjon. Når det er sentrum for livsinteresser som skal vurderes er retten derimot av den oppfatning at det som må være gjenstand for vurdering er det totale opphold i Norge, hvor det også legges vekt på ferieopphold. Særlig må dette gjelde i en situasjon hvor skatteyder også hadde mange andre bindinger til Norge. Retten finner å kunne legge til grunn at hver av dem var mellom ca. 60 og 100 dager på Tjøme eller Geilo totalt pr. år; Tjøme om sommeren og Geilo ved jul og påske. Dette fremgår av Bs 7'sanser. Det er også gjennom Bs 7'sanser vist at de hadde et nokså omfattende sosialt liv med venner i Norge i tilknytning til disse feriestedene, og også ellers.

Etter dette er retten av den oppfatning at det forhold at A har totalt sett oppholdt seg betydelig mer i Norge enn i Sveits i perioden 2004-2010, klart trekker i retning av at Norge var sentrum for As livsinteresser i denne perioden.

5.4.3 Helse

Retten finner det bevist at A er svært opptatt av sin helse og å få førsteklasses medisinsk behandling. A har i perioden han har bodd i Sveits vært medlem av den obligatoriske helseforsikringsordningen i Sveits, og har også betalt tilleggsdekning for å få den beste tjenesten. A har etter utflyttingen hatt betydelig behov for medisinsk behandling, noe han har fått dekket i Sveits på en måte som han oppfatter som meget god. Tilsvarende opplever A at helsetilbudet i Norge er langt dårligere enn i Sveits.

Retten er enig i at A interesse i egen helse og hans tillitt til det sveitsiske helsevesenet er en vesentlig livsinteresse for A, og at denne interessen er det Sveits som er sentrum for. At A har hatt enkeltstående besøk hos norske leger og tannleger mens han har vært i Norge svekker ikke dette inntrykket.

5.4.4 Arbeid

En persons arbeidsforhold, samt forretningssted, er også nevnt i OECDs kommentar nr 15 som momenter for å kartlegge senter for livsinteressene («his occupations, [...], his place of business,»). A har også satt arbeidet for X på andreplass i hans oversikt over hans fem viktigste prioriteringer i livet.

Ut fra As forklaring og bevisførselen for øvrig er det klart for retten at hans arbeid for X er As hovedinteresse, i alle fall i perioden saken gjelder som var 2004-2010. As arbeid har i følge han selv alltid hatt første prioritet i hans liv.

A har anført det er Sveits, og ikke Norge, som er senter for denne livsinteressen som arbeidet for X utgjør. Etter rettens syn er det imidlertid denne livsinteressen klart nærmere tilknyttet Norge enn Sveits, som retten vil begrunne nærmere nedenfor.

X Norge AS er etter hva retten forstår det sentrale selskap i X-konsernet. Dette er etablert i og holder sete i Norge med Trondheim som hovedbase, i alle fall i kontrollperioden. Selv om X har et økende internasjonalt salg så er det den norske virksomheten som fortsatt er hovedbasen for dette salget. Bevisføringen har ikke vist at X har en organisasjon av betydning utenfor Norge, heller ikke for den internasjonale virksomheten. Produksjonen, både for salg til Norge og utenlands, skjer riktignok i en fabrikk i Tyskland men så vidt retten forstår drives det ikke salg- eller markedsføringsarbeid herfra av betydning.

Det er opplyst å være registrert et selskap i Liechtenstein med navn X Distribution. Det skal være ansatt 3 personer i dette selskapet. Så vidt retten forstår organiserer dette selskapet avtaler om kjøp og salg av X produkter til utlandet, men at ikke selve markedsføringen eller kundepleien drives herfra. Den internasjonale markedsføringen, herunder kundepleie av internasjonale kunder, ble etter det retten forstår i all hovedsak utført av A.

X hadde ingen avdeling eller virksomhet i Sveits. A har fortalt at han, formelt da som konsulent i Z AG og iht. konsulentavtalen mellom Z AG og X Norge AS, tenkte ut og organiserte mye av markedsføringen og strategien for X mens han var i sin bolig i Sveits. Ettersom imidlertid A i kontrollperioden oppholdt seg i Norge i snitt 212 dager, og i Sveits i 55 dager, antar retten at hovedvekten av det arbeid A gjorde for X, også arbeid med strategi og markedsføring, må ha vært drevet fra Norge. Retten viser her til at A har selv forklart at han har oppholdt seg i Norge for å drive arbeid for X. Videre hadde han eget kontor hos X Norge AS i Trondheim. Det er ikke sannsynlig at A i hele perioden han har vært i Norge kun har drevet med kundepleie og referansebesøk og at hans arbeid med strategi og markedsføring i hovedsak er utøvet fra Sveits.

I tillegg til selve arbeidsutførelsen for X, har også A hatt eierskap i og selskapsposisjoner i X Norge AS i perioden saken gjelder. A var styremedlem i X Norge AS i perioden 1. januar 2004 - 29. juni 2006, og styreformann fra 29. juni 2006 til 31. desember 2010. A har videre vært styremedlem og styreformann i tilsvarende perioder i Y AS. I hele denne perioden har A eid de eneste stemmeberettigede aksjene i disse selskapene.

Deler av tiden A har vært i Norge har han også arbeidet med X Norge AS' kurs og konferansesenter på Hitra utenfor Trondheim. I Æ AS, som er 100 % eid av Ø. AS, var A styreleder fra 29. juni 2006 og i alle fall ut 2010. I Ø AS (som er 33,33 % eid av X Norge AS og 66,67 % av Y AS), var han styreleder fra 29. juni 2006-31. desember 2010 og daglig leder fra 7. august 2010 til 31. desember 2010.

Retten kan ikke se at utflyttingen til Sveits henger sammen med Xs internasjonale satsing eller at den internasjonale satsingen i nevneverdig grad har hatt Sveits som base. Så vidt retten forstår fortsatte A å arbeide for X som før etter flyttingen til Sveits, men da formalisert som en konsulentavtale som ansatt i Z AG. A var fortsatt like mye i Norge som før. Etter egen forklaring drev han i betydelig grad med kundepleie i Norge; han tok i mot kunder i buss, viste de rundt på referanseanlegg, tok kundene ut på middag, tok de med til konferanse-anlegget på Hitra mv.

A har forklart at det var arbeidet for X som gjorde at han var så mye i Trondheim. Oversikten over antall dager i hhv Norge og Sveits viser at A har oppholdt seg 80/90 % av tiden i Norge i perioden 2004-2011. Dette bekrefter etter rettens oppfatning at arbeidet for X er A desidert mest

vesentlige interesse. Dette arbeidet har i all hovedsak tilknytning til Norge, og i liten grad til Sveits.

At A i så stor grad har vært i Norge i forbindelse med arbeid for X, som var hans hovedinteresse, taler etter rettens syn i betydelig grad for at det er Norge som er senter for denne livsinteressen. At A formelt får lønn fra Z AG gir en kun en formell tilknytning til Sveits. A har også nedlagt betydelig med tid og ressurser for å få konferanse og turistanlegget på Hitra til å fungere. Også dette er en aktivitet som medfører tilknytning til Norge.

5.4.5 Bil-interessen

A har angitt at hans bil-interesse er en vesentlig livsinteresse, og at det er Sveits som er sentrum for denne interessen.

Retten finner ikke grunn til å betvile at biler, og da spesielt dyre biler, er en livsinteresse for A. Spørsmålet er imidlertid om denne interessen er nærmere knyttet til Sveits enn til Norge.

At A har kjøpt og registrert sine biler i Sveits er ikke unaturlig ettersom biler er betydelig rimeligere i Sveits enn i Norge. Retten kan imidlertid ikke se at Sveits er sentrum for denne livsinteressen i større grad enn Norge. Retten viser her til at A i betydelig større grad har oppholdt seg i Norge enn i Sveits, og at han også etter egen forklaring ofte har kjørt bil til og fra Norge og brukt sine sveitsisk registrerte biler mens han har vært i Norge. Ved pågripelsen i juni 2011 var tre av As biler i Norge. Det er mulig at det hadde sin naturlige forklaring at såpass mange som tre biler var i Norge på det tidspunktet og at dette ikke var representativt. Imidlertid er det på det rene at alle bilene hadde norsk autopassbrikke, noe som taler for at disse bilene ble brukt i en ikke ubetydelig grad i Norge. Tilsvarende viser det forhold at det ble oppbevart sommer- og vinterdekk også i garasjen til [adresse 2] til at bil-interessen også pleies i Norge.

Retten finner derfor at verken Sveits eller Norge kan anses som sentrum for bil-interessen.

5.4.6 Familie

Familie er et forhold som vil være en vesentlig livsinteresse og som også A har oppgitt å være en av sine vesentlige interesser. Familieforhold er også nevnt som en av de relevante livsinteressene i OECDs kommentar nr 15 («family and social relations»).

As barn bor i Norge, men disse er voksne og er etablert med egne familier. Utover at A er sammen med disse i juleferien, herunder barnebarn, synes ikke A å pleie særlig mye kontakt med sine barn og barnebarn i Norge som sådan. Kontakten synes pleid like mye over telefon og i Sveits. A har også gitt uttrykk for at barn og barnebarn er nedprioritert til fordel for arbeid og at han derfor ikke er særlig mye sammen med familien.

As relasjon til sine barn og barnebarn synes derfor ikke å tale for verken Norge eller Sveits som sentrum for livsinteressen «familie».

5.4.7 Kvinnerelasjoner

Også samboerforhold er en type familieforhold som er relevante ved vurderingen av hvor en har sitt senter for livsinteresser, jf. også at Lignings ABC'en omtaler både samboerforhold og ekteskapsforhold som «nær familie» i kommentaren angitt over.

A har ikke vært gift i perioden saken gjelder. Derimot har han hatt langvarige forhold til kvinner i denne perioden, og da spesielt til B helt fra 1988 og til 2006. B ble med til Sveits når A flyttet dit i 1993. B flyttet så til [adresse 2] i 2000. Ettersom A var betydelig flere dager i [adresse 2] enn i Sveits, fremstår ikke dette som unaturlig. A har forklart at forholdet til B kjølnet da hun flyttet tilbake til Norge i 2000 og at forholdet etter det mer kan karakteriseres som et kjærlighetsforhold. For retten er det ikke avgjørende hvordan forholdet karakteriseres. Det retten legger vekt på er at A og B faktisk bodde sammen i boligen [adresse 2] frem til 2006. Det ble opplyst at B hadde inngått en leieavtale for sokkelen i [adresse 2], men at hun brukte hele boligen sammen med A. B hadde sin registrerte adresse i frem til bruddet med A i 2006. A forklart at han bodde sammen med B i boligen i [adresse 2] når han var i Norge, som altså var svært mange dager i året. De deltok på feiringer av runde år sammen, var sammen på nyttårsaftener, reiste sammen mv. B var oppført i dødsannonser til As mor i 2004, noe som vitner om en relasjon utover et rent kjæresteforhold. Det fremstår derfor ikke som tvilsomt for retten at B har vært As samboer frem til forholdet tok slutt i 2006. At A har hatt samboer i Norge frem til 2006, og har bodd sammen med henne i boligen i [adresse 2] et betydelig antall dager i året, gir en tilhørighet til Norge i skatteavtalens forstand.

Etter bruddet med B i 2006 ble A sammen med C. C meldte flytting til [adresse 2] den 1. januar 2008. A har forklart at hun meldte flytting uten hans vitende og vilje, og han skal ha blitt irritert da han oppdaget det. A har imidlertid forklart hun faktisk bodde i [adresse 2], slik at retten legger mindre vekt på om hun hadde As tillatelse til å melde flytting dit. Det sentrale for retten er at hun faktisk har bodd i boligen og at A har forklart at de bodde sammen i den perioden han var i Norge, som var et betydelig antall dager hvert år. Retten finner derfor at også forholdet til C, på samme måte som til B, er et forhold som har gitt tilhørighet til Norge i kontrollperioden.

A har forklart at han i kontrollperioden også har hatt kjærlighetsforhold i andre land, herunder USA, Canada og Thailand. Dette har imidlertid ikke vært samboerforhold som tilfellet er for B og C, slik at dette ikke fratar disse samboerforhold for å gi en tilknytning til Norge i perioden saken gjelder.

5.4.8 Bolig

A har kjøpt og bekostet en dyr leilighet i Sveits, som han har møblert som og bruker som sitt private hjem mens han er i Sveits. Samtidig har han også disponert fast bolig i Norge helt fra 1993 og i hele perioden saken gjelder. A benyttet de to første årene etter utflyttingen sin daværende bolig i [adresse 1] som oppholdssted mens han var i Norge. Eiendommen var eid av A frem til desember 1996 og den ble da overdratt til Y AS, som den gang var eid 100 % av A. Y AS kjøpte boligen i [adresse 2] i april 1994 og pusset den så betydelig opp iht. As ønsker. Boligen i [adresse 2] er møblert med møbler som A har solgt til Y. A har siden oppusningen brukt boligen i [adresse 2] som oppholdssted mens han har vært i Norge.

Som det fremgår av OECDs kommentar nr 15 til artikkel 4 nr 2 bokstav a sitert over, så vil det forhold at skattyter beholder et hjem i den staten han forlater etter å ha oppholdt seg der lenge og der hatt sitt arbeid og sine familiebånd og eiendeler, kunne underbygge at han har beholdt sine livsinteresser der, hvis dette støttes av andre momenter. Tilsvarende fremgår av Arvid Aage Skaar, Norsk skatteavtalerett (2006), side 116:

I tilfeller der skatteyteren anses å ha to faste boliger, vil det ofte være at den ene er en videreføring av den boligen vedkommende hadde før bolig nummer to ble etablert. I slike tilfeller kan det etter de nærmere omstendigheter legges til grunn en presumsjon om at skatteyteren har videreført sine livsinteresser i den staten han eller hun opprinnelig hadde fast bolig.

For retten fremstår boligen i [adresse 2] som en videreføring av As bolig i [adresse 1]. Retten viser her blant annet til at boligen er møblert med As møbler. At boligen er formelt sett eid av Y AS og utleid til Z AG har ikke betydning i denne sammenheng, all den tid A hadde kontrollerende bestemmelse over Z AG og Y AS fra etableringen og ut 2010.

Etter rettens syn kan derfor det forhold at A har beholdt og brukt boliger i Norge hele tiden etter utflyttingen gi en presumsjon for at Norge er senter for As livsinteresser, jf. OECDs kommentar angitt over. På den annen side har A eid og pusset opp bolig også i Sveits helt siden han flyttet dit i 1993, og det er ikke noe som tyder på at eierforholdet til boligen i Sveits er midlertidig.

I sum mener retten at verken boligen i Sveits eller Norge gir nevneverdige momenter for hvilket land som er senter for As livsinteresser.

5.4.9 Tidsperioden som A har vært meldt utflyttet

Mange av de dommer som er fremlagt om temaet «senter for livsinteresser» synes å gjelde saker hvor skatteyteren har oppholdt seg relativt kort tid i de landene som hevdes å være senter for ens livsinteresser, og hvor skatteyter har hatt til hensikt å returnere til Norge etter en tid. I vår sak er det over 20 år siden A registrerte flytting til Sveits, og det er ikke noe som tyder på at A har tenkt å flytte tilbake til Norge. Tvert imot har episoden med pågripelsen i 2011, og den etterfølgende skattesaken, medført at A har redusert sin tilstedeværelse i Norge betraktelig og blitt om mulig enda fastere i sin beslutning om å aldri flytte tilbake til Norge.

På den annen side har A hele tiden fra utflyttingen og frem til 2011, hatt en varig og fast tilknytning til Norge gjennom arbeid for X og opphold i boligen i [adresse 2]. A har hatt opphold i Norge langt flere dager enn i Sveits.

Retten finner derfor at tidsperioden A har vært meldt utflyttet ikke i seg selv gir noen sterkere tilknytning til Sveits enn til Norge.

5.4.10 Øvrige momenter

Som det fremgår av OECDs kommentar nr 15, kan det legges vekt på også øvrige interesser så som politiske, sosiale og kulturelle forhold.

Som nevnt innledningsvis er retten av den oppfatning at det i utgangspunktet er de vesentlige («vital interests») livsinteresser det skal legges vekt på i vurderingen av hvilket land som er sentrum for livsinteressene. Øvrige livsinteresser som er mindre viktige for skatteyteren skal tillegges begrenset vekt.

Bevisførselen viser at A har hatt venner, deltatt i foreninger og feiringer, deltatt på jakt mv, i begge land. I sum anser retten at verken Sveits eller Norge peker seg ut som senter for noen av disse interessene.

A har forklart at han er konservativ og har stor sans for det politiske systemet i Sveits. Dette kan i en viss, men liten grad, trekke i retning av tilhørighet til Sveits.

Fra hvilket land man styrer sine økonomiske interesser («the place from which he administers his property », jf. OECDs kommentar nr 15) kan også ha betydning. Ut fra partsforklaringen kan imidlertid ikke retten se at A bruker nevneverdig tid og energi på administrering av sine eiendeler fra Sveits. Videre har A forklart at han ikke har særlig med formue i Sveits, og at denne består i hovedsak av bilene og boligene og en fordring på Z AG.

Heller ikke legger retten vekt på øvrige forhold av mindre betydning, som optikerbesøk, kjøp av lottokuponger mv.

5.4.11 Samlet vurdering

Oppsummeringvis finner retten at Norge klart er sentrum for As livsinteresser. Med unntak av interessen for egen helse, så taler de øvrige vesentlige interesser enten for at Norge er sentrum eller at verken Norge eller Sveits er sentrum. Det som har vært mest utslagsgivende for retten er det betydelige større antall dager A har oppholdt seg i Norge enn i Sveits, og at det er i Norge at A har dyrket sin største livsinteresse, nemlig arbeid for X Norge AS og det relaterte konferansesenteret på Hitra.

5.5 Sakskostnader

Staten har vunnet bostedsspørsmålet fullt ut. Dersom denne avgjørelsen blir rettskraftig fortsetter så saken og hvor da temaet blir omfanget av den faktiske inntekten og formuen som er skattepliktig til Norge. Iht. statens påstand utsettes derfor avgjørelsen om sakskostnadene til avgjørelsen som avgjør omfanget av skatteplikten, jf. tvisteloven § 20-8 tredje ledd.

Domsslutning

- 1. I forhold til artikkel 4 nr 2 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits anses A for bosatt i Norge.*
- 2. Avgjørelsen av saksomkostningsspørsmålet utstår til den dom som utgjør hovedsaken.*

SkN 16-069 Tilleggsskatt - avgjørelse innen «rimelig tid»

Lovstoff: EMK artikkel 6.

Oslo tingrett: Dom av 20. november 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-64350

Dommer: Tingrettsdommer Hans-Christian Ingebrigtsen.

Parter: Reiten & Co AS (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/ Skatt Øst (advokat Tolle Stabell v/ advokatflm. Ane Sydnes Egeland).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om en saksbehandlingstid hos Skatteetaten på 5 år og 4 måneder i sak om tilleggsskatt utgjorde et brudd på EMK artikkel 6 om at avgjørelse må foreligge innen «rimelig tid». Tingretten la til grunn at saksbehandlingstiden hos Skatteetaten lå i et intervall der årsaken til tidsbruken avgjør om EMK er krenket. Under betydelig tvil kom retten til at kravet om avgjørelse innen rimelig tid ikke var krenket. Avgjørende for retten var en samlet vurdering, der det hadde stor betydning at tilleggsskatt ikke er i kjernen av straffebegrepet, at perioder med inaktivitet samlet sett i høyden var 10 måneder og sakens klare kompleksitet. Vedtaket var da gyldig.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014 om tilleggsskatt for inntektsåret 2006.

Fremstilling av saken

Reiten & Co AS kjøpte 11. desember 2006 opp alle aksjene i Vika Industrier AS for ca. kr 51,5 millioner. Vika Industrier AS hadde pr. 31. desember 2005 en egenkapital på ca. kr 45,5 millioner og et underskudd på ca. kr 95,8 millioner. Etter oppkjøpet ga Reiten & Co AS i 2006 et konsernbidrag til Vika Industrier AS på ca. kr 26,9 millioner. Konsernbidraget kom til fradrag hos Reiten & Co AS og ble ved ligningen for 2006 avregnet mot det fremførbare underskuddet hos Vika Industrier AS. Fremførbart underskudd i Vika Industrier AS pr. 31. desember 2006 var ca. kr 68,9 millioner.

Vika Industrier AS leverte ikke vedlegg til selvangivelsen for 2006 med opplysninger om eierskiftet, og ble lignet etter påstand. Vika Industrier AS ble innfusjonert i Reiten & Co AS i desember 2007.

Reiten & Co AS vedla til sin selvangivelse for 2006 en kort beskrivelse av kjøpet av alle aksjene i Vika Industrier AS, og viste til at Vika Industrier AS hadde et fremførbart underskudd og at det var ytt konsernbidrag for 2006. Rammeavtalen som beskrev oppkjøpet var lagt ved.

Høsten 2008 ba skattekontoret om ytterligere opplysninger og varslet endringssak. Skattekontoret varslet i brev 26. juni 2009 om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt. I endringsvedtak 8. februar 2010 kom skattekontoret til at Vika Industrier AS ikke hadde adgang til å fremføre det skattemessige underskuddet fordi oppkjøpet var overveiende skattemessig motivert, jf. skatteloven (sktl.) § 14-90. I tillegg ble Vika Industrier AS ilagt tilleggsskatt med 45%.

Vedtaket ble påklaget 26. februar 2010. Skattekontoret sendte 4. desember 2013 saken og innstilling til vedtak til Skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda avgjorde saken 7. oktober 2014. Skatteklagenemnda var enig med skattekontoret i at det ikke var adgang til å fremføre det skattemessige underskuddet, men tilleggsskatten ble satt ned til 30% under henvisning til den lange saksbehandlingstiden.

Reiten & Co AS tok 17. april 2015 ut stevning ved Oslo tingrett mot Staten v/ Skatt Øst, med krav om at Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsskatt er ugyldig. Staten v/ Skatt Øst tok i tilsvar 22. mai 2015 til motmæle og påsto seg frifunnet.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus 10.-11. november 2015 over 2 rettsdager. Saksøker møtte med sin prosessfullmektig og saksøkte møtte ved sin prosessfullmektig. To vitner forklarte seg for retten og det ble dokumentert slik rettsboken viser.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Saksbehandlingstiden utgjør et brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6 nr. 1 om at avgjørelse må foreligge «innen rimelig tid». Ligningsbehandlingen tok 5 år og 3 måneder, hvorav om lag 3 år i praksis må likestilles med inaktivitet, noe som skyldes skattemyndighetene og deres arbeidssituasjon. Dette overstiger kravet til rimelig tid.

Skatteklagenemnda reduserte tilleggsskatten fra 45% til 30% under henvisning til EMK artikkel 6 og artikkel 13. Reduksjon av tilleggsskatten fra 45% til 30% er ikke tilstrekkelig rettsmiddel etter EMK artikkel 13. Retten må foreta en konkret helhetsvurdering av hva som vil utgjøre et «effektivt rettsmiddel» i den konkrete saken. Ved vurderingen må det legges vekt på de samme momentene som ved vurderingen av om brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 foreligger.

Saksbehandlingstiden er her svært lang, og en betydelig del av den er uten saksbehandling, noe som skyldes forhold hos skattemyndighetene. Saksøker har opptrådt lojalt. Nødvendig dokumentasjon ble vedlagt selvangivelsen for Reiten & Co AS.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. oktober 2014 oppheves for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggsskatt.
2. Reiten & Co AS tilkjennes saksomkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014 er gyldig. Skatteklagenemnda reduserte der satsen for tilleggsskatt fra skjerpet (45%) til alminnelig (30%). Saksøker har akseptert at vilkårene for tilleggsskatt isolert sett var til stede.

Saksbehandlingen har ikke krenket kravet til avgjørelse «innen rimelig tid» etter EMK artikkel 6 nr. 1. Fra skattekontorets varsel om tilleggsskatt til skatteklagenemndas vedtak gikk det omtrent 5

år og 3 måneder. Av denne tiden var det to perioder på henholdsvis 6 og 1 måned - totalt 7 måneder - uten saksbehandling.

Sakens art og kompleksitet tilsier at det må være rom for saksbehandlingen som har skjedd. Saken var kompleks og involverte mange skattesubjekter, flere transaksjoner og mye dokumentasjon. Reiten & Co Strategic Investment AS (RSI) fremsatte en rekke påstander knyttet til transaksjonene som isolert sett ville blitt ansett som akseptable forretningsmessige begrunnelser, men som i den konkrete sammenhengen ikke var relevante. Det ble også fremsatt uriktige opplysninger om at salget av aksjene i VIKA frigjorde likviditet og at RSI hadde forpliktet seg til å finansiere et langt større beløp om nødvendig, noe som er tilbakevist i vedtaket.

De rettssikkerhetsgarantiene som artikkel 6 sikrer i straffesaker, kan ikke håndheves like strengt for sanksjoner som faller utenfor den tradisjonelle strafferett, men som likevel blir betraktet som straff etter artikkel 6. Ligningsmyndighetene masseproduserer forvaltningsavgjørelser, og ikke alle saker behandles optimalt til enhver tid, selv om målet er effektiv behandling.

Dersom kravet til avgjørelse innen rimelig tid er krenket, utgjør nedsettelse av tilleggsskatten fra 45% til 30% tilstrekkelig rettsmiddel etter EMK artikkel 13.

Saksøktes påstand

1. Staten v/ Skatt Øst frifinnes.
2. Staten v/ Skatt Øst tilkjennes sakens kostnader.

Rettens vurdering

Den europeiske menneskerettskonvensjonen gjelder som norsk lov og skal ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning, jf. menneskerettsloven § 2 og § 3.

Tilleggsskatt omfattes av straffebegrepet i EMK artikkel 6, jf. Rt-2002-509. EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum lyder slik i norsk oversettelse:

«For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov.»

Bestemmelsene i EMK artikkel 6 tilhører våre mest sentrale rettssikkerhetsgarantier, og slår fast det overordnede prinsippet om rettferdig rettergang, der retten til rettergang innen rimelig tid inngår som ett av flere elementer. Retten til rettergang innen rimelig tid gjelder tilsvarende for forvaltningsmessig behandling av saker som etter EMK artikkel 6 regnes som straff, og gjelder også for juridiske personer.

Normen etter EMK artikkel 6 kan variere noe etter som om man befinner seg i eller utenfor kjernen av straffebegrepet. EMD i storkammer uttalte i dom 23. november 2006 [EMD-2001-73053-2] i saken Jussila mot Finland at tilleggsskatt skiller seg fra kjernen i strafferetten, og at de

straffeprosessuelle garantiene i konvensjonen derfor ikke nødvendigvis kommer til anvendelse med full styrke. Både i saken Jussila mot Finland og i EMDs dom 4. mars 2014 [EMD-2010-18640] i saken Grande Stevens mfl. mot Italia, uttalte EMD at graden av personlig stigma har betydning ved vurderingen av om vernet kommer til anvendelse med full styrke. Høyesterett har fulgt opp disse betraktningene, bl.a. i avgjørelsene inntatt i Rt-2007-1217 og Rt-2008-1409. Når normen kan variere i spørsmål om kravet til offentlig/muntlig rettergang og beviskravet, legger retten til grunn at også normen for rettergang innen rimelig tid kan variere noe mellom saker i og utenfor kjernen av straffebegrepet. Ettersom det her gjelder tilleggsskatt for et selskap og dermed er utenfor kjernen av straffebegrepet og er uten direkte personlig stigma, legger retten til grunn at kravet til rettergang innen rimelig tid er noe svakere enn for saker i strafferettens kjerneområde eller som er stigmatiserende.

Rettsikkerhetsgarantiene i artikkel 6 aktiveres når det foreligger en straffanklage, og retten legger i tråd med prinsippet i avgjørelsen inntatt i Rt-2000-996 til grunn at fristen etter artikkel 6 nr. 1 begynte å løpe da skattekontoret i brev 16. juni 2009 varslet om at man vurderte å ilegge tilleggsskatt. Det tok 5 år og 4 måneder før klageinstansens vedtak forelå. Videre løper fristen til det foreligger endelig avgjørelse i saken, og tiden frem til dom er avsagt i tingretten skal derfor regnes med. Samlet tidsbruk er nå 6 år og 5 måneder.

I rettspraksis er saksbehandlingstiden ved tilleggsskatt vurdert flere ganger opp mot kravet i EMK artikkel 6 om avgjørelse innen rimelig tid. I dommen inntatt i Rt-2000-996 (Bøhler) kom Høyesterett til at en samlet tidsbruk fra varselet om tilleggsskatt til dom i Høyesterett på henholdsvis 11 og 8 år var i strid med EMK artikkel 6. I den aktuelle saken gikk det henholdsvis 6 år og 7 måneder og 4 år og 5 måneder fra varselet om tilleggsskatt til klageinstansens vedtak. For ligningsåret 1988 var saken forlagt i ett år og inaktiv i 2 år. Høyesterett uttalte at det ved vurderingen må tas «hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Dersom skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

I dommen inntatt i Rt-2004-134 kom Høyesterett til at samlet tidsbruk fra varselet om tilleggsskatt til dom i Høyesterett på 8 år og 6 måneder ikke var konvensjonsstridig. Her var skatteetatens tidsbruk i første instans 2 år og 11 måneder og i klageinstansen 1 år og 11 måneder. Deler av tidsbruken var knyttet til et nytt rettslig grunnlag for beskatning som ble tatt opp et års tid ut i saksbehandlingen og det var kompliserte undersøkelser rundt mulig gjennomskjæring. Høyesterett uttalte i avsnitt 52 at «når rene dødperioder ikke kan påvises, mener jeg terskelen for å konstatere brudd på artikkel 6 nr. 1 må ligge relativt høyt i saker om tilleggsskatt ...»

Særlig perioder uten noen aktivitet får etter rettspraksis betydning ved vurderingen av om avgjørelse foreligger «innen rimelig tid». Høyesterett uttalte i dom inntatt i Rt-2005-1210 avsnitt 16 at total inaktivitet i ett år i en sak om vold mot politiet, utgjorde en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1. Her var domfeltes anke til Høyesterett forlagt hos påtalemyndigheten i ett år. I dom inntatt i Rt-2008-913 kom Høyesterett til at en samlet saksbehandlingstid på 5 ½ år i en sak om unndragelse av mer enn en million kroner i merverdiavgift var for lenge. Saken inngikk i et meget omfattende kompleks, men domfeltes anke til Høyesterett ble lovstridig holdt tilbake i over elleve måneder. I dom inntatt i Rt-2014-691 kom Høyesterett til at ren liggetid hos politiet

på 8 måneder ikke utgjorde en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1 i en sak om grovt underslag, der samlet saksbehandlingstid fra anmeldelse til dom i Høyesterett var 2 år og 8 måneder.

I dom 9. oktober 2015 (HR-2015-2033-A) kom Høyesterett i en sak om skatteunndragelse til at tidsbruken var konvensjonsstridig. Lagmannsretten hadde i 2008 i ubegrunnet beslutning nektet domfeltes anke fremmet. Etter gjenopptakelse i 2011 ble anken henvist, og lagmannsretten avsa dom i 2013. Domfeltes anke ble forlagt av politiet i 8 ½ måned, noe som sammen med at det uvanlig lange samlede tidsforløpet hadde sin bakgrunn i et tidligere menneskerettsbrudd (ubegrunnet ankenektelse), ble ansett å være for lenge.

Retten oppfatter det som om rettspraksis legger vekt på spesielt klanderverdige forhold når krenkelse vurderes, så som at anker forlegges eller rettsstridig tilbakeholdes.

Sivilombudsmannen konkluderte i en uttalelse fra 2014 (SOM-2014-1947) med at Skatt Østs tidsbruk i en sak på i overkant av fem år ved illeggelse av tilleggsskatt, innebar konvensjonsbrudd. Skattekontoret traff vedtak innen 1 år og 4 måneder, mens klagesaksbehandlingen tok ytterligere 3 år og 9 måneder frem til vedtak i Skatteklagenemnda. Særlig tungtveiende var at det under klagesaksbehandlingen var to perioder på henholdsvis 20 måneder og 4 måneder med fullstendig inaktivitet, og at det fremsto som sannsynlig at det i tillegg var flere lengre perioder uten aktivitet.

Kjølbro viser i «Den europeiske menneskerettigheds konvention - for praktikere», 3. utgave (2010), side 570, til uttalelse fra EMD i dom 8. november 2005 [EMDN-2002-6847] i saken Khudoyorov mot Russland om at det i saker etter EMK artikkel 6 nr. 1 som en grov tommelfingerregel kan tas utgangspunkt i en saksbehandlingstid på 1 år for hver instans. Samme sted antyder Kjølbro at en tidsbruk på mer enn 5 år i to instanser som utgangspunkt vil være problematisk i forhold til konvensjonen.

Når det gjelder inaktive perioder, konkluderer Skoghøy i sin artikkel «Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven», Jussens Venner, 2014, side 313 [JV-2014-297 på s. 313], med at en periode med fullstendig inaktivitet på mer enn ett år normalt utgjør et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1.

Hvorvidt avgjørelsen foreligger innen rimelig tid, beror etter rettspraksis på en konkret helhetsvurdering, der det særlig skal legges vekt på sakens kompleksitet og karakter, skattyters forhold og myndighetenes forhold, jf. Rt-2004-134, premiss 41-43. Samme sted fremgår at det særlig vil være tungtveiende om myndighetene har latt saken ligge uten behandling over en lengre periode.

Når det gjelder *sakens karakter*, peker retten på at saken her gjelder administrativ illeggelse av tilleggsskatt til et aksjeselskap. Selskapet har betydelige økonomiske interesse i saken fordi det ble ilagt og har måttet betale en tilleggsskatt på ca. kr 8 millioner. Beløpet er betydelig, både nominelt og sett i forhold til omsetningen i 2006 på ca. kr 50 millioner. Selskapets likviditet er derfor betydelig svekket.

Ved vurderingen av *sakens kompleksitet*, er det naturlig å vurdere både de faktiske forholdene i saken, de materiellrettslige spørsmål saken reiser og prosessuelle forhold, se Kjølbro: Op.cit.,

side 561-562. Som nevnt samme sted kan for eksempel et komplisert faktum skyldes at flere selskaper er involvert, at man må gjennomgå omfattende regnskapsmateriale og at kompliserte selskapsrelasjoner er etablert bl.a. for å vanskeliggjøre myndighetenes kontroll, se EMDs avgjørelse 22. mai 1998 [EMD-1993-21961] i saken Hozee mot Nederland, avsnitt 52. Etter praksis skal det forholdsvis mye til før EMD anerkjenner at en sak har vært kompleks, og det vil uansett i alminnelighet ikke i seg selv rettferdiggjøre en meget lang saksbehandlingstid. Særlig gjelder det for perioder med inaktivitet. Vurderingen av sakens vanskelighetsgrad tas med utgangspunkt i hvordan en kvalifisert jurist innen det aktuelle fagfeltet vil vurdere saken, se Bertelsen: «EMK Kommentarer til bestemmelsene om individets rettigheter og friheter» (2011), side 649.

De skattemessige vurderingene i saken knyttet seg blant annet til reglene om skattyters opplysningsplikt om egne forhold ved innsending av selvangivelse, anvendelsen av gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 (skatteposisjon som overveiende motiv for en transaksjon), vilkårene for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 og valg av sats for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4.

For å avgjøre skattesaken måtte saksbehandlerne ved Skatt Øst sette seg inn i den forretningsmessige virksomheten til blant annet Reiten Strategic Investment AS, Nordic Capital Partners II AS og Vika Industrier AS & Co AS. For å vurdere om det overveiende motivet for transaksjonen var utnyttelse av skatteposisjonen, måtte saksbehandlerne trenge inn i og forstå de ulike bedriftsøkonomiske overveielsene ved det sammensatte avtaleverket og transaksjonene.

Skattekontoret fikk i brev 10. november 2008 fra selskapet beskjed om at det ikke fantes skriftlig korrespondanse mellom kjøper og selger i forbindelse med overdragelsen av aksjene i selskapet, og at det heller ikke fantes noen skriftlige vurderinger rundt bortfall av skatteposisjoner i medhold av skatteloven § 14-90, ettersom skatt ikke var noe sentralt tema ved transaksjonen. I sin redegjørelse 3. februar 2009 til skattekontoret, skriver advokat Frøland i Deloitte Advokatfirma DA at saken har sin bakgrunn i et «omfattende og ganske komplekst faktum». I den utdypende klagen 16. april 2010 omtaler advokat Bruusgaard i Advokatfirmaet Thommessen AS ervervet av aksjene i Vika som ledd i en komplisert prosess. Etter rettens syn inneholdt saken et komplisert og sammensatt faktum som reiste en rekke spørsmål av skatterettslig betydning. Bevisvurderingene ved gjennomskjæringen må ha vært kompliserte. Saksbehandler D forklarte i retten at hun, til tross for over 15 år i skatteetaten, aldri hadde sett en lignende sak. Samlet taler sakens kompleksitet for at det må aksepteres noe ekstra saksbehandlingstid.

Retten kan ikke se at det er *forhold hos skattyter* som har ført til forsinkelse av betydning i saken.

Avgjørende for saksbehandlingstiden i saken er i første rekke *forhold hos myndighetene*. Ved vurderingen av skattemyndighetenes samlede tidsbruk, fra varselet 26. juni 2009 om tilleggsskatt til vedtaket 7. oktober 2014 i skatteklagenemnda, er det naturlig å ta utgangspunkt i hvordan tidsbruken fordeler seg mellom instansene. Ligningsbehandlingen hos Skatt Øst fra anmodningen 3. oktober 2008 om tilleggsopplysninger og til skattekontorets vedtak 8. februar 2010 fremstår ikke som spesielt lang, og det er heller ikke anført. Av denne saksbehandlingstiden gikk det i underkant av 8 måneder fra varselet om tilleggsskatt ble sendt til vedtaket forelå. Partene er enige om at det heller ikke er noe å utsette på tidsbruken frem til utfyllende klage ble sendt 16. april 2010. Videre er partene enige om at det ikke er kritikkverdig tidsbruk fra utkast til vedtak forelå

og frem til Skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014, og deretter frem til hovedforhandlingen i tingretten. Retten er enig i dette.

Sakens kjerne er tidsbruken i klageinstansen, fra utdypende klage forelå 16. april 2010 og frem til utkast til vedtak ble sendt skattyter 4. desember 2013. Denne tidsbruken i Skatt Øst på 3 år og 8 måneder krever en forklaring og må vurderes nærmere.

Retten understreker at den nærmere gjennomgangen av den enkelte saksbehandlers befatning med saken ikke innebærer at den enkelte saksbehandler kritiseres. Ansvar for den samlede tidsbruken ligger hos ledelsen i Skatt Øst. Skatteetaten har etter det opplyste rapporteringsverktøy og kvalitetssikringssystemer som innebærer at linjeledelsen til enhver tid har oversikt over saker med forsinket fremdrift (restanser). Ledelsen forutsettes da fortløpende å vurdere behovet for prioritering eller omfordeling av konkrete saker, eventuelt også uttrykkelig påskyndelse av saksbehandlingen. Retten bemerker her at myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon vanligvis ikke kan hindre at et tidsforløp som er urimelig langt i forhold til den private part, anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1, jf. Rt-2000-996.

Den første saksbehandleren (A) som fikk tildelt klagesaken 20. april 2010 skal ha satt seg inn i saken, men fikk ikke gjort noe mer før saken 18. oktober 2010 ble fordelt til ny saksbehandler (B). Staten erkjenner at de første 6 månedene derfor skal anses som ren liggetid.

Saksbehandler B er etter det opplyste en flink og erfaren jurist, men hadde ikke spesialkompetanse på skatterett da hun i september 2010 begynte hos Skatt Øst. Hun fikk tildelt flere tunge saker og hadde ansvar for saken her frem til hun primo september 2012 ble sykemeldt og måneden etter sluttet i Skatt Øst. Etter bevisførselen legger retten til grunn at hun arbeidet med flere tunge klagesaker samtidig, og at det ikke var lengre perioder med fullstendig inaktivitet i saken her. Det er påvist at hun 19. november 2010 opprettet et dokument på to sider, at hun i februar 2011 hadde møte med saksbehandler i første instans, samt saksbehandlerne C og D for å diskutere saken. Basert på e-post 21. juni 2011 fra B til sin leder, legger retten til grunn at saken lå i bero fra mars til slutten av juni 2011 (3 måneder). I ny e-post 10. oktober 2011 fra B til sin leder om restanser, fremgår at B har arbeidet videre med saken. B opprettet 27. februar 2012 et dokument for innstilling til skatteklagenemnda. Dokumentet er på 24 sider, men Skatt Øst har ikke fremlagt innholdet i dokumentet, slik at det er umulig å vurdere hva dokumentet inneholder, i hvilken grad saken fremsto som bearbeidet, og hva som var status i saken på dette tidspunktet. E-poster med nye spor av at det ble arbeidet med saken er fra april, mai og juni 2012, der det fremgår at både B og en spesialrevisor arbeidet med saken. Revisoren laget bl.a. et 12 siders notat med oppsummering av faktum. Basert på forklaringen fra Bs leder og fremlagt e-post fra B til lederen med ambisjonen om å ferdigstille innstillingen, legger retten til grunn at B arbeidet videre med saken fra juni til hun primo september 2012 orienterte sin leder om status i saken før hun sluttet.

Etter at saksbehandler B sluttet, ble saken en måneds tid overført til saksbehandler C, som hadde vært involvert i saksbehandlingen som kvalitetssikrer og diskusjonspartner for B. Av kapasitetshensyn ble deretter saken 8. oktober 2012 overført til saksbehandler D, som ferdigstilte saken. Partene er enige om at tiden saken lå hos C utgjorde ytterligere en måned med inaktivitet.

D er etter det opplyste en flink og erfaren jurist, med lang erfaring fra skattesaksbehandling. I praksis begynte klagesaksbehandlingen på ny da D overtok saken, ettersom hun måtte sette seg inn i alt relevant faktum, strukturere det, vurdere de faktiske og rettslige spørsmålene, og så skrive et utkast til vedtak. Retten legger etter bevisførselen til grunn at D begynte å sette seg inn i saken høsten 2012, før hun kom ordentlig i gang med saksbehandlingen i januar 2013. Supplerende dokumentasjon ble innhentet i september 2013, før utkast til vedtak forelå 4. desember 2013.

Da skattyter i sine kommentarer 30. januar 2014 til utkastet reiste spørsmålet om tidsbruken, førte det til at saken i henhold til instruks skulle forelegges Skattedirektoratet for vurdering av saksbehandlingstiden og betydningen av denne. D skrev derfor 14. februar 2014 et notat til Seksjon for kvalitet og samordning i Skatt Øst, som koordinerer slike foreleggelse for direktoratet. Spørsmålet ble ikke oversendt fra Skatt Øst før ved e-post 14. mai 2014. Det er ikke redegjort nærmere for hvilken saksbehandling Seksjon for kvalitet og samordning skal forestå før oversendelse til Skattedirektoratet. Når det allerede har gått 4 år og 8 måneder fra varsel om tilleggsskatt ble sendt, og skattyter eksplisitt har tatt opp betydningen av lang tidsbruk, er retten enig med saksøker i at en slik foreleggelse må prioriteres. På den annen side svarte Skattedirektoratet så raskt at den samlede tidsbruken til avklaring av Skattedirektoratets standpunkt ikke kan få særlig betydning.

I løpet av klagesaksbehandlingen konstaterer retten da til sammen omlag 10 måneder uten noen aktivitet, fordelt på tre perioder. Av disse periodene er det særlig perioden på 6 måneder som utfra lengden får betydning. Ved vurderingen legger retten også vekt på at den inaktive perioden på én måned da C var saksbehandler, er så kort at den normalt ikke vil bli tillagt vekt isolert sett. Denne perioden og perioden på 3 måneder da B var saksbehandler, skyldes heller ikke så alvorlige forsømmelser som foreleggelse eller lovstridig tilbakeholdelse av en anke til Høyesterett, slik det var i Rt-2005-1210 og Rt-2008-913. På bakgrunn av ovennevnte rettspraksis legger retten til grunn at disse inaktive periodene samlet ikke i seg selv innebærer en konvensjonskrenkelse.

Det avgjørende spørsmålet blir om hele eller deler av tidsbruken fra B overtok saken og til hun sluttet kan likestilles med inaktivitet, siden Bs arbeid ikke direkte førte frem til et vedtak. Så vidt vites foreligger ingen rettspraksis fra tilsvarende situasjoner. Det naturlige utgangspunktet for vurderingen må etter rettens mening være at det skal mye til for at forsinkelser på grunn av sen fremdrift hos saksbehandler fører til konvensjonskrenkelse, så lenge det arbeides samvittighetsfullt med saken og tiden ikke preges av lengre inaktive perioder. Dette må gjelde selv om saksbehandleren så slutter, og bytte av saksbehandler derved forsinker sakens fremdrift. Jo mer komplisert og omfattende en sak er å behandle, desto større forsinkelse vil et slikt bytte kunne føre til. Konsekvensen ble spesielt uheldig i saken her, ettersom B hadde arbeidet så lenge med denne kompliserte saken før hun sluttet, men uten at innstillingen til vedtak var klar.

På den annen side krevde åpenbart saken en bedre oppfølging og prioritering enn ledelsen i Skatt Øst sørget for. Særlig siden saken hadde vært inaktiv hos saksbehandler A i 6 måneder, måtte det stilles skjerpede krav til den videre saksbehandlingen. Det fremstår ikke som om ledelsen i Skatt Øst har lagt tilstrekkelig vekt på dette og trukket de nødvendige konsekvensene. Dette kan Skatt Øst kritiseres for, og det har ført til en samlet saksbehandlingstid hos Skatt Øst som klart er for lang.

Selv om det er samlet saksbehandlingstid frem til dom som skal vurderes, må det legges stor vekt på tidsbruken hos skatteetaten når det er der den lange tiden er brukt. I Bøhler-dommen (Rt-2000-996) var saken forlagt i ett år og inaktiv i ytterligere to år under skatteetatens behandling på 4 år og 5 måneder, noe som formentlig hadde stor betydning for vurderingen av tidsbruken.

Konvensjonen var der krenket. I dom inntatt i Rt-2004-134 tok skatteetatens behandling 4 år og 10 måneder, noe som ikke utgjorde konvensjonskrenkelse. Til sammenligning er skatteetatens tidsbruk fra varsel til vedtak i klagenemnda i saken her 5 år og 4 måneder, der tre perioder på til sammen om lag 10 måneder er inaktive. Retten legger til grunn at saksbehandlingstiden hos Skatt Øst i seg selv ligger i et intervall der årsaken til tidsbruken avgjør om EMK er krenket. Fra skattyters perspektiv er tidsforløpet det samme uavhengig av årsak.

Retten mener utfra rettspraksis at forsinkelsens grad av klanderverdighet må få betydning. Det er etter rettens oppfatning vesensforskjell på tidsbruk på grunn av forleggelse og inaktivitet, sammenlignet med tidsbruk som skyldes samvittighetsfull og grundig behandling, men med sen fremdrift.

En grundig og kontradiktorisk saksbehandling vil nødvendigvis ta tid. Det må etter rettens oppfatning aksepteres betydelig overskridelse av normal tidsbruk før det er så alvorlig at konvensjonsbrudd kan konstateres, særlig når det ikke er langvarige perioder uten aktivitet.

Avgjørende for retten er en samlet vurdering, der det har stor betydning at saken ikke er i kjernen av straffebegrepet, at perioder med inaktivitet samlet sett i høyden er 10 måneder, sakens klare kompleksitet, og at behandlingstiden hos saksbehandler B ikke er preget av inaktivitet. Under betydelig tvil har retten kommet til at kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse innen rimelig tid ikke er krenket. Vedtaket er da gyldig.

Saksomkostninger

Saksøkte har fått medhold fullt ut, og har derfor som hovedregel krav på full erstatning for sine saksomkostninger, jf. tvisteloven (tvL.) § 20-2 første og andre ledd.

Som det fremgår over har retten vært i betydelig tvil om den rettslige vurderingen. Saken har generell betydning for avklaring av grensene for krenkelse av EMK og retten mener det var god grunn for saksøker til å prøve saken for retten. Etter en samlet vurdering fritas saksøker for erstatningsansvar fordi tungtveiende grunner gjør det rimelig, jf. tvL. § 20-2 tredje ledd.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.*
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.*

SkN 16-070 Fradragsretten for bonuskostnader i datterselskap

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 og § 6-24.

Nedre Romerike tingrett: Dom av 17. februar 2016, sak nr.: TNERO-2015-38858

Dommer: Tingrettsdommer Ingrid Smedsrud.

Parter: Øie Prosjektutvikling AS (advokat Einar Heiberg) mot Skatt øst (advokat Eirik Jensen).

Dommen er anket.

Sammendrag: Fire nøkkelmedarbeidere i et datterselskap fikk utbetalt betydelige beløp i bonus av morselskapet. Bonusutbetalingene ble skattlagt som lønn hos arbeidstakerne. Spørsmålet i saken var om morselskapet hadde fradragsrett for bonuskostnadene, når medarbeiderne hadde sitt ansettelsesforhold i datterselskapet. Tingretten fant at utbetalingene ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i morselskapet, og tilknytningskravet var dermed ikke oppfylt, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24. Retten uttalte at dersom fradrag skal kunne hjemles for morselskapet for bonuskostnader til ansatte i et datterselskap, bør dette kunne dokumenteres gjennom konserninterne avtaler. Noe annet vil lett innebære en uthuling av prinsippet om at aksjeselskap, herunder selskap som inngår i konsernforhold, er selvstendige skattesubjekter, og kunne medføre mer eller mindre fri flytting av inntekter og kostnader i et konsern.

Saken gjelder overprøving av gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 18. januar 2014. Spørsmålet er hvorvidt Øie Prosjektutvikling AS kan kreve skattemessig fradrag for bonuskostnader på til sammen kr 26.685.606 til medarbeidere som har hatt sitt ansettelsesforhold i datterselskapet Øie AS.

Fremstilling av saken

Øie Prosjektutvikling AS og Øie AS

Øie Prosjektutvikling AS, heretter benevnt ØPU, ble stiftet i 1982 og har som vedtektsfestet formål å drive byggevirksomhet, eiendomsutvikling, prosjektadministrasjon og alt som står i forbindelse med dette. Selskapets styreleder er Per Berg, og det er hans familie som også eier selskapet.

Selskapet har gjennom sine datterselskap blant annet drevet eiendomsutvikling og entreprisvirksomhet. Dette har dels skjedd i egen regi ved at de har vært både byggherre og entreprenør. Dels har det skjedd som entreprisprosjekter for andre byggherrer. De enkelte prosjekter har ofte vært lagt inn under datterselskap, herunder såkalte single purpose selskap. Konsernets virksomhet har vært finansiert gjennom ØPU, dels gjennom egenkapital og dels gjennom låneopptak med ØPU som låntaker. ØPU har hatt inntekter fra konsernbidrag og utbytte fra datterselskapene. Virksomheten har gått godt. Omsetningen var på topp i 2008 med 1,2 milliarder kroner.

Konsernets entreprenørvirksomhet har hele tiden ligget i Øie AS, heretter benevnt Øie, som også har vært arbeidsgiver for de ansatte i konsernet og som ØPU eide 91 % av. I 2009 hadde ØPU ingen ansatte, mens det var ca 74 årsverk i Øie. De siste årene frem til 2011 var 1,5 årsverk ansatt i ØPU.

De fire nøkkelmedarbeiderne som har mottatt den bonus ØPU krever fradrag for, var alle ansatt i Øie. Dette gjelder

- Vegard Holten: byggeleder fra 12. oktober 1992
- Ronny Engebretsen: arbeidende formann/bas fra 1. juli 1996
- Jarle Eriksen: prosjektleder fra 4. mai 1998
- Tom Brudal: prosjektleder/prosjekteringsleder fra 16. februar 2000

Engebretsen ble fra 1. januar 2010 daglig leder i Øie. Han er nå daglig leder i Øie Prosjektutvikling AS.

Fisjon av Øie

I 2009 skjedde det en restrukturering av virksomheten i Øie ved at entreprenørvirksomheten ble skilt fra den del av virksomheten som besto i eiendomsforvaltning og eiendomsutvikling. Entreprenørvirksomheten ble liggende igjen i Øie, mens eiendomsforvaltning og eiendomsutvikling ved fisjon av Øie ble lagt til Øie Eiendomsutvikling AS. Konsernets datterselskap som ikke lå under ØPU ble da lagt under dette utviklingsselskapet.

Salg av Øie

Den 27. januar 2011 fremmet JM Byggholt, heretter benevnt JM, et indikativt bud på kjøp av alle aksjene i Øie med tilknyttede eiendomsselskaper. Av budet fremgår at JM så det som en forutsetning at «Per Berg og nøkkelmedarbeidere er positive til handelen og at det i kjøpsavtalen avklares en rimelig tid for fortsatt virke for selskapet».

JM sendte et revidert bud på selskapet 18. mars 2011. I budet er inntatt enkelte forutsetninger, herunder blant annet at Øie

- Ikke har foretatt kapitalnedsettelse eller annen utdeling fra selskapet til eierne i 2011
- Ikke har tatt opp kort eller langsiktig rentebærende gjeld
- Har en positiv normalisert arbeidskapital og at partene blir enige om et oppsett for beregning av overskuddslikvititet
- Ikke har ytet lån til ansatte, nærstående selskaper/personer eller andre 3. parter

Medfølgende eiendomsprosjekter og opsjoner ble konkretisert. Under punktet om ansatte heter det:

For å sikre verdiene i selskapene ser vi det som en forutsetning at Per Berg og nøkkelmedarbeidere er positive til handelen og at det i kjøpsavtalen avklares en rimelig tid for fortsatt virke for selskapet. Det er avgjørende for oss at de ansatte ser positivt på denne handelen og at de ønsker å fortsette i selskapet. Vi vil tilby nøkkelmedarbeidere en bonus om de er ansatt i selskapet 3 år etter overtakelse.

Såkalt term-sheet ble inngått 10. mai 2011. Av pkt 1 fremgår at JM kjøper samtlige aksjer i selskapet for kr 167 millioner basert på at Øie kan ta ut et utbytte fra selskapet på kr 33 millioner

i 2011. JM skulle kjøpe nærmere angitte prosjekter og opsjoner for en eiendomsverdi på kr 302 millioner. Det ble blant annet forutsatt at Øie ikke hadde ytet lån til ansatte, nærstående mv som ikke gjøres opp før transaksjonen var gjennomført. Av pkt e) under forutsetningenes fremgår videre at Øie:

Gjennom 2011 har og vil fortsette å ta vare på de ansatte og ikke foreta oppsigelser eller ansettelser utover det som følger av normal drift.

Videre heter det under pkt l):

Parallelt med DD skal ledende ansatte bli presentert for et tilbud fra JM om bonus og/eller annen incentivordning.

Den 29. juni 2011 inngikk Øye Prosjektutvikling AS og øvrige fire aksjonærer i Øie AS avtale med JM Norge AS om at sistnevnte selskap skulle kjøpe alle aksjene i Øie basert på Term Sheet datert 10. mai 2011 og med virkning fra 1. juli 2011. Kjøpesummen ble satt til kr 169 millioner. Også her ble i pkt 9.4 knyttet forutsetninger til salget, herunder at Øie i 2011

(b) ikke ervervet eller overdratt, eller samtykket til å erverve eller overdra, vesentlige eiendeler eller påtatt seg eller samtykket til å påta seg eller pådra seg, vesentlige forpliktelser ut over det som følger av den ordinære drift

...

(e) ikke ytet lån til ansatte eller nærstående (som definert i aksjeloven § 1-5) som ikke gjøres opp før Gjennomføringsdato;

(f) Tatt vare på dets ansatte og ikke gjennomført oppsigelser eller ansettelser utover det som følger av normal drift.

I tillegg følger det av avtalens pkt 9.16 at Øie i en periode på 3 år fra gjennomføringsdato skulle unnlate å rekruttere syv navngitte medarbeidere, herunder de fire som har mottatt slik bonus som denne saken gjelder.

Bonusavtaler

I avtaler datert januar/september 2011 inngikk Øie Prosjektutvikling nesten likelydende bonusavtaler med nøkkelmedarbeiderne Ronny Engebretsen, Tom Brudal, Vegard Holten og Jarle Eriksen. Under pkt 1 Bakgrunn heter det følgende i avtalen til Ronny Engebretsen.

Som en sentral ansatt i selskapet ØIE AS de senere år, har den Bonusberettigede fått løfte fra ØIE AS' hovedaksjonær ØPU om å få erverve inntil 4% eierandel i ØIE AS. Løftet gjaldt kjøp til bokført verdi dersom den Bonusberettigede fortsatte i ØIE AS de neste tre årene.

Vanskeligheter med beregningen av rabatten i forhold til virkelig verdi samt den Bonusberettigedes finansiering og betaling av lønsskatten på rabatten og ervervet av aksjene har imidlertid utsatt gjennomføringen av aksjeervervet.

Ved avtale inngått 29. juni 2011 ble imidlertid samtlige aksjer i ØIE AS overdratt til JM Norge AS. Det er derfor ikke lenger mulig å gjennomføre et aksjeerverv som forutsatt mellom Partene.

Denne avtale regulerer opptjening og utbetaling av en bonus som ØPU skal yte den Bonusberettigede i stedet for de rabatterte aksjene. Avtalen regulerer videre betingelsene for et lån til den Bonusberettigede.

Videre heter det under pkt 2 Bonusens omfang og forfall:

2.1. Brutto Bonus

Brutto Bonus for den Bonusberettigede («Bonus») skal utgjøre 4 % av merverdien i forhold til bokført verdi som ble oppnådd ved salg av ØIE AS til JM Norge AS. For den Bonusberettigede er brutto Bonus endelig beregnet til kr 6.003.063 ved signering av Avtalen.

Brutto Bonus skal beregnes uten noe form for tillegg som feriepenger eller lignende, og ikke i Avtalens løpetid endres som følge av eventuelt endrede regler for arbeidsgiveravgift eller lignende.

2.2. Opptjening og utbetaling av Bonus

Bonusen opptjenes og kommer med de fradrag som følger av denne Avtalen til utbetaling med 1/3 et år etter signering av denne Avtale. Den resterende del av Bonusen opptjenes og skal utbetales etter fradrag som avtalt med 1/3 henholdsvis et, to og tre år etter signering av denne Avtalen.

Under pkt 3 Lån heter det innledningsvis:

3.1. Lånets hovedstol og forfall

Den Bonusberettigede innvilges ved inngåelsen av Avtalen et rentebærende lån fra ØPU tilsvarende 50 % av Brutto Bonus, beregnet til kr 3.001.532 («Lånet»). Lånet kommer til utbetaling ved signering av Avtalen, med det rentefradraget som fremkommer nedenfor.

Lånet anses forfalt med 1/3 henholdsvis ett, to og tre år etter signering av Avtalen.

Etter avtalens pkt 4 faller ennå ikke opptjent bonus bort dersom den bonusberettigede avslutter sitt ansettelsesforhold i ØIE AS etter egen oppsigelse. Etter pkt 6 kan krav på bonus som ikke er forfalt ikke overdras, pantsettes eller på annen måte realiseres. Etter pkt 7 svarer ØPU for arbeidsgiveravgift som påløper ved utbetaling av bonus og vil foreta forskuddstrekk i samsvar med gjeldende regler.

Likelydende bonusavtaler ble inngått med Vegard Holten, Jarle Eriksen og Tom Brudal, dog slik at brutto bonus for Vegard Holten skulle utgjøre 3% av merverdien, beregnet til 4 502 297. Etter det opplyste hadde dette sammenheng med at Holten allerede eide 1 % av aksjene i Øie.

Incentivavtaler med JM

Den 17. oktober 2011 inngikk JM incentivavtaler med de fire nevnte medarbeidere. Utbetaling av full prestasjonsbasert godtgjøring forutsatte ansettelse i hele perioden frem til 30. juni 2014.

Regnskapsmessig behandling av bonusutbetalingene

Som en konsekvens av bonusutbetalingen fra ØPU er benyttet såkalt skjema for midlertidige forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier (RF-1217) der det i post 82 er ført opp en midlertidig forskjell pr 31.12.2011 med kr 25.685.606 tilsvarende samlet bonusutbetaling. Det er forklart at beløpet gjelder påløpt lønn og ikke forfalt arbeidsgiveravgift.

Av regnskapet for Øie Prosjektutvikling fremgår den midlertidige forskjell av note 6. Videre heter det i note 4:

Selskapet har i regnskapsåret hatt 1,5 årsverk. I tillegg er det utbetalt og kostnadsført bonuslønn knyttet til nøkkelpersoner ifm salget av entreprenørselskapet ØIE AS. Bonuslønnen er knyttet opp mot visse betingelser herav at nøkkelpersonene ikke slutter i løpet av en treårsperiode.

Skattemyndighetenes behandling

Etter at skatteetaten hadde mottatt selskapets ligningsoppgave for 2011 ble det i brev 11. februar 2013 bedt om tilleggsopplysninger knyttet til bonusutbetalingen.

Den 5. april 2013 varslet skatteetaten om at de ville endre ligningen for 2011 som følge av at selskapets beregnede midlertidige forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier pr 1. januar 2012 knytte til lønnsbonus med kr 26.685.606 ikke ble ansett som skattemessige fradragsberettiget som en følge av at «kostnaden inngår i gevinstberegningen vedrørende salg av aksjene i Øie AS».

ØPU ga via advokatfirmaet Selmer tilleggsopplysninger og merknader til endringsvarselet 29. april 2013. Skatteetaten fastholdt og begrunnet ytterligere sitt standpunkt i korrigert varsel om endring datert 11. juni 2016. Ytterligere skriv fra selskapet ble inngitt 15. august 2013.

Den 3. april 2014 fattet skattekontoret vedtak som innebar at ØPU ikke fikk fradrag for bonusene.

ØPU påklaget vedtaket 9. mai 2014 og ga ytterligere tilleggsopplysninger 2. september og 20. november samme år.

Skatteklagenemnda fattet 18. desember 2014 vedtak om å fastholde Skattekontorets vedtak.

Søksmålet

Ved stevning innkommet tingretten 5. mars 2015 har ØPU gått til søksmål mot Staten v/Skatt øst med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak kjennes ugyldig og at det gis fradrag for nevnte bonuskostnader i tråd med påstanden referert nedenfor.

Staten v/Skatt øst innga tilsva 15. april 2015 der de påsto seg frifunnet og tilkjent sakskostnader.

Planmøte ble holdt 19. mai 2015. Hovedforhandling ble holdt over to og en halv dag i perioden 27. til 29. januar 2016. Fra saksøker møtte styreleder Per Berg. Fra skatteetaten møtte seniorskattejurist Kjersti Skog Hauge og skattejurist Erik Stenvik Granly. Det ble ført i alt fire vitner og for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Saksøkeren har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2014 oppheves. Ved ligningen av Øie Prosjektutvikling AS for inntektsåret 2011 og de tre påfølgende år legges det til grunn at bonuskostnader på til sammen kr 25.685.606 er fradragsberettiget ved ligningsfastsettelsen.
2. Øie Prosjektutvikling AS tilkjennes sakens omkostninger.

Skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2014 må oppheves. ØPU har rett til fradrag for kostnader selskapet har hatt til utbetaling av bonus og arbeidsgiveravgift for de fire nevnte medarbeidere. De bonusberettigede har betalt skatt av det mottatte bonusbeløp for utbetalingsårene 2012, 2013 og 2014.

Fradrag for utbetalte bonuskostnader kreves prinsipalt etter skatteloven § 6-24, subsidiært etter lovens § 6-1.

Det er skatteklagenemndas vedtak som skal prøves og intet annet. ØPU har ikke forsøkt å endre faktum slik motparten synes å mene. Det sentrale spørsmål er om tilknytningskravet er oppfylt. Vurderingen må foretas med utgangspunkt i det faktum at ØPU på utbetalingstidspunktet eide majoriteten av aksjene (91 %) i Øie.

ØPU er konsernspiss og holdingselskap i Øie-konsernet. ØPU og dets hel- og deleide datterselskap har siden 1982 drevet med investering, utvikling, bygging og forvaltning av fast eiendom.

Formålet med bonusavtalen var å gjøre opp en tidligere muntlig avtale mellom ØPU og fire nøkkelpersoner om at de skulle få kjøpe aksjer i Øie til rabattert pris. Formålet med forpliktelsen var å inspirere, utvikle og motivere disse nøkkelmedarbeiderne til ekstra god innsats og derved legge til retten for beholde dem slik at det kunne legges til rette for vekst og verdiskapning for ØPU og dets konsernselskap. Dette faktum er lagt til grunn av Skatteklagenemnda og skal ikke prøves. Det vises til faktisk utdrag (FU) s 239 siste avsnitt og s 240 fjerde avsnitt. Det er ØPU som bærer den endelige kostnaden. ØPU har ikke rett til å få denne refundert av datterselskap i konsernet. De bonusberettigedes arbeid har bidratt til å sikre inntektsgrunnlaget for holdingselskapet ØPU både direkte og indirekte. Dette er bakgrunnen for at ØPU har påtatt seg å dekke kostnadene.

Utgangspunktet for rett til fradrag er at det må dreie seg om kostnader som er pådratt «for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Dette er fastslått i Kvervdommen, Rt-2015-1068, note 60. Bonuskostnadene i dette tilfellet er pådratt ØPU med dette formål, hvilket også var tilfelle for morselskapet i nevnte dom.

Det bestrides ikke at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal bedømmes ut fra sine egne forhold, jf Kvervdommen, note 61 med videre henvisninger til Rt-1990-958 (Quatrodommen) og Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62-63. Det er derfor ikke uenighet om at ØPU skal bedømmes ut fra sine egne forhold. Det er ikke slik at ØPU her mener det er adgang til å flytte kostnader fritt innenfor konsernet. Hvert selskap må bedømmes ut fra sine egne forhold. Skattemyndighetene har ingen grunn til å frykte at en fradragsrett i dette tilfellet innebærer at et konsern fritt kan flytte sine inntekter og utgifter.

Det er videre enighet om at oppofrelseskravet er oppfylt. Utgiftene er pådratt av ØPU. Tvisten gjelder tilknytningskravet.

Etter skatteloven § 6-1 kreves ifølge rettspraksis «tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene». Det vises igjen til Kvervdommen, note 64 samt Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen) og Rt-2012-744 (Skagen). Øie hadde i dette tilfellet en klar intensjon om å skape inntekt i konsernet og derved utbytte for ØPU. Dette ville ikke vært mulig uten nevnte nøkkelmedarbeidere som bonusutbetalingen gikk til. Gaarddommen (Rt-2009-813), som motparten har vist til, gir ingen veiledning for tilordningsspørsmålet. Saken gjaldt omklassifisering av aksjegevinst til arbeidsinntekt.

Skatteklagenemndas uttalelser om «svak og indirekte tilknytning» til ØPU og «sterkere tilknytning til Øie» har ingen rettslig forankring. Det foretas ingen vurdering av de to selskap opp mot hverandre. ØPU har her langt mer enn tilstrekkelig nær og umiddelbar tilknytning.

Skatteyters formål med kostnadene, nemlig å tilgodese nøkkelmedarbeidere for å skape vekst og utbytte for ØPU, er et sentralt moment ved vurderingen, jf Kvervdommens note 64 [Rt-2015-1068]. Det vises også til forklaringene fra styreleder Berg og de nøkkelmedarbeidere som forklarte seg som vitner i saken. Retten kan ikke sensurere det forretningsskjønn som her er utøvet. Her foreligger i tillegg avtaler med medarbeiderne om aksjer, den første tilbake fra 2000.

Lovnadene om aksjer har sammenheng med konsernets overskudd, som i 2009 og 2010 var på henholdsvis kr 53,2 millioner og 71,3 millioner. Konsernet har gått godt over flere år, noe konsernbidraget til ØPU også har vist. Lønn og bonus er en løpende eierkostnad, jf også Kvervdommen note 66 der det fremgår at eierkostnader ikke er begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men også må omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

ØPU er konsernspiss og holdingselskap i et tett sammenvevd konsern med en rekke datterselskap med likeartet virksomhet knyttet til eiendom og med felles lokaler, felles administrasjon og felles arbeidsstokk. Økonomien har også vært integrert, og det har vært morselskapet som har finansiert, dels ved låneopptak, virksomhet i datterselskapene. Sikkerhetstillegser har også skjedd fra ØPU. Konsernet har dels drevet entreprenørvirksomhet i egen regi og dels for andre. I Kvervdommen hadde holdingselskapet heller ingen ansatte og datterselskapene var lokalisert i andre byer, jf dommens note 2.

Ved utbetaling av bonus, har ØPU gjort opp sin tidligere pådratte forpliktelse til å åpne for at nøkkelmedarbeidere kunne kjøpe aksjer med rabatt. Formålet var å holde på medarbeidere og

derived styrke inntektsgrunnlaget og avkastningen for ØPU og konsernselskapene. Dette tilsvarte formålet ved å yte tilskudd til et skolesenter i Kvervandommen, jf note 70.

Skattekontoret og Skatteklagenemnda har ansett tilknytningskravet tilstrekkelig oppfylt for Øie, men ikke for ØPU. Dette er ØPU uenig i. Tilknytningskravet er også oppfylt i forhold til ØPU, hvilket også ble lagt til grunn for morselskapet i Kvervandommen. Som det fremgår av note 73 og 74 i denne dommen, kom Høyesterett til at kostnader som har til formål å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse, etter sin art har tilknytning til inntektsgrunnlag for virksomheter som er avhengige av jevn arbeidskraft. Som i Kvervandommen ble ytelsen, her bonusen fra ØPU, gitt for å få noe tilbake, det vil si vekst og verdiutvikling totalt sett. Hensynet til symmetri taler for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) pkt 15.3 om innføring av fradragsrett for eierkostnader i skatteloven 6-24. Det vises videre til Rt-2014-1057 (Telenor Mobil) note 67-68 der symmetrihensynet også er fremhevet. Med støtte i nevnte forarbeider uttales i dommen at symmetrihensynet tilsier at det innenfor en eierkjede ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Det samme ble resultatet i Kvervandommen, jf note 76. Dette hensyn slår i hjel argumentet om at det er Øie som her skulle ha tatt utgiften med bonusutbetalingene. ØPUs formål her var å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskap og derved oppnå utbytte, vekst og verdiutvikling for ØPU. Slik retten ser det er tilknytningen mellom utgiftene, det vil si bonusutbetalingene, og ØPUs vekst i denne saken langt sterkere enn tilknytningene mellom utgiftene, det vil si støtte til bygging av skole, og forhåpentlig vekst i Kvervasaken.

Tilknytningskravet er også belyst i annen praksis, herunder i Rt-2009-1473 (Samdal), note 32, 33 og 34 og der intensjon å skape inntekt anses for å være tilstrekkelig tilknytning. Videre vises til Rt-1965-954 (Kosmos) der det avgjørende var om utgiften objektivt sett var egnet til å fremme selskapets formål. Endelig vises også til Rt-2007-1822 (Drilling) der tilknytningen var fjernere enn i nærværende sak. Den særlige og nære tilknytning som følger av skatteloven § 6-2, jf blant annet Rt-2005-1157 (Commercial Building) er et sterkere krav enn i nærværende sak. Her påpekes også at det må hensyntas utviklingen i bransjen ved at morselskap oppretter såkalte «single-purpose»-selskaper som er en integrert del av konsernets virksomhet (horisontal integrasjon) se s 73. Dommen inntatt i Rt-2012-744 (Skagen) er derimot et eksempel på at det ikke var tilstrekkelig tilknytning.

Situasjonen i avgjørelsen inntatt i Rt-2001-1049 (A Trading) og som motparten har vist til, var en helt annen enn i nærværende sak. Den privatrettslige kreditor for bonusutbetalingen var i dette tilfellet ØPU.

Hvilke skattemessige konsekvenser fradrag ved ansattes aksjekjøp ville fått, er ikke relevant i denne saken slik motparten har anført. Det avgjørende er det som rent faktisk har skjedd. Motpartens anførsler om hvilke løsninger som kunne vært valgt, innebærer spekulasjoner uten verdi. Derimot hadde ligningsmyndighetene plikt til å foreta nærmere undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag, jf Høyesteretts kritikk av ligningsmyndighetene i avgjørelsen inntatt i Rt-2000-2014 (Flexivakt).

Temaet i saken er om utbetalingens tilknytning til ØPU er tilstrekkelig og ikke om tilknytningen er sterkere til ØPU. Hovedformålet er heller ikke tema. Temaet er tilknytningskravet.

Hensynet til symmetri og nøytralitet tilsier at det her gis fradrag for utgiftene til bonuskostnader. Bonusen er inntektsbeskattet i ØPU og det er også dette selskap som har betalt arbeidsgiveravgift. Symmetrihensynet er hensyntatt i flere dommer som nevnt.

Man kan ikke komme i en situasjon hvor man i en verdikjede som her har bommet på hvor kostnadene skulle vært ført. Reelle hensyn taler for at ØPU som har foretatt bonusutbetalingene, også får fradrag for disse. Inntektene beskattes på de berettigedes hånd som lønnsinntekter (JU 181 avsnitt 40 og 41).

Saksøktes påstandsgrunnlag

Saksøkte har nedlagt slik påstand:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

Skatteklagenemndas vedtak er korrekt.

Det er ikke uenighet om at bonuskostnader etter sin art kan være fradragsberettigete. Det er heller ikke uenighet om at bonuskostnader er en form for lønnskostnader. Spørsmålet er om kostnadene i dette tilfellet kan tilordnes ØPU, hvilket saksøkte mener de ikke kan verken med hjemmel i skatteloven § 6-1 eller § 6-24 første ledd.

Kvervadoommen, Rt-2015-1068, kan ikke forstås slik at reglene i aksjeloven mellom konsernselskap, herunder prinsippet om armlengdes avstand, ikke gjelder. Det vises til dommen note 61. Det fremgår her at det ikke er grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap. Dommen må tolkes med dette prinsipp for øyet.

Aksjeselskap er selvstendige skattesubjekter. Dette gjelder både i og utenfor konsern. I Rt-1990-958 (Quatro) slås fast at vi ikke har noen samlet konsernbeskatning i Norge. Det vises også til Zimmer, Skatterett 7 utg. s 397 (JU s 234). Inntekter og utgifter kan som hovedregel ikke skattemessig flyttes mellom selskap. Reglene om konsernbidrag i skatteloven § 10-2 er et unntak fra dette og gir fradragsrett for giver samt skatteplikt for mottaker.

Fastsettelse av skattepliktig inntekt forutsetter tilordning. Spørsmålet blir hvilket skattesubjekt som skal tilordnes hvilke inntekter og fradragsposter. Utgifter og inntekter må tilordnes det selskap arbeidstakerne arbeider for.

Fradrag for kostnader etter skatteloven § 6-1 er betinget av at kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre en skattepliktig inntekt. Det forutsettes at fradraget gis den skattepliktige som har pådratt kostnaden og at det foreligger årsakssammenheng mellom pådragelsen og formålet. Dette innebærer at skattyter ikke kan pådra seg en kostnad på vegne av et annet skattesubjekt som krever fradrag. Det er et vilkår for fradrag etter skatteloven § 6-1 at det foreligger tilknytning mellom kostnaden og inntektservervet.

Kostnader som refererer seg til en skattyter skal tilordnes denne. Kostnader som refererer seg til flere skattytere, skal fordeles etter skjønn.

I dette tilfellet har ØPU konsekvent hevdet at hele bonuskostnaden skal tilordnes ØPU. Selskapet har ikke tilbudt noe faktisk eller annet grunnlag for å foreta en slik skjønnsmessig vurdering.

De fire medarbeiderne som har fått bonus utbetalt fra ØPU, har alle arbeidet for Øie og andre underliggende selskap. De har fått sin lønn betalt av Øie. Det er ikke holdepunkter for at de har arbeidet for morselskapet ØPU. Det vises til revisor som forklarte at lønnskostnader skulle vært belastet andre selskap dersom de arbeidet vesentlig for disse selskap. Det er ikke tilfelle her. Hensynet til symmetri kan ikke alene bære en argumentasjon om at medarbeiderne har arbeidet for ØPU. I tilfelle ville et konsern kunne flytte inntekter og utgifter som det ville.

Enhver inntekt i et datterselskap vil påvirke morselskapet rent økonomisk. Dette er ikke tilstrekkelig til at det kan gis fradrag for utgifter i morselskapet. Hvert selskap skal tilordnes sine inntekter og utgifter. Dette er fastslått blant annet i Rt-1993-396 (Tinfos Jernverk), se JU s 69, LG-2000-1567 UTV-20011320 (Odfjell) jf JU s 181 og Rt-2002-456 (Hydro Canada) JU s 78. Innføring av fritaksmetoden i skatteloven § 6-24 innebærer ingen endring av Quatro-prinsippet, jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62-63 (JU s 32).

ØPU kunne her forut for salget av ØPI gitt konsernbidrag til Øie som igjen utbetalte bonus til medarbeiderne. Øie ville fått fradrag for utgiftene, men ville måttet skatte av konsernbidraget.

Dersom ØPU hadde solgt aksjer til underpris til medarbeiderne, ville dette vært skattepliktig inntekt for disse og arbeidsgiver hadde hatt plikt til å foreta skattetrekk. Lovens system er at trekkplikten ligger hos arbeidsgiver. I tilfelle måtte det ha skjedd en mellomregning mellom ØPU og Øie.

Fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 innebærer at gevinst ved salg av aksjer ikke er skattepliktig med unntak av 3 %. Skatteloven § 6-24 gir fradragsrett for kostnader pådratt for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38. Bestemmelsen gjelder såkalte «eierkostnader», det vil si kostnader til den løpende drift, herunder utgifter til ledelse og administrasjon av datterselskap og strategiarbeid. Kostnader til erverk og realisasjon av aksjer i datterselskap omfattes ikke av § 6-24. Det gjør heller ikke kostnader som ikke har sammenheng med aksjeervervet eller realisasjonen og som heller ikke er fradragsberettigede etter § 6-1. JU 201 flg.

Terskelen for tilknytning etter skatteloven § 6-1 er ikke senket i skatteloven § 6-24, jf blant annet Kvervadoommen, avsnitt 57-58. Forskjellen er at § 6-24 gjør unntak for hva utgiften må ha tilknytning til.

Det er ikke sannsynliggjort at bonusutgiftene i dette tilfellet har hatt tilknytning til virksomheten i ØPU. At medarbeiderne gjennom sitt arbeid for Øie, indirekte har skapt inntekter for ØPU, kan ikke begrunne tilordning av deler av deres lønn til morselskapet. Tilknytningen kan ikke endres ved avtale. At ØPU rent faktisk har dekket bonuskostnadene for ansatte i Øie, er i seg selv ikke tilstrekkelig til å begrunne at ØPU skal få fradrag for disse.

Kvervadoommen [Rt-2015-1068] modifierer ikke denne konklusjon. Dersom de ansatte hadde arbeidet for andre konsernselskap enn arbeidsgiveren Øie, tilsier armlengdeprinsippet i aksjeloven § 3-8 at det skulle vært inngått avtaler på alminnelige forretningsmessige vilkår.

Dersom en ansatt i et selskap arbeider for et annet selskap blir vederlaget fradragsberettiget for selskapet vedkommende er ansatt i og skattepliktig inntekt for selskapet han arbeider for.

Dersom en arbeidstaker mottar aksjer fra et holdingselskap til rabattert pris, får holdingselskapet ikke fradrag for utgiftene til dette. Holdingselskapet må fakturere arbeidsgiverselskapet for utgiftene og må inntektsføre inntekten for dette. Det blir da arbeidsgiver som får fradrag for disse.

I dette tilfellet har alle fire medarbeidere som har fått bonus arbeidet for Øie. Det er dette selskap som har hatt lønnskostnadene til disse. Kostnadene har dels vært kostnadsført som entreprisekostnader og dels vært ført som byggherrekostnader. Rutinene har ifølge de gitte forklaringer vært noe uformelle.

Skattereglene kan ikke endres til fordel for ØPU fordi man i dette tilfellet ikke har fulgt riktige tilordnings- eller belastningsprinsipper i interne transaksjoner. Disse regler modifiseres ikke om man arbeider for konsernspissen, i dette tilfellet ØPU. De modifiseres heller ikke dersom det foreligger «horisontal integrasjon» mellom konsernspissens virksomhet og øvrige konsernselskaper.

Avgjørelsen i Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) kan ikke tas til inntekt for intern beskatning av konsernselskaper eller for at datterselskapenes kostnader skal henføres til morselskapet, heller ikke når morselskapet pådrar kostnadene uten vederlag til datterselskapet. Saken gjaldt en annen problemstilling enn i nærværende sak, nemlig om morselskapets tap på sin fordring i datterselskapet var fradragsberettiget. Morselskapet krevde her ikke fradrag for datterselskapenes utgifter slik som i nærværende sak. Saken gjaldt ligningen for inntektsåret 1998, det vil si før fritaksmetoden ble innført.

Horisontal integrasjon foreligger når mors administrasjon og involvering i datterselskapenes virksomhet er så sterk og gjennomgående at det utgjør en egen virksomhet. Datterselskapene og deres ansattes bidrag til morselskapets verdiskapning, utgjør ikke horisontal integrasjon.

Det foreligger en rekke omstendigheter som her trekker tilknytningen vekk fra ØPU. Den inngåtte bonusavtale er heller ikke riktig, eller i hvert fall ikke presis idet den forutsetter at medarbeiderne blir værende i tre år. Dette er ikke tilfelle idet det på dette tidspunkt var bestemt at Øie skulle selges og at medarbeiderne skulle følge med. Dette kan bety at medarbeiderne bandt seg til tre nye år i Øie etter salget. Dette har ikke gitt noen verdiskapning for ØPU. Dersom avtalen gjaldt en binding i konsernet fra lovnadene om aksjer var gitt, er også dette ulogisk all den tid medarbeiderne hadde arbeidet mye mer enn tre år etter at disse lovnadene ble gitt. Etter avtalen skulle dessuten medarbeiderne få aksjer i Øie som de arbeidet i og ikke ØPU. ØPU hadde hovedsakelig sine inntekter fra avkastning av aksjer, utbytte og gevinster fra aksjer i datterselskap samt andre finansaktiva, jf ØPUs årsberetning for 2010. ØPU har selv hatt minimale inntekter av å drive eiendomsutvikling. ØPU har hatt minimale lønnskostnader. I 2010 hadde selskapet ingen ansatte, mens det var 1,5 årsverk ansatt i 2011. I datterselskapene var det 74 årsverk.

De fire ansatte har arbeidet for Øie. At de gjennom dette og gjennom eventuelt arbeid for andre datterselskap, har bidratt med indirekte verdiskapning i ØPU kan ikke begrunne tilknytning etter skatteloven § 6-1.

Etter sin ordlyd er bonusavtalene gitt de fire i egenskap av sentrale medarbeidere i Øie. Ved at de fire opprinnelig skulle få aksjer i Øie, var vederlaget knyttet til verdiutviklingen i dette selskap og ikke i ØPU. Dette indikerer at bonusen også er lønn for bidrag til Øie. Bonusen skulle tre i stedet for aksjer i Øie til underpris. Aksjene knytter seg både bakover og fremover til verdiskapningen i Øie og ikke ØPU eller konsernet for øvrig. Det er ikke holdepunkter for at aksjer til underpris skulle være vederlag for de fire medarbeidernes innsats for ØPU i forbindelse med strategiarbeid, administrasjon med videre. Maksimal bonus forutsatte at medarbeiderne fortsatte i Øie i tre år etter avtaleinngåelsen i 2011. I denne perioden bidrar medarbeiderne ikke til verdiskapning i ØPU. At bonusutbetalingen skulle avregnes i det rentebærende lånet fra ØPU forsterker insentivvirkningen i forhold til Øie. Det var viktig for JM som kjøpte Øie, at de fire medarbeiderne ble værende i selskapet. Dette fremgår også av Term sheet. Dersom ØPU ikke hadde oppfylt aksjeløftet, ville det vært risiko for at noen av de fire medarbeiderne sa opp, jf pkt 9.8. Avtalens pkt 9.16 bekrefter kjøpers vektlegging av at de fire ble i Øie også etter salget.

Dersom bonus hadde blitt betalt fra Øie ville det medført en tilsvarende reduksjon i verdien for Øie og dermed reduksjon i kjøpesummen. Dersom Øie hadde utbetalt bonusen og ØPU hadde dekket kostnaden, ville dette ikke fått noen reduksjon i kjøpesummen for Øie. Men i tilfelle måtte Øie ha inntektsført dekningen fra ØPU. I beste fall kunne dette gitt fradragsrett for ØPU forutsatt at bonusen var knyttet til salget av aksjene i Øie, men mot skatteplikt i Øie. Når nå ØPU betaler bonus direkte til de fire og krever fradragsrett for ØPU, medfører dette at Øie ikke får skatteplikt.

Etter saksøktes oppfatning er det naturlig å bedømme avtalen etter sitt innhold og ikke som et surrogat for en avtale som ikke lot seg gjennomføre. Faktum er at utbetalingen ikke har bidratt til verdiøkning i ØPU.

Oppsummeringsvis anføres at de fires innsats har sterkest tilknytning til Øie. Det er i dette selskap disse har skapt verdier. Selv om de fire skal ha arbeidet for flere selskap i konsernet, endrer ikke dette skattemyndighetenes konklusjon. Tilordnings- og armlengdesprinsippet tilsier at lønnskostnader skal belastes etter ordinære prinsipper. Intet av det arbeid medarbeiderne har gjort skulle belastes ØPU. Dersom belastning ikke har skjedd i de selskap i konsernet medarbeiderne har arbeidet for, enten som byggherrer eller entreprenører ut over Øie, innebærer dette et brudd på armlengdesprinsippet og kan ikke begrunne noen tilordning til ØPU. Selv om de fire medarbeiderne skulle arbeidet noe for ØPU, kan det heller ikke begrunne at hele bonusutbetalingen skulle belastes dette selskap. I tilfelle skulle en forholdsmessig del vært belastet ØPU og en tilsvarende inntekt vært inntektsført hos Øie. Heller ikke eventuelle uriktige rutiner her, kan begrunne en full tilordning til ØPU. Det foreligger intet faktisk grunnlag for å foreta en skjønsmessig fordeling av bonuskostnader til ØPU.

De utgangspunkt som her er skissert modifiseres ikke av Kvervdommen [Rt-2015-1068], som igjen slutter seg til Quatro-prinsippet [Rt-1990-958]. Faktum i Kvervdommen skiller seg fra faktum i nærværende sak. Det samme gjelder Commercial Buildingsdommen som ikke gjaldt tilordning, men en annen problemstilling. Sistnevnte dom hjemler ikke adgang til integrert beskatning, eller andre tilordningsprinsipper enn de gjeldende. Det er ikke adgang til å flytte inntekter rundt i konsernselskap. ØPU kan ikke gis medhold fordi det ikke foreligger mulighet for fradrag på annen måte. ØPU må ta konsekvensene av det som er gjort.

Rettens vurdering

Rettslig utgangspunkt

Retten skal vurdere gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.

Retten står fritt i sin rettsanvendelse, men rettens bedømmelse må gjelde den samme privatrettslige disposisjon som skatteklagenemndas vedtak. Det faktiske grunnlag for rettens lovanvendelse må også være påberopt under domstolsbehandlingen.

Twisten gjelder hvorvidt ØPU ved ligningen hadde rett til å kreve fradrag for bonusutbetalinger på til sammen kr 26.685.606 utbetalt til fire nøkkelpersoner som har hatt sitt ansettelsesforhold i datterselskapet Øie AS. Det sentrale spørsmål i så måte er om det såkalte tilknytningskravet til ØPU er oppfylt. Det er enighet om at det såkalte oppofrelseskravet er oppfylt i det ØPU utvilsomt har pådratt seg den omtalte kostnad.

ØPU har påberopt to grunnlag for slikt fradrag, skatteloven § 6-24 og skatteloven § 6-1. Etter skatteloven § 6-1 gis fradrag for kostnader som er pådratt for å «erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», mens det etter § 6-24 gir fradrag for kostnader som «pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38».

Skatteloven § 6-1 gir bare rett til fradrag i skattepliktig inntekt. Etter skatteloven § 2-38 er aksjeselskaper skattefritak for blant annet inntekt i form av utbytte på aksjer, det vil si den såkalte fritaksmetoden, noe som skal forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i en eierkjede med flere selskap. Ordningen trådte ikraft fra inntektsåret 2004. Ordningen innebar ikke at det ble innrømmet fradragsrett for tilsvarende tap i og med at skatteloven § 6-1 krever at kostnaden skal være pådratt for å erverve skattepliktig inntekt. Som en følge herav ble det gitt adgang til slikt fradrag gjennom den nye regelen i skatteloven § 6-24 som trådte ikraft med virkning fra inntektsåret 2005. Uten at det har noen betydning her, nevnes for helhetens skyld at det med virkning fra 7. oktober 2008 er innført en regel i skatteloven § 2-38 sjette ledd om at tre prosent av skattefrie aksjegevinster skal inntektsføres.

Så vel etter skatteloven § 6-1 som etter § 6-24 er det et vilkår at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt. I forbindelse med vedtakelsen av § 6-24 er uttalt følgende i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s 69:

Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.

Av forarbeidene fremgår videre at kravet til tilknytning skal være det samme etter begge de nevnte bestemmelser. Hva som ligger i «tilstrekkelig nær sammenheng» har vært behandlet av Høyesterett i flere avgjørelser. Med støtte blant annet i Rt-2012-744 (Skagen) og Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen) uttales følgende om dette i Kvervadoommen, note 64 [Rt-2015-1068]:

Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skattyters formål med

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

Kvervadoommen gjaldt spørsmål om et holdingselskap kunne kreve fradrag for utgifter til et tilskudd på 50 millioner til oppføring av et kombinert skole- og kulturhus i kommunen der hoveddelen av virksomheten i datterselskapene befant seg. Formålet med tilskuddet var oppgitt å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen, hvilket igjen ville sikre og øke utbyttene til holdingselskapet.

I Kvervadoommen note 66 er videre uttalt at såkalte «eierkostnader», et begrep som er brukt, men ikke definert, i forarbeidene til skatteloven § 6-24, ikke er begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men også må omfatte «kostander til å sikre og øke utbyttet for datterselskaper.»

Det er videre et grunnleggende skatterettslig prinsipp at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, jf også skatteloven § 2-2 nr 1 (a). Dette gjelder også selskap i et konsern. Hvert selskap skal således bedømmes ut fra sine egne forhold, hvilket blant annet er fastslått av Høyesterett i Rt-1990-958 (Quatro). Med henvisning blant annet til denne dom fremgår av note 61 i Kvervadoommen at dette prinsippet ikke er fraveket. Det uttales at det ved spørsmål om fradragsrett ikke er «grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper». Det er også vist til at dette uttrykkelig fremgår av forarbeidene til fritaksmetoden, jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005) der det på side 62-63 fremgår:

Det er ikke grunnlag for en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap ved tolkningen av skatteloven § 6-1. Fradragsrett kan således ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskapet.

Transaksjoner mellom selskap i et konsern skal skje på vanlige forretningsmessige vilkår, hvilket vanligvis uttrykkes ved at internprisingen skal være basert på armlengdes avstand. Adgangen til inntektsutjevning mellom selskap i konsern er regulert gjennom reglene om konsernbidrag, jf skatteloven § 10-2 - § 10-4. Konsernbidraget blir skattepliktig for mottakerselskapet og med fradragsrett på nærmere vilkår for selskapet som gir konsernbidrag. Det forutsettes at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet.

Konkret vurdering

Etter en samlet konkret vurdering er retten kommet til at kostnadene til de nevnte bonusutbetalinger ikke har tilstrekkelig nær sammenheng med inntektene i ØPU, enten dette vurderes med utgangspunkt i skatteloven § 6-1 eller § 6-24.

Skatteklagenemnda har under pkt 5.5.5 sjette avsnitt lagt følgende til grunn hva gjelder bakgrunnen for bonusutbetalingene:

Skattekontoret godtar at forpliktelsen til å yte bonus oppstod ved muntlig overenskomst flere år tidligere, da ØPU gav løfte til nøkkelmedarbeiderne i ØIE om å få kjøpe aksjer i egen bedrift til rabattert pris, jf. bonusavtalenes punkt 1. Skattekontoret er enig med skattyter i at det er tilknytningen på avtaletidspunktet, ikke gjennomføringstidspunktet som skal legges til grunn for vurderingen. Det vil si at tilknytningsvurderingen gjøres på grunnlag av at ØPU eide majoriteten av aksjene i ØIE.

I tråd med det som fremgår blant annet av avgjørelsene inntatt i Rt-1994-1064 (Bye), Rt-2009-813 (Gaard) og Rt-2010-790 (Telecomputing), legger retten til grunn at den skattemessige virkning av en disposisjon i utgangspunktet beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen. Domstolen skal ikke sensurere forretningsskjønnet, jf note 64 til Kvervdommen. Dog er dette ikke avgjørende dersom de ytre omstendigheter rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg, jf den over siterte note 64 fra Kvervdommen.

Ut fra den forklaring som ble gitt av styreleder Per Berg under hovedforhandlingen og som var i samsvar med forklaringen til de tre av nevnte nøkkelmedarbeiderne som har fått bonus utbetalt fra ØPU, finner retten ikke grunn til å betvile at disse medarbeiderne på tidligere tidspunkt, fra 2000 og senere år, ble lovet aksjer i Øie slik også skatteklagenemnda har lagt til grunn. I likhet med skatteklagenemnda finner retten for så vidt heller ikke grunn til å betvile at den foretatte bonusutbetaling var en oppfyllelse av denne lovnad. Medarbeiderne har hatt sentrale posisjoner i Øie, og det er etter bevisførselen ikke tvil om at de har bidratt til å skape inntekter. At lovnaden ble oppfylt gjennom en bonusutbetaling må ses i sammenheng med at Øie på dette tidspunkt ble solgt.

Når det er sagt er retten enig med saksøkte i at avtalene om bonusutbetaling etter sin ordlyd ikke synes å være helt i samsvar med dette formål. Dersom utbetalingene dekket en forpliktelse som lå flere år tilbake i tid, fremstår det som uforståelig at medarbeiderne skulle binde seg til å arbeide i Øie i 3 år og at retten til bonus falt bort dersom de ansatte sluttet før dette. Derimot passer nevnte betingelser godt dersom formålet var at de ansatte skulle bli med når Øie ble solgt til JM og forpliktet seg til å være der i tre år. Noen avgjørende vekt legges likvel ikke på dette. Det er et faktum at det parallelt med DD (due diligence) - gjennomgangen i Øie, ble inngått særskilte bonusavtaler mellom nevnte nøkkelmedarbeidere og JM. En ytterligere binding til Øie gjennom bonusavtalen med ØPU fremstår på denne bakgrunn som unødvendig. De forklaringer som ble gitt under hovedforhandlingen bidro ikke til full belysning av disse spørsmål, muligens fordi ØPU hadde benyttet juridisk rådgiver til utforming av bonusavtalene. Noen avgjørende vekt legges imidlertid ikke på dette.

Under enhver omstendighet finner retten ikke at kravet til nærhet mellom utgiftene til bonusutbetalingene og inntektene for ØPU her er oppfylt. Dette gjelder selv om retten, i likhet

med skatteklagenemnda, legger til grunn at løftet som i sin tid ble gitt om kjøp av aksjer i Øie har virket motiverende for de bonusberettigedes arbeidsinnsats. Om dette heter det følgende i skatteklagenemndas vedtak:

Det må antas at løftet om kjøp av rabatterte aksjer i ØIE AS har virket motiverende på de bonusberettigede til å gjøre en ekstra god innsats i virksomheten. Indirekte ville dette kunne bidra til verdistigning og avkastning på morselskapets aksjer. På den måten kunne bonusavtalene indirekte ha bidratt til avkastning på ØPUs aksjer i ØIE. Skattekontoret aksepterer derfor at dette var ØPUs overordnede motivet for bonusordningene.

Slik retten ser det kan dette ikke tillegges noen avgjørende betydning i dette tilfellet. Det er et faktum at de fire medarbeiderne hele tiden har vært ansatt i Øie AS og fått sin lønn fra dette selskap. Det er også Øie som har utbetalt vanlig bonus til disse i henhold til deres ansettelsesavtaler. Slik sett representerer utbetalingene saken gjelder et brudd med denne praksis. I den grad medarbeidernes innsats har kommet andre selskap enn Øie til gode, skulle dette ha blitt reflektert gjennom internfakturering. Hvert selskap skal tilordnes sine inntekter og utgifter. Etter det opplyste legger retten til grunn at medarbeiderne ikke har utført noe arbeid direkte for ØPU som har vært gjenstand for noen slik fakturering. Det vises til revisor som bekreftet at lønnskostnader for vesentlig arbeid utført for andre selskap enn det selskap vedkommende er ansatt i skal belastes det selskap det har vært arbeidet for. Retten viser også til at virksomheten i ØPU som sådan har vært begrenset.

Ser man på de fire medarbeidernes innsats, fremstår det som relativt klart at denne først og fremst har bidratt til å sikre inntekter for sin arbeidsgiver Øie. Den opprinnelige lovnaden som ble gitt og som bonusutbetalingen skulle oppfylle, gjaldt jo da også å få aksjer i Øie. At dette ikke lot seg gjøre, eller ble problematisk som følge av salget av Øie, kan ikke tillegges noen avgjørende betydning.

At medarbeidernes innsats generelt har bidratt til å øke overskuddet i ØPU som morselskap, for eksempel gjennom konsernbidrag, er heller ikke tilstrekkelig. Som det fremgår av de foran siterte forarbeider til fritaksmetoden, Ot.prp.nr.1 (2004-2005), 62-63 kan fradragsrett ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskap. I Kvervandommen, jf note 61, ble det også forgjeves anført at spørsmålet om selskapet kan kreve fradrag for tilskuddet, måtte vurderes for konsernet under ett. Høyesterett viste med støtte i Quatrodommen til prinsippet om at hvert selskap er et selvstendig skattesubjekt og skal bedømmes ut fra sine egne forhold. I spørsmålet om fradragsrett er det ikke grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap.

At eierkostnader også kan omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet for datterselskap, slik det er uttalt i Kvervandommen, note 66, får ingen avgjørende betydning i nærværende sak. Kvervandommen går tilsynelatende langt hva gjelder å godta fradrag for utbetalinger fra morselskapet med det formål å skape verdier for dette selskap. På den annen side er faktum i saken annerledes enn i nærværende. I Kvervasaken var det gitt tilskudd til et skole- og kurturbygg for å sikre fremtidige inntekter gjennom datterselskapene. I nærværende sak dreier det seg om bonusutbetaling til ansatte i et datterselskap for arbeid ØPU mener har sikret dets inntekter. Slik retten ser det kan dette vanskelig her sies å være eierkostnader selv om ØPU i likhet med Kverva har interesse i å sikre inntektene i sine datterselskap. Det dreier seg her om

kostnader av en helt annen art enn i Kvervasaken, nemlig i realiteten lønnskostnader til ansatte i et datterselskap. Prinsippet om armlengdes avstand for konserninterne transaksjoner gjør seg gjeldende på en helt annen måte her selv om det også i Kvervasaken ble argumentert med at kostnaden burde vært tatt i datterselskapet som var et produksjonsselskap og ikke i morselskapet som bare hadde eierposisjoner i andre selskap. Det er også en forskjell ved at statens begrunnelse for å nekte rett til fradrag i Kvervasaken var at tilskuddet fremsto som i hovedsak knyttet til ivaretagelse av samfunnsmessige interesser. Dette var retten ikke enig i idet den fant at tilskuddet etter sin art hadde tilknytning til virksomhetens inntektsgrunnlag ved at den tiltrakk, beholdt og utviklet arbeidskraft og kompetanse.

At Kvervadoommen, jf note 76, gir uttrykk for at fritaksmetoden i kombinasjon med aksjonærmodellen innebærer i stor grad at man ser på eierkjeder av selskaper under ett og at det derfor ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften, slår heller ikke til med samme tyngde i en sak som nærværende der det dreier seg om bonusytelser til ansatte i et datterselskap. De hensyn som ligger bak prinsippet om armlengdes avstand må etter rettens oppfatning veie tyngst i et slikt tilfelle. Dersom fradrag skal kunne hjemles for ØPU som konsernselskap for bonuskostnader til ansatte i et datterselskap, bør dette kunne dokumenteres gjennom konserninterne avtaler. Noe annet vil lett innebære en uthuling av prinsippet om at aksjeselskap, herunder som inngår i konsernforhold, er selvstendige skattesubjekter og kunne medføre mer eller mindre fri flytting av inntekter og kostnader internt i et konsern. Dette er det ikke åpnet for.

Staten blir etter dette å frifinne.

Sakskostnader

Saksøkte har vunnet saken og har etter tvisteloven § 20-2 (1) krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten har vurdert, men finner ikke at unntaksregelen i § 20-2 (3) får anvendelse. Saksøkerne har fremlagt en kostnadsoppgave på kr 238.475,50, hvorav kr 13.000 utgjør utlegg og resten salær. Med tillegg av merverdiavgift beløper kravet seg samlet til kr 298.094,38. Saksøkte har ikke hatt innvendinger til kostnadsoppgaven. Retten finner kostnadene nødvendige og legger kravet til grunn.

Domsslutning

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Øie Prosjektutvikling AS dømmes til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 298 094,38 - tohundreognittiåttetusenognittifire 38/100 - kroner.

SkN 16-071 Avskjæring av fremførbart underskudd

Lovstoff: Skatteloven § 14-90. Ligningsloven § 10-2.

Oslo tingrett: Dom av 28. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-199590

Dommer: Dommerfullmektig Lena Fagervold.

Parter: Parra AS (advokat Arne Didrik Kjørnæs) mot Staten v/Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er anket.

Sammendrag: Et aksjeselskap ervervet alle aksjene i et annet aksjeselskap med et fremførbart underskudd. Saken reiste spørsmål om underskuddet til fremføring skulle avskjæres i henhold til skatteloven § 14-90. Det var videre spørsmål om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt. Retten fant etter en helhetsvurdering det ikke sannsynliggjort at det forelå bedriftsøkonomiske motiver som reelt fremstod som overveiende motiverende for selskapets kjøp av aksjene. Skattemotivet fremsto dermed som et dominerende motiv for transaksjonen, og vilkårene for å avskjære underskuddet etter skatteloven § 14-90 var oppfylt. Selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger, og vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt.

Saken gjelder en rettslig prøving av Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014, herunder gyldigheten av Parra AS sin ligning for ligningsåret 2009. Tvisten knytter seg til om skattemyndighetenes vedtak av 9. juni 2014 om avskjæring av fremførbart underskudd og ileggelse av tilleggsskatt, er gyldig.

Framstilling av saken

Biovekst AS ble stiftet 18. september 1999. Selskapet endret navn til Parra AS 21. desember 2009. Retten vil i det følgende benytte selskapsnavnet Parra for både Biovekst AS og Parra AS. Jan Olav Steensland har vært selskapets daglige leder siden 24. mars 2009. Før dette var Ann-Kristin Hagløyken daglig leder.

Parra hadde per 31. desember 2008 en bokført verdi på kr 1.479.734. Selskapet hadde videre et bankinnskudd på kr 64.000 og en leverandørgjeld på kr 40.000. Selskapet hadde videre 537 017 aksjer. Selskapets fremførbare underskudd var på dette tidspunktet på kr 5.360.357.

Før transaksjonstidspunktet eide Landkreditt Invest SA 166 881 aksjer i selskapet (31,08 %), Nortura SA 165 821 aksjer (30,88 %), Skagenkaiei Eiendom AS 99 603 aksjer (18,55 %), Bioparken AS 58 445 aksjer (10,88 %), Steensland Containerships AS 36 267 aksjer (6,75 %) og Tine SA10 000 aksjer (1,86 %).

Parra er i dag et ordinært investeringsselskap. På transaksjonstidspunktet hadde selskapet formål om å være med på investering og bedriftsutvikling primært i Norge gjennom bedrifter som hadde sitt utspring fra forsknings- og utviklingsmiljøet på Ås.

Selskapets viktigste eierandel var i 2008/2009 4,99 % av aksjene i det børsnoterte bioteknologiselskapet NorDiag ASA (heretter benevnt NorDiag). NorDiag var et bioteknologiselskap stiftet i 2002 og som ble børsnotert i 2005. Selskapet hadde blant annet

utviklet et instrument for prøvetaking og diagnostisering/analysering med særlig fokus på kreft og infeksjonssykdommer. Steensland var styremedlem i selskapet. NorDiag hadde et kontinuerlig behov for kapital og høsten 2008 ble det invitert til deltakelse i en emisjon. Dette ble styrebehandlet i Parra, men styremedlemmene besluttet at selskapet ikke skulle delta i emisjonen da det ikke var vilje til å investere videre i Parra. Som en følge av dette ble det på en ekstraordinær generalforsamling 9. desember 2008 besluttet at Parra skulle avvikles. Brønnøysundregisteret kunngjorde oppløsningen 20. januar 2009.

Etter generalforsamlingens beslutning om å oppløse Parra, tilbød Landkreditt Invest SA (heretter benevnt Landkreditt), eier av 31,08 % av aksjene i Parra, å kjøpe ut de øvrige aksjeeierne i Parra til kr 3,10 per aksje som tilsvarte kr 0,60 per NorDiag-aksje. Tilbudet ble fremsatt 12. desember 2008 og forutsatte en akseptgrad på 100 %. Tilbudet ble ikke akseptert av alle aksjonærene og ble følgelig avslått. Landkreditt eide ikke aksjer i NorDiag på dette tidspunktet.

Ved inngangen av 2009 kontrollerte Skagenkaien Eiendom AS (heretter benevnt Skagenkaien) 18,55 % av Parra. Skagenkaien eide i tillegg 2,81 % av aksjene i NorDiag. Skagenkaien tegnet seg for 1 000 000 aksjer i emisjonen i NorDiag i desember 2008. Skagenkaien er et selskap eid av Steensland-familien. Jan Olav Steensland er daglig leder i selskapet.

Skagenkaien fremmet 28. januar 2009 et tilbud til aksjonærene i Parra på kr 3,50 per aksje. Det ble presisert i budet at dette tilsvarte en kurs på kr 0,70 per NorDiag-aksje som Parra eide. I tilbudet ble det informert om at NorDiag aksjen var svært volatil om dagen og at sluttkurs den 27. januar 2009 var på kr 0,62 per aksje.

Den 30. januar 2009 ble tilbudet akseptert av samtlige aksjonærer og Skagenkaien kjøpte de resterende aksjene i Parra. Dette vil si 437 414 aksjer tilsvarende 81,45 % av total antall aksjer. Skagenkaien betalte kr 1.531.000 for disse aksjene. Beslutningen om å oppløse Parra ble reversert da Skagenkaien nå eide 100 % av aksjene.

På oppkjøpstidspunktet eide Parra i tillegg til aksjer i NorDiag, aksjer i Trace-Tag International Ltd. og Tide-Tec AS.

Da Parra ble kjøpt i 2009 for kr 1.531.000 kunne skattebelastningen reduseres med kr 1.500.900 med virkning for samme inntektsår.

I mai 2011 gjennomførte skattemyndighetene bokettersyn hos Parra. Endelig bokettersynsrapport forelå 15. juli 2011. Skattekontoret varslet ved brev av 18. juli 2011 at Parras ligning for inntektsåret 2009 ble vurdert tatt opp til endring. Skattekontoret fattet den 3. juli 2013 følgende vedtak i saken:

«Underskudd til fremføring per 01.01.09 på kr 5.360.357 bortfaller.

Alminnelig inntekt økes fra kr 0 til kr 56.960.

Tilleggsskatt ilegges med 30 % av skatt av alminnelig inntekt kr 5.360.357.»

Parra påklagde 30. august 2013 skattekontorets vedtak til Skatteklagenemnda. Skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda ble oversendt Parra for merknader 30. januar 2014. Parra innga merknader 20. februar 2014. Skatteklagenemnda fattet vedtak i saken 9. juni 2014 med følgende konklusjon: «*Skattekontorets vedtak opprettholdes.*» Vedtaket ble oversendt ved brev av 17. juni 2014.

Søksmålsfristen utløp 17. desember 2014. Rettidig stevning innkom Oslo tingrett 12. desember 2014. Rettidig tilsvare ble inngitt 11. februar 2015.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tingrett 5. og 6. oktober 2015. I tillegg til at saksøker forklarte seg, ble det ført tre vitner inklusiv et sakkyndig vitne. Det ble for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Skatteloven § 14-90

Parra anfører at vilkårene for anvendelse av skatteloven § 14-90, ikke er oppfylt og følgelig at skatteposisjonen må bevares. Parra anfører at det ikke var adgang til å avskjære det fremførbare underskuddet. For Parra var det en forretningsmessig begrunnelse som lå til grunn for aksjekjøpet, og da er det ikke grunnlag for bortfall av selskapets generelle skatteposisjon.

Parra anfører videre at Skatteklagenemndas rettslige tilnærming var feil. Lovens ordlyd og forarbeider viser at det er den subjektive vurdering som er relevant. Det relevante vurderingstema etter skatteloven § 14-90 er følgelig skatteyters motiv, og ikke transaksjonens virkninger. I denne helhetsvurderingen vil økonomiske verdier være tungtveiende, men også andre motiver være relevante. Ved denne bevisvurderingen skal det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige motiv for transaksjonen. Dette medfører ikke at vurderingen blir objektiv. Videre anføres det at Skatteklagenemnda har lagt til grunn en for lav terskel ved anvendelsen av § 14-90. Parra mener at det skattemessige motiv må ha vært vesentlig mer fremtredende enn de forretningsmessige for at bestemmelsen skal komme til anvendelse.

Parra anfører videre at Skatteklagenemndas anvendelse av skatteloven § 14-90 på det foreliggende faktum var feil. Det anføres at Skagenkaiens motivasjon må baseres på en helhetsvurdering av hvorvidt det er «*sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.*»

Kjøpet av aksjene skjedde til en kurs som var noe høyere enn børskurs da tilbudet ble fremsatt. Bakgrunnen for dette var at aksjonærene i Parra kort tid tidligere hadde avslått et tilbud fra Landkreditt på en lavere kurs og tilbudet reflekterte de øvrige verdiene i Parras balanse.

Kjøpet av aksjene var først og fremst begrunnet i forretningsmessige hensyn. Aksjene ble ikke ervervet til en overkurs. Det anføres at hovedmotivet bak Skagenkaiens kjøp av aksjene i Parra var å få eierskap til aksjene i NorDiag. Parra anfører videre at motivasjonen for å kjøpe aksjene blant annet var å opprettholde kontakten med bioteknologimiljøet på Ås, herunder en sentral person Ann-Kristin Hagløy. Videre var det viktig å beholde Parra som et verktøy i ventureinvesteringer og Parra hadde også andre små aksjeposter i tillegg til NorDiag som hadde noe verdi. I tillegg løste kjøpet den uheldige situasjonen med oppløsning av Parra. Aksjene kunne

holdes samlet i stedet for at disse ble spredt på alle aksjonærene i Parra ved en oppløsning av selskapet. Skagenkaien var klar over at Parra hadde et fremført underskudd, men dette var ikke et motiv for oppkjøpet. Skatteposisjonen i selskapet var ikke det overveiende motiv. Uavhengig av skatteposisjonen ville Skagenkaien gjennomført oppkjøpet. Selskapet så et stort potensial i Parra som det var villig til å betale ekstra for. Det anføres videre at selger av aksjene ville ha tatt betalt for skattefordelen om den hadde hatt verdi.

Tilleggsskatt

Det anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, ikke er oppfylt

Det anføres at Parra ikke har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger ved ligningen i 2009 og følgelig at det ikke er hjemmel for tilleggsskatt. Det anføres videre at skattekontoret hadde alle nødvendige opplysninger om eierskapet i Parra for å vurdere anvendelsen av skatteloven § 14-90. Det fremførbare underskuddet fremgår av selskapets selvangivelse. Videre fremgikk det av Perras selvangivelse at underskuddet var ført mot konsernbidrag. Endringen av eierskapet i Parra fremgår også av aksjonærregisteroppgaven, slik at skattekontoret hadde de nødvendige opplysninger for å vurdere spørsmålet. Hvorvidt opplysningene er gitt som tredjemannsopplysninger eller som egne opplysninger, er følgelig ikke relevant. Et slikt skille i lovgrunnlaget for opplysningsplikten er ikke noe en skatteyder vil være bevisst på ved utfylling av skjemaene, og en sanksjonering med tilleggsskatt kan det uansett ikke være grunnlag for. Videre anføres det at kravene til klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt, ikke er oppfylt.

Det anføres videre subsidiært at det foreligger unnskyldelige forhold jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1. Parra mener dette ikke ble vurdert av Skatteklagenemnda.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014 vedrørende saksøkers ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonen.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Staten mener Skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

Skatteloven § 14-90

Det anføres fra statens side at skattefordelen var den overveiende motivasjon for kjøp av aksjene i Parra. Følgelig må det fremførbare underskuddet falle bort.

Staten mener at bevisstemaet vedrørende motivet for kjøpet, er hva som objektivt sett fremstår som sannsynlig overveiende motiv for transaksjonen jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4 tredje avsnitt. Det vises i denne forbindelse også til forarbeidene til tidligere skattelov § 11-7 fjerde ledd jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

Staten anfører videre at kjøper av Parra kunne sikret seg aksjer i NorDiag langt rimeligere gjennom en samtidig emisjon. Staten mener at kjøpet av aksjene i NorDiag ville gitt en meget

begrenset forventet avkastning ut over risikofri rente. Staten anfører videre at Skagenkaien betalte en overpris på aksjene i NorDiag ved å kjøpe dem gjennom Parra. Dette vil redusere den forventede lønnsomheten på investeringen.

De momenter anført av Skagenkaien som motivasjon for aksjekjøpet som blant annet kontakt med bioteknologimiljøet herunder Hagløyen, synes objektivt sett å ha en meget begrenset betydning som motivasjon for kjøpet av ytterligere aksjer i Parra i forhold til skattefordelen. De anførte motiver fra Parras side fremstår etter en objektiv vurdering, derfor samlet sett som uvesentlige.

Tilleggsskatt

Det anføres at Parra har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger ved ligningen i 2009 jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-2. Staten mener følgelig at det er hjemmel for å ilegge tilleggsskatt jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Saksøkers mulighet til å utnytte underskuddet fremgår ikke av selvangivelsen. Det er videre unnlatt å fylle inn ervervstidspunktet i skjema RF-1206 «Oppgave over angitt og mottatt konsernbidrag 2009», slik skjemaet krever. Det er heller ikke på annen måte i vedlegg til selvangivelsen gitt opplysninger om aksjeervervet. Følgelig foreligger det etter statens mening opplysningsvikt. Det anføres videre at det ikke fremgår av Parras selvangivelse for 2009 at selskapet har havnet i et skatterettslig konsern. Underskuddet i selskapet er utnyttet gjennom konsernbidrag og opplysningssvikten har ført til en skattemessig fordel. Staten anfører at det ikke foreligger noe forhøyet beviskrav på dette punkt.

Staten anfører videre at opplysningssvikten var avgjørende for at korrekt skatt ikke kunne fastsettes etter skatteloven § 14-90 og at beviskravet knyttet til tilleggsskatt med dette er oppfylt.

Etter statens oppfatning foreligger det ikke unnskyldelige forhold i denne saken som likevel vil medføre at tilleggsskatt ikke skal ilegges jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Saksøktes påstand

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.

Rettens vurdering

Saken gjelder gyldigheten av Parras ligning for inntektsåret 2009, slik denne er fremsatt ved Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014. Spørsmålet er hvorvidt underskudd til fremføring skal avskjæres i henhold til skatteloven § 14-90. Videre er det et spørsmål om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, er oppfylt.

Ved rettslig overprøving av ligningsavgjørelser etter ligningsloven § 11-1 har domstolene i utgangspunktet kompetanse til å overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen jf. Rt-2009-105.

Retten har kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

Skatteloven § 14-90

I det inntektsår saken gjelder, hadde skatteloven § 14-90 følgende ordlyd:

§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

Det rettslige utgangspunkt er at et selskaps underskudd kan fremføres til senere år, jf. skatteloven § 14-6. Et selskaps skatterettslige posisjon påvirkes ikke av eierskifte, og underskudd kan benyttes på tvers i et konsern, jf. § 10-2 til § 10-4. Skatteloven § 14-90 innebærer et unntak fra utnyttelse av underskuddet dersom skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.

Eierforholdet i Parra ble endret som følge av Skagenkaiens kjøp av aksjer i selskapet. Saksøkers fremførbare underskudd representerte en skattefordel uten tilknytning til eierandel eller gjeldspost. Grunnvilkårene for anvendelse av § 14-90 var følgelig oppfylt. Dette er heller ikke bestridt av partene.

Det som er bestridt, og som retten må ta standpunkt til, er hvorvidt det er «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen».

Skatteloven § 14-90 har som formål å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner. Avskjæringsregelen innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen var å utnytte generelle skatteposisjoner og ikke vanlige bedriftsøkonomiske hensyn, skal retten til å utnytte posisjonen falle bort.

Retten må først ta stilling til om Skatteklagenemnda anvendte riktig bevistema på dette punkt i sitt vedtak.

Ordlyden i § 14-90 trekker i retning av at det skal foretas en subjektiv vurdering gjennom bruk av ordet «motiv». Forarbeidene til bestemmelsen støtter imidlertid ikke opp om dette utgangspunktet. Ved sannsynlighetsvurderingen må det blant annet tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Dette følger av Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4 side 82:

«Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett

fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.»

Bestemmelsen skal på dette punkt forstås på samme måte som den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Det fremgår av forarbeidene til denne bestemmelsen følgende jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72:

«Ved sannsynlighetsvurderingen skal det tas utgangspunkt i det som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv. Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjonen skal kunne videreføres ved ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skatteyder kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres. Det er etter bestemmelsen tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.»

Det foreligger foreløpig ingen høyesterettspraksis om § 14-90. Det foreligger imidlertid noe lagmannsrettspraksis. Det følger av LB-2014-161204 følgende:

«Av nevnte forarbeider fremgår også at det ved sannsynlighetsvurderingen blant annet skal ta utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Det er i juridisk teori reist spørsmål ved hva lovgiver har ment med at det skal foretas en objektiv vurdering. Lagmannsretten forstår dette slik at det i utgangspunktet skal foretas en vurdering basert på de hensyn som virksomheten selv har pekt på har vært avgjørende, men at transaksjonen også skal vurderes ut fra hva som objektivt sett fremstår som fornuftig på bakgrunn av vanlige bedriftsøkonomiske hensyn.»

Det følger av LB-2014-16409 følgende:

«Det er skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende etter bestemmelsen. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at en transaksjons virkninger likevel ofte vil være egnet til å belyse hva som var skattyters motiv. Det må forutsettes at profesjonelle aktører i næringslivet handler økonomisk rasjonelt. Vurderinger av en transaksjons bedriftsøkonomiske virkninger vil derfor inngå som et sentralt element i aktørenes beslutningsgrunnlag.»

Lagmannsretten går altså noe lengre enn de siterte forarbeidene med hensyn til hvilke typer motiver som anses relevante. Ikke bare rent bedriftsøkonomiske motiver i snever forstand er relevante, men også andre forretningsmessige motiver - herunder ikke-økonomiske - kan vektlegges. Retten legger denne forståelsen til grunn i det følgende.

Det fremkommer videre av Skatteklagenemndas vedtak at nemnda la til grunn at «Uttrykket «det overveiende» i skatteloven § 14-90 innebærer at når det skattemessige motiv for transaksjonen har større vekt enn summen av ikke skattemessige motiv, som i hovedsak vil være av bedriftsøkonomisk art, skal skatteposisjonen som følger transaksjonen bortfalle.» Skatteklagenemnda la til grunn at det var tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Parra anfører at terskelen må være høyere enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Retten er ikke enig med Parra i dette. Det vises også i denne forbindelse til forarbeidene overfor hvor det etter tidligere skattelov § 11-7 var tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt. Retten legger følgelig dette til grunn i foreliggende sak. Dette styrkes også av Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-16409:

«Lagmannsretten legger til grunn at «overveiende motiv» innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen. Ordlyden trekker i den retning. I forarbeidene fremgår det at bestemmelsen bare kommer til anvendelse dersom «vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen», og at man ikke ønsket å ramme transaksjoner som «hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet», se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82.»

Retten mener Skatteklagenemnda foretar et riktig utgangspunkt både når det gjelder bevistemaet og kravet til sannsynlighetsovervekt.

Retten legger videre til grunn at det er skatteyters motiv på transaksjonstidspunktet som er avgjørende ved vurderingen av om det var adgang til avskjæring av skatteposisjonen etter skatteloven § 14-90. Det fremkommer av Skatteklagenemndas vedtak, som viser til skattekontorets vedtak av 3. juli 2013, at eventuelle senere disposisjoner og hendelser i utgangspunktet er mindre relevante ved denne vurderingen.

Retten går etter dette over til den konkrete sannsynlighetsvurderingen. Spørsmålet er om det er «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen».

For at underskuddet skal kunne fremføres, må skatteyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for transaksjonen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonen videreføres jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) punkt 8.2 side 72. Skatteyter har med andre ord bevisbyrden.

Etter en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, finner retten det sannsynliggjort i likhet med Skatteklagenemnda at det fremførbare underskuddet var det overveiende motiv for kjøp av aksjer i Parra.

Det er på det rene at Skagenkaien var klar over underskuddet i Parra før bud ble inngitt 28. januar 2009. Steensland bekreftet dette for retten. Revisor Henrik Zetlitz Nessler forklarte at betydningen av underskuddet i Parra var diskutert mellom han og Steensland på forhånd. Steensland som eier Skagenkaien var styremedlem i Parra og hadde derfor god innsikt i Parras situasjon. På transaksjonstidspunktet var den økonomiske situasjonen i Parra dårlig og selskapet var besluttet oppløst. Basert på bokførte verdier hadde selskapet pr. 31. desember 2008 en verdi på kr 1.479.734. På transaksjonstidspunktet hadde selskapet et fremførbart underskudd på kr 5.360.357.

Oppkjøpstilbudet fra Skagenkaien priset Parra til kr 1.879.562 på transaksjonstidspunktet. I forhold til bokførte verdier representerte dette objektivt sett en forskjell mellom bokførte verdier og tilbud på kr 399.828.

Skagenkaien hadde jevnt over skattepliktige inntekter. Det var derfor synbart at det var behov for å nyttiggjøre seg underskuddet i Skagenkaien-konsernet. Parra hadde selv begrensede muligheter til å nyttiggjøre seg underskuddet uten mottak av konsernbidrag. Selskapet var videre besluttet oppløst. For Skagenkaien representerte det en betydelig økonomisk verdi i spart skatt dersom underskuddet i Parra kunne nyttiggjøres.

Retten mener at selv om skatteposisjonen vil ha betydning, skal det ikke foretas en ren sammenligning av verdien av underskuddsposisjonen og verdier av mulige synergieffekter av transaksjonen. Lagmannsretten legger i LB-2014-16409 til grunn «*at skatteloven § 14-90 gir anvisning på en bred vurdering av alle relevante opplysninger i saken, herunder transaksjonens virkninger, for å fastlegge hva som har vært skattyters overveiende motiv. Derfor kan heller ikke slike matematiske beregninger over forventet forretningsverdi som staten har fremlagt, være direkte avgjørende.*»

KWC-rapporten av 19. februar 2014 viser en økonomisk analyse av hensyn som må tas med i en vurdering av motivasjon for transaksjonen. Parra anfører at rapporten underbygger at oppkjøpet av aksjene i Parra hadde en vesentlig egenverdi og således ikke var overveiende skattemotivert. Rapporten er ikke en beskrivelse av faktisk motivasjon. Rapporten inneholder vurderinger av det økonomiske innholdet i den gjennomførte transaksjonen i ettertid. De juridiske forhold ved transaksjonen er ikke vurdert. Retten mener at den skal foreta en helhetsvurdering av alle relevante motiver i denne saken, ikke kun en økonomisk vurdering. Det at KWC rapporten har et økonomisk perspektiv og er utarbeidet i ettertid, påvirker hvilken vekt retten vil tillegge rapporten. Retten mener på denne bakgrunn at rapporten ikke kan tillegges stor vekt i denne saken.

Retten må i det følgende vurdere de ulike motiv Skagenkaien har anført som motiv for aksjekjøpet i Parra.

Retten mener at de vesentlige verdiene i Parra på transaksjonstidspunktet var NorDiag aksjene samt det fremførbare underskuddet. Parra anfører at tilgang til aksjene og tegningsrettene i NorDiag, herunder NorDiags teknologi som var sammenfallende med Mole Genetic sin teknologi som Skagenkaien allerede var aksjonær i, var hovedmotivasjon for å kjøpe aksjene i Parra.

Når det gjelder hvilken pris som skal legges til grunn for kjøp av NorDiag-aksjene, mener retten at dette er kr 0,70 per aksje. Det er dette som fremkommer av tilbudet fra Skagenkaien av 28. januar 2009.

Det anføres fra Skagenkaien at hovedmotivet med å kjøpe de resterende aksjene i Parra, var å sikre seg rimelige aksjer i NorDiag. Sluttkursen på NorDiag-aksjene på børsen dagen før kjøpet, var på kr 0,62. Dette ble det også opplyst om i budet fra Skagenkaien av 28. januar 2009. Det pågikk samtidig en emisjon i NorDiag som ble avsluttet 30. januar 2009. I og med at Skagenkaien var aksjonær i NorDiag, hadde de anledning til å tegne seg i emisjonen for kr 0,50 per aksje. I tillegg kunne de få tegningsretter med potensiell økonomisk verdi. Tilbud om kjøp av NorDiag-aksjer til kr 0,70 kan på dette grunnlag ikke sies å være bedriftsøkonomisk og billig. Heller tvert i mot. Retten mener at det må forutsettes at en økonomisk disposisjon ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig.

Retten finner det videre ikke sannsynliggjort at interessen for aksjene i NorDiag var særlig stor, verken før eller etter at Parra ble oppkjøpt, og at stor tro på selskapet var et vesentlig motiv for å kjøpe aksjene. Det vises i denne sammenheng til årsrapporten til Parra for 2008 som viser at aksjene i NorDiag pr. 31. desember 2008 ble nedskrevet fra opprinnelig kostpris på kr 12.605.364 og per 31.12.2007 med kr 7.188.526. Retten kan videre på bakgrunn av den høyeste aksjekursen dagene før oppkjøpet heller ikke se at Steensland store tro på at aksjeprisen ville øke, kan få nevneverdig betydning. Retten mener Skagenkaiene betalte en overkurs for aksjene. Den høyeste kursen for NorDiag aksjene lå de siste dagene før oppkjøpet på kr 0,51 til 0,62 per aksje. Dagen før tilbudet ble fremsatt var imidlertid høyeste kurs kr 0,75 kroner og hvor laveste børskurs var på kr 0,53. Denne høyeste kursen var avvikende fra dagene før. Retten kan ikke se at børskursen var svært volatil og at denne ene dagen kunne være et tegn på at aksjekursen skulle øke. Retten viser her til at aksjekursen var oppe i kr 0,85 og 0,75 17. og 18. desember 2008, men at den var stabil rundt 0,52 til 0,57 etter dette.

Steensland forklarte for retten at han forventet fulltegning i emisjonen i NorDiag i januar 2009 og at Skagenkaiens tegningsretter ville bli etterspurt i markedet. Dette er et motiv som først ble fremført i retten under hovedforhandlingen. Retten mener dette er et etterfølgende forhold som Parra ikke har vært vist til tidligere i saken og følgelig ikke kan hensyntas ved rettens vurdering. Under enhver omstendighet finner retten det ikke sannsynliggjort at dette var et motiv som ble vurdert på transaksjonstidspunktet.

Retten har registrert at Parra solgte NorDiag aksjene allerede i 2010. Dette kan bety at NorDiag aksjeposten likevel ikke var et sentralt motiv, men retten vil ikke tillegge dette vekt da det er motivet på transaksjonstidspunktet i januar 2009 retten skal vurdere.

Det anføres fra Parra at det var viktig å holde NorDiag-aksjene samlet. Dersom Skagenkaiene hadde et ønske om å øke investeringen i NorDiag kunne de de kjøpt aksjene direkte av Parra eller på Oslo Børs til en rimeligere pris. Da hadde man også fått samlet alle aksjene i NorDiag i samme selskap. Retten kan ikke se at det at Skagenkaiene ønsket å holde aksjene samlet, kan rettferdiggjøre den overpris som ble betalt for NorDiag aksjene.

Det anføres fra Skagenkaiens side at det å kjøpe aksjer på børsen, ikke var et alternativ for dem. En aksjepost på 5 % ville ha vært prisdrivende. Retten finner ikke dette sannsynliggjort, herunder at interessen for NorDiag aksjene var særlig stor før transaksjonen.

Retten mener videre at størrelsen på aksjeposten Skagenkaiene nå fikk i NorDiag på totalt 7,08 % ikke kan anses om så stor at dette nødvendiggjorde en egen «premie». Dette selv om Parra ble nest størst aksjonær i NorDiag. Med oppkjøpet fikk ikke selskapet en posisjon etter aksjeloven som kunne tilsi at man objektivt sett kunne ha betalt mere for hver aksje.

Ut fra ovennevnte mener retten at motivet for å kjøpe de resterende aksjene i Parra, var å sikre seg rimelige aksjer i NorDiag, ikke kan forklare overprisen som ble betalt for disse aksjene.

Retten må etter dette vurdere om det var andre bedriftsøkonomiske motiver for kjøpet som kunne forklare overprisen som ble betalt. Selv om transaksjonen øker mulighetene til å utnytte skatteposisjonen, skal skatteposisjonen ikke falle bort hvis hovedformålet er å øke samlet

verdiskapning slik at fradragsutnyttelsen bare blir en sideeffekt av den økte verdiskapningen. Retten finner det ikke sannsynliggjort at dette er tilfellet her. Et anført motiv for transaksjonen var at det var viktig å kjøpe Parra-aksjene for å holde kontakt med bioteknologimiljøet på Ås og Bioparken AS, herunder Ann-Kristin Hagløyken.

Parra skulle med andre ord brukes som et instrument for å opprettholde kontakten med bioteknologi- og forskningsmiljøet på Ås. Retten finner at heller ikke denne anførselen kan føre frem. Hagløyken var aldri formelt ansatt som daglig leder i Parra. Hun var leid inn. Retten finner videre at når det gjaldt Hagløyken var hun ute som daglig leder i Parra før Skagenkaiens bud på aksjeposten i Parra. Hun hadde fratrådt stillingen som daglig leder som følge av generalforsamlingsvedtaket om å oppløse selskapet jf. aksjeloven § 16-2 første ledd. Det var følgelig etter rettens oppfatning ikke et spørsmål om å ha med Hagløyken videre som en del av Parra. Hun måtte eventuelt ha blitt tilbudt en ny jobb. Retten mener følgelig at å beholde Hagløyken som daglig leder ikke var motivasjon for kjøpet.

Det var videre etter Skagenkaiens oppfatning viktig å beholde Parra som et verktøy for ventureinvesteringer. Selskapet skulle brukes som et investeringsselskap. Det er anført at det var viktig å ha et selskap med bioteknologihistorikk og aksjekapital større enn kr 100.000 for ventureinvesteringer. Etter rettens oppfatning hadde Skagenkaien dette verktøyet allerede. Retten kan derfor ikke se at dette var et forhold man måtte betale ekstra for.

Når det gjelder aksjepostene i Trace Tag International Ltd og Tide Tec AS, legger retten til grunn at disse har hatt liten betydning for Skagenkaien som motiv for å kjøpe de resterende aksjene i Parra. Det fremgår av de bokførte verdiene at aksjeposten i Trace Tag per 31. desember 2008 var verdsatt til kr 43.582. Det vises også til tilbudet fra Landkreditt i desember 2008 hvor de vurderte at denne aksjeposten ikke var verdt noe. Når det gjaldt aksjeposten i Tide Tec AS ble ikke denne aksjeposten omtalt i forbindelse med avvikling av Parra. Dette mener retten må bety at aksjeposten ikke hadde noen verdi. Den ble heller ikke omtalt i budet fra Landkreditt i desember 2008 og fra Skagenkaien 28. januar 2009. Retten viser også til brev fra advokatfirmaet Harboe og Co AS av 29. august 2011 på vegne av Parra hvor det bekreftes at disse to aksjepostene som her nevnt ble vurdert som verdiløse på oppkjøpstidspunktet. At aksjeposten i Tide Tec ble solgt for kr 130.000 i juni 2015, er et etterfølgende forhold retten ikke kan hensynta.

Det anføres videre fra Parras side at ved at Skagenkaien kjøpte Parra-aksjene, kunne de unngå oppløsning av Parra og følgelig spare utgifter ved gjennomføring av oppløsning av selskapet. Retten ser dette hensynet, men mener uansett at dette har liten betydning i en vurdering opp mot skattefordelen.

Retten finner videre og ikke tillegge det forhold vekt at det fremførbare underskuddet ikke var et tema aksjonærene i Parra mellom. Retten mener at det ikke er uvanlig at kjøper/selger av aksjer ikke gir opplysninger om verdi av mulig fremførbart underskudd i forbindelse med kjøp/salg av disse aksjene.

Retten har ut fra en helhetsvurdering ikke funnet det sannsynliggjort at det forelå bedriftsøkonomiske motiver som reelt fremstod som overveiende motiverende for Skagenkaien for å gjennomføre transaksjonen. Retten mener Skagenkaien betalte en overpris for aksjene i Parra i forhold til verdiene i selskapet. Retten finner ikke sannsynliggjort at denne overprisen kan

forklares med noe annet enn skattefordelen. Skattemotivet fremstår derfor som et dominerende motiv for transaksjonen. Vilkårene for å anvende skatteloven § 14-90, er følgelig oppfylt.

Spørsmål om tilleggsskatt

I og med at retten ovenfor har kommet frem til at Skatteklagenemnda utførte en riktig vurdering ved å konkludere med at det fremførbare underskuddet bortfaller jf. skatteloven § 14-90, må retten ta standpunkt til om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt i denne saken.

I henhold til ligningsloven § 10-2 nr. 1 kan det ilegges tilleggsskatt dersom skatteyter har gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger» og dersom opplysningssvikten «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Opplysningsplikten gjennom selvangivelsen fremgår av ligningsloven § 4-3 og § 4-1. Ved vurderingen av plikten til å inngi fullstendige opplysninger, må det tas utgangspunkt i ligningsloven § 4-1. Her fastslås skatteyters plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.»

For å ilegge ordinær tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt for at lovens vilkår er oppfylt, jf. Rt-2008-1409. Staten må påvise at det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som skatteyter har gitt, er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Tilleggsskatt skal ilegges når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Satsen er lovbestemt og det er ikke relevant å se hen til beløpets størrelse. Dette gjelder selv om feilen per i dag faktisk ikke har ført til innbetaling av for lite skatt.

Det er ikke bestridt at Parra faktisk utnyttet underskuddet med virkning for inntektsåret 2009. Det som manglet i utfyllelsen av selve selvangivelsen var at ervervsdato under mottatt konsernbidrag, ikke var fylt ut. Det fremgikk imidlertid av opplysningene som var gitt i aksjonærregisteroppgaven at alle aksjene i Parra var kjøpt i 2009.

Det er her eventuelt snakk om ufullstendige opplysninger og ikke uriktige opplysninger. Opplysningene vil være ufullstendige når skatteyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skatteyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 8 under punkt 8.2.1 om gjeldende rett, står det følgende om «uriktige eller ufullstendige opplysninger»:

«Utgangspunktet for tolkningen av begrepet er skatteyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis. Grovt sagt har skatteyter en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene. Dette innebærer at skatteyter må gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan vurdere et forhold opp mot

skattereglene, eventuelt gi tilstrekkelig med opplysninger til at ligningsmyndighetene blir gjort oppmerksom på at de må innhente ytterligere opplysninger for å kunne vurdere forholdet.»

Det følger av Rt-1992-1588 (Loffland) at skattyter har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at skattyter burde ha gitt, når det er:

«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 ville kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag ... »

Retten er enig med Skatteklagenemnda i at det er gitt ufullstendige opplysninger i nærværende sak. Skatteetaten mottok ikke de faktiske opplysninger ved selvangivelsen som ga dem foranledning til å undersøke om fremførbart underskudd ble benyttet. Det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av skatt.

Det anføres fra Parras side at skattemyndighetene allerede hadde disse opplysningene i aksjonærregisteret. Dette er riktig, men retten mener at selskapets opplysningsplikt her må slå gjennom jf. Rt-1997-1430. Høyesteretts vurdering i denne dommen var at om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger bygget i stor grad på det faktum at den skattemessige disposisjonen var tvilsom. Skatteyter får da en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skatteyter hadde innrettet seg. Retten mener denne dommen er overførbart til foreliggende sak. Videre viser retten til Rt-2007-360 hvor Høyesterett konkluderte med at skatteyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, og at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet.

Retten mener videre at opplysningsplikten *«har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler»*. Retten finner det sannsynliggjort at nyttiggjørelsen av det fremførbare underskuddet var synbart i denne saken. Steensland hadde god kunnskap om den økonomiske situasjonen i både Skagenkaien-konsernet og Parra. Videre forklarte revisor Nessler at det hadde vært dialog mellom han og Steensland om det fremførbare underskuddet.

Retten mener etter dette at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, er oppfylt.

Retten må etter dette vurdere om det forelå unnskyldelige forhold som likevel innebar at det ikke skal ilegges tilleggsskatt. Det følger av ligningsloven § 10-3 nr. 1 at *«Tilleggsskatt fastsettes ikke når skatteyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.»*

For inntektsåret 2009 endret skatteetaten skjemastrukturen, slik at opplysninger om salg av aksjer ble gitt av skattyter i aksjonærregisteroppgaven da postene 200-206 ble tatt ut av skjema RF 1052 «Avstemming av egenkapital». Det var ikke nødvendig lengre med disse opplysningene da opplysningene fulgte av aksjonærregisteroppgaven.

Rettsvillfarelse fritar som hovedregel ikke fra tilleggsskatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 14 hvor det framgår:

«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 skattyter 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 kan ikke se at rettsvillfarelse i denne sammenheng er unnskyldelig. Videre er skatteyter ansvarlig for alle opplysninger som gis ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige. Parra er en del av Skagenkaien-konsernet som er et stort profesjonelt selskap og som forventes å kunne håndtere også kompliserte skatteforhold og utfylling av ligningsoppgaver.

Ved lovendring 19. juni 2009 nr. 49 ble ordlyden i ligningsloven § 10-3 noe endret. Bakgrunnen var at Finansdepartementet mente det var grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn tidligere. Finansdepartementet utdypet dette ytterligere i brev av 8. mai 2012 til skatteetaten. Retten forstår imidlertid ikke forarbeidene slik at endringen tok sikte på at unnskyldningsgrunnene skulle bli brukt i større utstrekning også overfor profesjonelle næringsdrivende. Retten viser her til det som framgår på side 42 og 43 i Ot.prp.nr.82 (2008-2009). I proposisjonen framgår det blant annet:

«Når det gjelder mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring om utarbeidelse av ligningsopplysninger. Terskelen for å anse opplysningsfeil som unnskyldelige vil derfor måtte ligge høyere enn ellers i slike tilfeller.»

Heller ikke hendelige uhell kan anses som unnskyldningsgrunn i dette tilfellet. Retten mener at dersom de *«ufullstendige opplysningene skyldes feil hos skattyters medhjelpere, er utgangspunktet at skattyter selv svarer for opplysningsplikten. Feil hos medhjelpere vil derfor som den klare hovedregel ikke være et unnskyldelig forhold for skattyter, med mindre feilen kan anses som unnskyldelig hos begge»* jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 43. Det er på det rene og heller ikke omtvistet at Parra må identifiseres med revisors eventuelle feil. Parra hadde videre profesjonelle aktører til å utfylle ligningsdokumentene for skattemyndighetene. Skatteregler er ofte gjenstand for endringer og det forventes videre at profesjonelle medhjelpere holder seg oppdatert på slike endringer.

Retten mener det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger unnskyldelige forhold i saken. Retten mener vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, er oppfylt.

Retten har kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Staten ved Skatt øst blir med dette å frifinne.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine sakskostnader. Advokat Skogseth Berg har framlagt en kostandsoppgave på kr 184.750, som i sin helhet gjelder salær inklusive mva. Det var ingen innvendinger mot oppgaven og retten legger den til grunn som nødvendige kostnader ved saken, jf. [tvisteloven] § 20-5 første ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er for tiden stor arbeidsbyrde.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Parra AS dømmes til å betale sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 184 750 - etthundreogåttifiretusensjuhundreogfemti - kroner, innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.*

Uttalelser Sivilombudsmannen

SkN 16-072 Nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt

Lovstoff: Eiendomsskatteloven § 28.

Kort referat: Saken reiste spørsmål om saksbehandlingen av søknader om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt i Moss kommune. A fikk ikke behandlet sin søknad om nedsettelse eller ettergivelse for skatteåret 2015 fordi den var fremsatt etter søknadsfristen. Moss kommune har ikke gitt klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse.

Ombudsmannen kom til at det ikke er hjemmel i eiedomsskattelova for å sette frist for søknader om nedsettelse og ettergivelse. Med en lovendring som trådte i kraft for skatteåret 2013, gjelder det nå en klageadgang på slike avgjørelser.

Moss kommune ble bedt om å behandle As søknad for skatteåret 2015, og sørge for at ombudsmannen ble orientert om utfallet av den fornyede behandlingen. Ombudsmannen anmodet om at Moss kommune snarest avviklet praksisen med å sette søknadsfrist, og om at det for fremtiden ble gitt klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse. Moss kommune måtte finne en egnet måte å informere skattyterne om disse endringene.

Uttalelse

Sakens bakgrunn

A søkte 24. april 2015 av billighetsgrunner om ettergivelse/nedsettelse av eiendomsskatten for sin eiendom i Moss kommune. I et brev 4. mai 2015 orienterte Moss kommune om at slike søknader måtte settes frem innen en frist som normalt var i september, og at sakene ble avgjort av formannskapet i oktober. Det var kun en søknadsrunde per år. Dette var det opplyst om i vedtaksbrevet fra kommunen, og det var kunngjort i Moss avis og på Moss kommunes nettsted. Søknaden ble ikke behandlet. A sendte deretter inn ytterligere opplysninger, men Moss kommune henviste i brev 22. mai 2015 til sitt forrige svar til henne. I brev 11. juni 2015 klaget As advokat til formannskapet i Moss kommune. I svaret fra Moss kommune 8. juli 2015 ble det opplyst at kommunen ikke anså hennes brev 24. april 2015 som en søknad, men en «ytring» og at det derfor ikke forelå noe avslag. Søknadsfristen var videre utløpt, og budsjettet for 2015 var vedtatt i bystyret. Eiendomsskatten er en del av budsjettet.

Saken ble brakt inn for ombudsmannen i klage 21. august 2015.

Undersøkelsene herfra

I klagen hit ble det vist til at ordlyden i eiedomsskattelova tilsier at det også kan søkes om nedsettelse og ettergivelse etter at vedtaket er truffet. Det ble anført at forvaltningslovens regler

om partsrettigheter og klage var tilsidesatt, og at kommunen hadde ansvar for å veilede skattyterne. I denne saken tilsa skattyters alder en skjerpet veiledningsplikt.

Moss kommune ble tilskrevet herfra 10. september 2015. Kommunen ble bedt om å opplyse hjemmelsgrunnlaget for at det er satt en frist for å søke om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt. Det ble også bedt opplyst om når Moss kommune innførte søknadsfrist, og hvem som var beslutningstaker for dette. Til sist ble det stilt spørsmål om Moss kommune praktiserer klageadgang i saker om nedsettelse og ettergivelse og hvordan en slik klageordning i tilfellet er organisert. Moss kommune ble bedt om å oversende saksdokumentene, retningslinjer og andre relevante dokumenter.

Moss kommune svarte i brev 30. september 2015. Innledningsvis viste kommunen til at «ingen har rettskrav på å få nedsatt eiendomsskatten» i medhold av eiedomsskattelova § 28. Kommunen skrev også:

«I bystyrets budsjettmøte vedtas hvert år alle forhold rundt eiendomsskatten, bl.a. videreføring av skatten, fastsettelse av promille, og adgangen til å søke fritak etter § 28. Vedtak om nedsettelse eller ettergivelse fattes for ett år av gangen, og det må fattes et nytt vedtak etter søknad hvert år. Nedsettelse/ettergivelse av eiendomsskatt er unnlatelse av å kreve inn utlignet skatt og når kommunestyret fatter sitt budsjettvedtak i desember, er eiendomsskatten en viktig forutsetning. For å kunne vedta utgiftssiden av budsjettet, er det nødvendig å vite hva inntektssiden er. Eiendomsskatten er en viktig del av dette. Eiendomsskatten forfaller til betaling 01.01. hvert år og betales i seks terminer.

...

Moss kommune har hatt denne ordningen siden 2005. Dette ble bestemt av bystyret i sak 128/04. Vedtaket vedlegges. Vi legger også med sak 099/10 vedtatt i bystyret 13.12.10, kriterier for helt eller delvis fritak for eiendomsskatt etter § 28 og sak 058 fra formannskapet 27.10.14 som gjelder søknader om fritak fra eiendomsskatt i 2015.

Det er riktig at Moss kommune ikke opplyser om klageadgang. Vi har forholdt oss til veileder om utsettelse, nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt utgitt av KS, februar 2013. I punkt 3.5 Klage heter det: Eiendomsskatteloven § 19 gir skattyteren rett til å klage på den utskrevne eiendomsskatten. Det er ikke gitt tilsvarende klar angivelse av klagerett på formannskapets vedtak om at eiendomsskatten ikke settes ned eller ettergis. Vi legger også ved denne veilederen.»

Ombudsmannens syn på saken

Denne saken gjelder spørsmål om nedsettelse eller ettergivelse etter eiedomsskattelova § 28. Der ikke annet fremgår i det følgende, vil lovhenvvisningene være til eiedomsskattelova.

Nedsettelse eller ettergivelse må ikke forveksles med kommunestyrets adgang til å frita enkelte eiendommer fra eiendomsskatt etter § 7. Det er derfor uheldig at Moss kommune i sin informasjon til skattyterne og i brev ellers omtaler søknad om ettergivelse og nedsettelse som søknad om fritak.

Saken reiser to hovedspørsmål. For det første om det kan settes en preklusiv frist for søknader om nedsettelse eller ettergivelse. For det annet om det gjelder en klageadgang på avgjørelser om nedsettelse eller ettergivelse.

1. Søknadsfrist

Eigedomsskattelova § 28 lyder:

«Gjer særlege grunnar at det kom til å verta sær urimeleg om heile eigedomsskatten vart innkravd, kan skatten setjast ned eller ettergjevast av formannskapet.»

Siden 2005 har det i Moss kommune vært mulig å søke om nedsettelse og ettergivelse i medhold av § 28, jf. bystyrevedtak 14. desember 2004 (sak 128/04) og senere årlige budsjettvedtak. Begrunnelsen for innføringen fremgår av saksutredningen til formannskapets sak 058/14:

«Bakgrunnen for at ordningen ble innført fra og med 2005 var omtakseringen i 2004 som førte til en vesentlig høyere eiendomsskatt for alle kommunens boligeiere.

Informasjon til publikum om adgang til å søke fritak har vært kunngjort 2 ganger i Moss Avis, på kommunens hjemmesider, samt ekstra omtale i lokalavisene, bl annet Byavisen som er gratis og går til alle husstander. Søknadsfristen var 26. september. Utsatt frist ble gitt der det forelå spesielle grunner.»

Moss kommune har ikke opplyst hvem som fattet beslutning om at det skulle være en søknadsfrist, og fristen er ikke en del av bystyrevedtakene. Kommunen synes i svaret til ombudsmannen å begrunne fristen særlig i budsjettensyn: For å ha oversikt over inntektene i det kommende året må kommunen vite hvilke eiendommer som får nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt før bystyret treffer budsjettvedtaket.

Bestemmelsen om nedsettelse og ettergivelse er i forarbeidene Ot.prp.nr. 44 (1974-1975) begrunnet med at eiendomsskatt er en objektskatt. I enkelte tilfeller kan det derfor være urimelig å kreve inn skatten på grunn av svak økonomi eller annen manglende betalingsevne hos skattyter.

I merknaden til § 28 (side 15) står det følgende:

«Nedsetjing av rettferdsgrunnar.

Skattelovene gjev ingen heimel for å setja eller fråfalla utlikna eigedomsskatt av rettferdsgrunnar. Sjølv skatteobjektet er avgjerande for storleiken på skatten. Skatteevna og økonomien åt eigaren har ikkje noko å seia for utlikninga av skatten.

Det står likevel fast at eigaren (eller brukaren) skal svara skatten, og i mange høve kan det verka urimeleg å krevja inn denne utan omsyn til kva for økonomi skattyteren har. Såleis kan ein tenkja seg at skattyteren er komen i økonomiske vanskar av di han har mindre inntekt på grunn av sjukdom og ikkje har formue som han kan møte motgangen med. I slike og tilsvarende høve bør formannskapet kunna setja ned eller fråfalla skatten.

Det er likevel grunn til å streka under at nedsetjing eller fråfalling av skatten av rettferdsgrunnar berre bør koma på tale som reine unnatak. Oftast kan det vera nok for skattyteren at skatteinnkrevjaren går med på betalingsutsetjing etter § 25, andre leden.»

Boligbeskatningskomiteén uttalte det på følgende måte (NOU 1973:3 punkt 3.9 side 239):

«Komiteén mener også at det bør åpnes adgang til nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt av billighetsgrunner. Eiernes skatteevne og økonomiske forhold tas det ikke hensyn til ved utmålingen av eiendomsskatten. Det synes derfor klart at i enkelte tilfeller kan inndriving av skatten virke urimelig hardt.»

Formålet bak bestemmelsen er å ivareta skattytere i en vanskelig økonomisk situasjon slik at objektskatten ikke rammer dem urimelig. Det er imidlertid en sikkerhetsventil med snevert anvendelsesområde. I de tilfellene betalingsutsettelse ikke avhjelper skattyter, kan kravet ettergis eller nedsettes dersom det ved innkrevingen av den utskrevne eiendomsskatten blir funnet «særlege grunnar» som gjør det «særs urimeleg» å innkreve skatten.

Lovens ordlyd og forarbeidene med det uttalte formålet kan ikke leses på annen måte enn at det er etter at eiendomsskatten er utskrevet at det kan gjøres en vurdering av hvorvidt eiendomsskatten skal kreves inn eller om den skal nedsettes eller ettergis av billighetsgrunner.

Etter det ombudsmannen forstår, har Moss kommune i de fleste årene siden 2005 satt søknadsfristen på høsten året før skatteåret og dermed før eiendomsskatten blir utskrevet, som etter loven skal være «så langt råd er» før 1. mars i skatteåret og ut fra «tilhøva den 1. januar i skatteåret» jf. §§ 14 første ledd og 4 første ledd. Det kan argumenteres med at skattyter som utgangspunkt vil være kjent med størrelsen på kravet, også før den årlige utskrivingen, fordi i de kommunene skattegrunnlaget er fastsatt ved takst, vil som hovedregel taksten stå seg i 10 år. Men dette kan ikke tillegges nevneverdig vekt fordi det også er andre faktorer som spiller inn på eiendomsskattekravets størrelse, slik som skattesatsen og bunnfradraget. Det er faktorer som kan endres fra år til år.

Hensynet til kommunens behov for økonomiplanlegging taler for å godta å innfortolke en adgang til å innføre en fristregel slik Moss kommune i praksis har gjort. Ombudsmannen stiller seg likevel tvilende til at dette hensynet er tungtveiende. Kommunen har oppstilt noen veiledende retningslinjer for hvilke krav som skal settes ned eller ettergis, slik at totalsummen av ettergitt eiendomsskatt neppe vil ha stor variasjon fra år til år. Dessuten vil det ved anslag av forventet inntekt fra eiendomsskatten i alle tilfelle være usikkerhetsmomenter: Eiendomsskattetaksten kan påklages (nå en årlig begrenset klageadgang) og skattyterne kan i løpet av året miste betalingsevnen.

Det er på denne bakgrunn ikke hjemmel for å sette søknadsfrist for nedsettelse og ettergivelse til før den årlige utskrivingen.

Spørsmålet er dernest om det kan settes en frist for slike søknader over hodet.

Moss kommune har rett i at en skattyter ikke har rettskrav på å få innvilget søknaden om ettergivelse eller nedsettelse, men dette er ikke ensbetydende med at skattyter ikke har krav på å

få søknaden behandlet og kan ikke brukes som grunnlag for å oppsette en absolutt eller på annen måte preklusiv søknadsfrist. Det er neppe heller lovlig for en kommune å avvise alle søknader om ettergivelse og nedsettelse. Da dette ikke kommer på spissen i denne saken, er det ikke funnet grunn til å vurdere dette nærmere her.

I Moss kommune er eiendomsskattekravet delt opp i seks terminer. Med det uttalte formålet med § 28 om å ivareta skattytere med manglende betalingsevne, og at nedsettelse og ettergivelse kommer subsidiært til betalingsutsettelse, vil det være best i samsvar med lovens ordlyd og formål at skattytere som også i løpet av skatteåret kommer i en vanskelig økonomisk situasjon gis anledning til å søke om nedsettelse eller ettergivelse av det resterende kravet (de gjenstående terminene). Skattytere må kunne søke gjennom hele skatteåret, og må også, i alle fall som et utgangspunkt, kunne søke flere ganger i løpet av et år.

Ombudsmannen ber på denne bakgrunn Moss kommune behandle As søknad 24. april 2015 om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt for skatteåret 2015. Det anmodes også om at Moss kommune snarest avvikler praksisen med å sette preklusiv frist for søknader om nedsettelse og ettergivelse, og heretter behandler slike søknader fortløpende gjennom skatteåret. Moss kommune anmodes også om å informere om endringen av praksisen på kommunens nettsted og i andre egnede fora.

Ombudsmannen ber i tillegg om at Moss kommune orienterer ombudsmannen om utfallet av den fornyede behandlingen av As søknad for skatteåret 2015.

2. Klageadgang

Ved lovendring 22. juni 2012 nr. 44 ble § 29 endret. Før lovendringen bestemte § 31 at forvaltningsloven ikke kom til anvendelse. Etter lovendringen er den brede hovedregelen at forvaltningsloven etter § 29 gjelder for «førehaving av eiendomsskattesaker». Endringen trådte i kraft fra og med skatteåret 2013. Lovens § 19 viderefører fortsatt den tidligere spesifikke klageretten på utskrivingen av eiendomsskatten; altså takstgrunnlaget og eiendomsskattebeløpet. Lovendringen medfører at den generelle klageretten i forvaltningsloven § 28 på enkeltvedtak, også kommer til anvendelse.

Ombudsmannen har vært i tvil om det har vært tilsiktet med den generelle lovendringen å etablere en klageordning også for begjæringer om nedsettelse og ettergivelse etter § 28. I tillegg kommer at vedtak om å avslå krav på nedsettelse og ettergivelse på billighetsgrunnlag, er beslutninger som etter sin karakter ligger i ytterkant av enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven.

Ombudsmannen har tatt opp spørsmålet om klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse i en egen sak på generelt grunnlag og av eget initiativ (sak 2015/2514) med Finansdepartementet. Departementet svarte i brev 13. oktober 2015, og uttalte følgende om klageadgangen:

«Utgangspunktet er at klagereglene i forvaltningsloven gjelder i eiendomsskattesaker. I forarbeidene til endringsloven uttalte departementet at det vil følge av tolkning hvilke eiendomsskattevedtak som er enkeltvedtak og forskrifter, og at det normalt ikke vil være tvil om hvilken type vedtak det er snakk om, jf. Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 3.5.9.2.

Departementet mener at eventuelle enkeltvedtak om nedsettelse, ettergivelse og fritak fra eiendomsskatt kan påklages etter forvaltningsloven § 28.»

Etter forvaltningsloven gjelder det som nevnt en alminnelig klageadgang på enkeltvedtak etter § 28. At en avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt er enkeltvedtak, må nok legges til grunn. En eventuell nedsettelse eller ettergivelse skjer av hensyn til skattyter (skylderen), og ikke på grunnlag av «privat autonomi» av innfordringsmessige hensyn. Avgjørelsen «treffes under utøving av offentlig myndighet», og er «bestemmende for rettigheter eller plikter» til bestemte personer, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav a og b.

Eiendomsskattelova § 29 annet ledd oppstiller særlige unntak og presiseringer fra forvaltningsloven uten å omhandle klageretten i forvaltningsloven § 28. Det er således ikke gitt eksplisitt unntak for klageadgangen på ettergivelseskrav på billighetsgrunnlag i § 29 slik det er gjort for nokså tilsvarende krav i skattebetalingsloven §§ 3-3 første ledd jf. 15-1 tredje ledd første punktum.

Avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt er enkeltvedtak som kan påklages i medhold av forvaltningsloven § 28. Forvaltningsloven § 28 annet ledd regulerer hvilket organ som er klageinstans. Her vil det som utgangspunkt være kommunestyret som må behandle klagen.

Moss kommune viste til KS eiendomsskatteforums veileder som begrunnelse for sin praksis med ikke å gi klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse. For ordens skyld bør det her opplyses at Moss kommune siterte bare delvis veilederen til KS eiendomsskatteforum. Hele sitatet lyder:

«3.5 Klage

Eiendomsskatteloven § 19 gir skattyteren rett til å klage på den utskrevne eiendomsskatten. Det er ikke gitt tilsvarende klar angivelse av klagerett på formannskapetets vedtak om at eiendomsskatten ikke settes ned eller ettergis. Som nevnt i punkt 1 ovenfor er forvaltningsloven gitt alminnelig anvendelse på eiendomsskattesaker. *Vi legger derfor til grunn at dette innebærer at det også vil foreligge en klagerett på vedtak om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt etter § 28.»* (ombudsmannens utheving)

Dette kan ikke forstås annerledes enn at også KS legger til grunn at det nå gjelder en klageadgang.

3. Oppsummering

Ombudsmannen har kommet til at det ikke er hjemmel i eiendomsskattelova for å sette frist for søknader om nedsettelse og ettergivelse etter § 28. Med den lovendringen som trådte i kraft for skatteåret 2013, gjelder det nå en klageadgang på avgjørelser om nedsettelse eller ettergivelse.

Moss kommune bes behandle As søknad for skatteåret 2015. Ombudsmannen ber også om å bli orientert om utfallet av den fornyede behandlingen. Dessuten anmoder ombudsmannen om at Moss kommune snarest avviker praksisen med å sette søknadsfrist, og at det for fremtiden gis klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse. Moss kommune må finne egnet måte å informere skattyterne om disse endringene.

Videre utvikling etter ombudsmannens uttalelse

Moss kommune svarte i brev 3. mai 2016 at ombudsmannens uttalelse 29. mars 2016 var tatt til etterretning, og at As søknad om ettergivelse for 2015 var behandlet på nytt og innvilget. Kommunen opplyste også at nye retningslinjer for ettergivelse og nedsettelse var under arbeid.

Ombudsmannen tok Moss kommunes orientering til etterretning.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 16-073 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 14. desember 2015 Odfjell Rig Ltd

Lovstoff: Skatteloven § 2-4 første ledd bokstav b.

Kort referat: Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av Odfjell Rig Ltd. for årene 2009 til 2011 hvor Høyesterett kom til at Odfjell Rig Ltd. ikke kunne anses som begrenset skattepliktig til Norge for inntekter vunnet ved utleie av en borerigg, jf. skatteloven § 2-3, første ledd bokstav b. Det sentrale tema i saken var om vilkåret om å drive virksomhet i Norge, var oppfylt for Odfjell Rig Ltd. sin del, gjennom deres deltakelse i riggeierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Rettens flertall kom til at dette vilkåret ikke kunne anses oppfylt.

Domskommentar fra Skattedirektoratet publisert 18. mars 2016, avgitt 18. mars 2016.

Bakgrunn

Odfjell Rig Ltd. er registrert og hjemmehørende på Bermuda. Selskapet deltar som kommandittist med 53 % i Deep Sea Drilling Company II KS (eierselskapet). Kommandittselskapets formål er å eie og drive utleie av boreriggen Deep Sea Bergen. Deep Sea Drilling Company II AS er komplementar i selskapet. Kommandittistselskapsavtalen bestemmer at Odfjell Drilling AS skal *"ha management for Plattformen i henhold til opprinnelig managementavtale datert 2. september 1980 med senere endringer"*. Odfjell Drilling AS har forretningssted i Bergen.

Eierselskapet har ikke egne ansatte. Boreriggen har siden 2006 vært leid ut på bareboatvilkår til Deep Sea Drilling Company KS (operatørselskapet), som har borekontrakt med Statoil på norsk sokkel. Operatørselskapet har heller ingen egne ansatte. Odfjell Drilling AS (managementselskapet) utfører managementoppgaver også for dette selskapet i henhold til samme managementavtale.

I august 2011 anmodet Skatt vest Odfjell Rig Ltd. om utfyllende opplysninger vedrørende deres deltakelse i eierselskapet. Formålet var å avklare eventuell begrenset skatteplikt for utlending etter skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b, samt utrede om det var grunnlag for å anvende skattefritaket i skatteloven § 2-34. I juni 2012 traff Skatt vest vedtak om endring av ligningene for 2009 og 2010.inntekt for 2009 ble endret til ca. kr 116 mill og for 2010 til ca. kr 135 mill. Endringsvedtaket ble senere lagt til grunn ved ligningen for 2011 hvor skattbar inntekt ble satt til ca. kr 135 mill.

Odfjell Rig Ltd. reiste søksmål mot Staten v/Skatt vest i desember 2012 med påstand om at ligningene for inntektsårene 2009-2011 måtte oppheves. Staten fikk medhold i tingretten og lagmannsretten.

Høyesteretts dom

For Høyesterett var det enighet om at managementselskapets virksomhet måtte anses som eierselskapets virksomhet. Det grunnleggende spørsmålet var om Odfjell Rig Ltd. som utenlandsk deltaker i eierselskapet til boreriggen Deep Sea Bergen, hadde begrenset skatteplikt til Norge for inntekter vunnet ved utleie av riggen, nærmere bestemt om utleieinntektene var vunnet ved virksomhet som er "*drevet*" i Norge, jf. skatteloven § 2-3, første ledd bokstav b.

Høyesterett delte seg i et flertall på fire og et mindretall på én.

Flertallet i Høyesterett uttalte at ordlyden ikke gir svar på hvilken art og det omfang aktiviteten må ha for at virksomheten skal anses drevet her. Lovforarbeidene løser ikke spørsmålet og rettspraksis er sparsom.

Etter gjennomgang av rettskildebildet oppstilte flertallet som et grunnleggende vilkår for skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b, at aktiviteten som utføres her faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må aktiviteten ha et omfang tilsvarende hva som i alminnelighet skal til for at det foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Ytterligere la flertallet til grunn at det vederlag som eventuelt skal gi grunnlag for skatteplikt, må ha sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført i Norge. Om den norske aktiviteten er begrenset til utføring av rene støttefunksjoner til kjernevirksomheten, vil driver-vilkåret ikke være oppfylt.

Flertallet gjorde dernest en konkret vurdering av hvilken virksomhet eierselskapet driver, og hvilke oppgaver managementselskapet utfører i denne forbindelse. Beslutning om utleie av plattformen treffes av selskapsmøtet, og årlig utleie utgjør omlag kr 540 mill. Managementselskapet skal blant annet besørge at plattformen blir brakt til leveringsstedet i kontraktsmessig stand, være operatørens kontaktpunkt og sørge for at den er forsikret. Da managementavtalen ble endret senest i 1998 var vederlag for utleie- og operasjonstjenester satt til kr 11 mill med en årlig prisjusteringsmekanisme. Flertallet la til grunn at verdien av den tjenesteproduksjon som foregikk i Norge, bare utgjorde en brøkdel av den årlige plattformleien.

Flertallet la ut fra de faktiske forhold til grunn at eierselskapets virksomhet best kunne *karakteriseres* som utleie av et svært kapitalintensivt driftsmiddel til en betydelig leiesum, og at selve riggutleien utføres formelt og reelt av selskapsmøtet i utlandet. På bakgrunn av dette fant flertallet det klart at de funksjoner som utføres i Norge har preg av å være rene støttefunksjoner til selve gjennomføringen av bareboatkontrakten, og at vederlaget ikke hadde sitt tyngdepunkt i prestasjoner utført i Norge. Retten omtalte dette slik at kravet til "primærsammenheng" mellom vederlag og virksomhet i Norge ikke var oppfylt. Dette ble ikke endret av at støttefunksjonene var nødvendige for gjennomføring av kontrakten.

Etter dette la flertallet til grunn at utleievirksomheten ikke drives i Norge jf. skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b.

Det var ikke nødvendig for flertallet å ta stilling til den subsidiære anførsel om at inntekten uansett var skattefri etter skatteloven § 2-34 første ledd, men flertallet uttalte at statens anførsel om at skatteloven § 2-34 må tolkes innskrenkende i den forstand at den kun retter seg mot bestyrelses-vilkåret, ikke kan være forenlig med legalitetsprinsippet.

Mindretallet kom til at Odfjell Rig. Ltd. hadde begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b. Ifølge mindretallet drev eierselskapet ubestridt virksomhet i skattelovens forstand, og spørsmålet ble da hvor den aktiviteten ble utført. Avgjørende var hvor *produksjonen* av de inntektsbringende tjenestene fant sted. Etter mindretallets syn ville den utleievirksomhet som eierselskapet utførte, bli drevet der utleien ble administrert, typisk der kontraktsforhandlinger og oppfølging fant sted. Mindretallet legger avgjørende vekt på at alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet ut over selskapsmøtet, fant sted i Norge.

Mindretallet var enig med flertallet i at unntaket i skatteloven § 2-34 får anvendelse også når skatteplikten er hjemlet i driver-vilkåret i skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b. Det avgjørende spørsmålet var da om boreriggen var i internasjonal virksomhet. Mindretallet la til grunn at det er krav om en grenseoverskridende aktivitet for at virksomheten skal karakteriseres som internasjonal. En borerigg som utelukkende har operert på norsk kontinentalsokkel er ikke i internasjonal virksomhet, og unntaket i skatteloven § 2-34 kom derfor ikke til anvendelse.

Skattedirektoratets kommentar

Skatteloven § 2-3, første ledd, bokstav b, bestemmer at skattytere som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge vil være begrenset skattepliktig hit for inntekt av virksomhet som skattyter "*utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra*". Det er følgelig tre hovedvilkår som må være oppfylt for at en utenlandsk skattyter skal bli begrenset skattepliktig i Norge for virksomhetsinntekter; for det første må skattyters inntekter utgjøre *virksomhetsinntekt*, i den betydning at det må foreligge en aktivitet som anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det andre vilkåret er at skattyter må ha en viss tilknytning til virksomheten. Endelig må virksomheten og dermed inntektene ha en viss tilknytning til Norge, enten gjennom drift eller bestyrelse.

Saken vedrører bareboatutleie av borerigg fra utenlandsk selskap. Det var enighet mellom partene om at de fullmakter Odfjell Drilling AS har etter managementavtalen, ikke var omfattende nok til at *bestyrelsesalternativet* i skatteloven § 2-3 kom til anvendelse.

Det sentrale tema i saken var om vilkåret om å drive virksomhet i Norge var oppfylt for Odfjell Rig Ltd. sin del, gjennom Odfjell Drilling AS virksomhet i Norge etter managementavtalen.

Slik flertallet i Høyesterett uttalte i sin gjennomgang av rettskildebildet, var spørsmålet om hva som kreves av aktivitet for at driver-vilkåret i skatteloven § 2-3, første ledd bokstav b, er oppfylt, ikke klart ut fra ordlyd eller forarbeider. Det er i tillegg begrenset med praksis på området. Rt. 2001 side 512, *Safe Service*, ble trukket inn mest for å illustrere motstykket til situasjonen i foreliggende sak, hvor oppdrag i sin helhet var satt bort til en norsk underentreprenør med den konsekvens at virksomheten ble ansett drevet i Norge.

Etter Rt. 1997 side 1646, *Trinc & Trag*, har det vært klart at ren bareboatutleie ikke gir skatteplikt til Norge fordi utleievirksomheten anses adskilt fra den virksomhet riggen leies ut til bruk for. Dommen i foreliggende tilfelle slår fast at om det utføres aktivitet i Norge i tilknytning til bareboatutleien, som kun er å anse som støttefunksjoner, er dette ikke tilstrekkelig til at driver-vilkåret er oppfylt.

For å avgjøre om aktiviteten i Norge kun er støttefunksjoner, forstår Skattedirektoratet flertallet slik at det må gjøres en konkret vurdering hvor det vil være relevant å se hen til hvorvidt aktiviteten i Norge faller inn under *den sentrale karakteristikken av eierselskapets virksomhet*. En konsekvens av dette kan være at om det utføres tjenester i Norge for f.eks. å gjennomføre en kontrakt, behøver ikke dette medføre at eierselskapet anses å drive virksomhet i Norge hvis selskapets virksomhet knyttet til denne kontrakten faller i en annen kategori enn aktiviteten i Norge.

I vurderingen av om aktiviteten i Norge kun er støttefunksjoner, er det videre et relevant moment om det er *primærsammenheng* mellom kontraktsvederlaget og den virksomheten som utføres i Norge. Om verdien av tjenestene som utføres i Norge utgjør en liten andel av samlet kontraktsvederlag, typisk ved utleie av kapitalintensive objekter som en borerigg, kan dette tilsi at tjenestene karakteriseres som støttefunksjoner. Hvor mindre kapitalintensive objekter leies ut, vil det etter Skattedirektoratets vurdering i større grad kunne være primærsammenheng mellom kontraktsvederlaget og virksomheten i Norge.

Ved utførelse av entreprisekontrakter i Norge eller på norsk sokkel, antas dommen å ha liten betydning fordi virksomheten i Norge vil falle innenfor den sentrale karakteristikken av selskapets virksomhet, og det vil oftest være primærsammenheng mellom inntektskilde og aktivitet i Norge. I denne sammenheng bygger således dommen direkte på premissene i Rt. 2011 side 999, *Allseas III* og Rt. 2001 side 512, *Safe Service*.

Skattedirektoratet merker seg for øvrig at skillet mellom bestyrelses- og driver-vilkårene kan synes å være noe uklart etter dommen. Slik også mindretallet påpeker, blir beslutninger om utleie tatt i selskapsmøtet, hvilket går på bestyrelse av selskapet. Flertallet legger allikevel avgjørende vekt på beslutningsmyndigheten ved vurderingen av hvorvidt dette vilkåret er oppfylt.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 16-074 Spørsmål om irsk aksjefond er objekt under fritaksmetoden

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

BFU 15/2015 fra Skattedirektoratet publisert 17. mars 2016, avgitt 26. mai 2015.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om et aksjefond kunne anses for å være reelt etablert i Irland jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a, slik at utbytte mottatt av norsk selskap ville være omfattet av fritaksmetoden. Skattedirektoratet kom til at fondet anses som reelt etablert i Irland.

Innsenders fremstilling av faktum

Fondet er strukturert som et irsk Public Limited Company (Plc), registrert i Irland og regulert av irsk selskapslovgivning og UCITS-direktivet. Fondet er et paraplyfond med en rekke separate underfond med ulike investeringsprofiler, herunder det aktuelle Underfondet. Hvert underfond behandles som en separat formuesmasse adskilt fra øvrige rettigheter og forpliktelser i Fondet og andre underfond.

Fondet styres av et eget styre med tre medlemmer – to bosatt i Irland og ett bosatt i Norge. Fondet har utkontraktert den løpende forvaltningen av underfondene til Forvalteren, i henhold til en avtale om aktiv forvaltning under MIFID og de ulike underfondenes investeringsprofil.

Underfondet investerer utelukkende i aksjer, og hadde pr 31. desember 2014 flere milliarder norske kroner til forvaltning. Minimum 80 % av Underfondets netto aktivaverdi investeres i aksjer som handles i det norske aksjemarkedet (Oslo Børs eller Oslo Axess) og inntil 20 % kan investeres i aksjer som handles utenfor det norske aksjemarkedet.

Underfondet kan etter sitt investeringsmandat i særlige situasjoner investere inntil 10 % av sin netto aktivaverdi i selskapsobligasjoner, andre relevante omsettelige verdipapirer, kollektive investeringsstrukturer (UCITS og non-UCITS fond), unoterte verdipapirer og/eller kontanter/likvide tilleggsaktiva. Underfondet har imidlertid ikke på noe tidspunkt hatt andre instrumenter enn aksjer i porteføljen.

Underfondet har i det alt vesentlige hatt inntekter som er omfattet av fritaksmetoden, jf skatteloven § 2-38.

Underfondet kan komme til å ha begrensede renteinntekter knyttet til kontantbeløp som overføres på konto i forbindelse med oppgjør av investeringer og lignende, men det forventes ikke at slike renteinntekter vil overstige Underfondets løpende kostnader knyttet til forvaltning.

Fondets styre er blant annet ansvarlig for å utforme investeringsmandat for de ulike underfondene, for å påse at investeringsmandatet blir fulgt og for å foreta eventuelle justeringer eller innskrenkninger av mandatet. Styret består av to personer bosatt i Irland og en person bosatt i Norge.

Sentrale funksjoner på vegne av Fondet utføres av en såkalt Administrator. Fondet har i denne forbindelse inngått avtale med et irsk selskap, Administrator som opptrer som administrator mot nærmere avtalt vederlag. Administrator utfører sine oppgaver utelukkende i Irland og disse omfatter blant annet følgende:

- Beregning av andelsverdier (NAV);
- Beregning av honorarer som skal betales ut av Fondet og betaling av disse;
- Håndtering av tegninger, innløsninger og bytte av eiendeler;
- Instruksjoner til depotmottaker om utbetalinger fra Fondet;
- Føre og oppdatere andelseierregisteret; og
- Distribudere rapporter og informasjon til andelseierne.

Fondet har videre inngått avtale med selskapet Depotmottaker, som opptrer som depotmottaker for Underfondet (og øvrige underfond). Depotmottaker skal holde Underfondets investeringer og kontante midler i depot, samt sørge for at utbetalinger skjer i samsvar med Underfondets mandat og gjeldende regelverk.

Det norske selskapet Forvalter er forvalter av Underfondet, og er i henhold til avtale ansvarlig for å treffe investeringsbeslutninger, gjennomføre disse og rapportere til styret i Fondet.

Innsenders fremstilling av jus

Vilkår

Det følger av skatteloven § 2-38, andre ledd, at investeringer i utenlandske aksjefond som er hjemmehørende innenfor EØS er omfattet av fritaksmetoden, forutsatt at det utenlandske aksjefondet tilsvarende et norsk aksjefond.

Dersom det utenlandske aksjefondet er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, omfattes investeringen i fondet av fritaksmetoden bare dersom aksjefondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS, jf skatteloven § 2-38, tredje ledd.

Tilsvarende selskap

Vurderingen av om Underfondet kan anses å tilsvare et norsk aksjefond beror på en klassifisering av Underfondet basert på norske rettsregler, jf. Rt 2012 s. 1380.

Det følger av skatteloven § 10-2, tredje ledd at et aksjefond er et verdipapirfond som eier minst en aksje. Et verdipapirfond er en selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet, og som for det vesentlige består av

finansielle instrumenter og/eller innskudd i henhold til verdipapirfondloven § 4-5, tredje ledd, jf verdipapirfondloven § 1-2, første ledd.

Underfondet er organisert som en separat formuesmasse, adskilt fra øvrige rettigheter og forpliktelser i Fondet og andre underfond. Underfondet investerer utelukkende i aksjer, med en begrenset mulighet for investeringer i andre typer aktiva i særlige tilfeller, jf. punkt 2 ovenfor. Den økonomiske eksponeringen i Underfondet er begrenset til Underfondets eiendeler, og andelene i Underfondet er knyttet spesifikt opp mot dette underfondet og gir kun eierrettigheter til dette.

Det følger av dette at Underfondet er organisert og drevet som et norsk aksjefond, jf. skatteloven § 10-2, annet ledd og verdipapirfondsloven § 1-2, første ledd, og må anses å tilsvare et norsk aksjefond, jf skatteloven 2-38, tredje ledd. Dette kan legges til grunn som en forutsetning for skatteetatens vurdering.

Lavskatteland

Spørsmålet om et land skal anses som et lavskatteland i forhold til skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a) vurderes på grunnlag av en sammenligning av skattenivået i det aktuelle landet med skattenivået i Norge. Et land anses som et lavskatteland dersom den effektive skattebelastningen på det aktuelle verdipapirfondets overskudd i det aktuelle landet er lavere enn 2/3 av den skatten fondet ville vært ilignet dersom det hadde vært skattemessig hjemmehørende i Norge, jf skatteloven § 10-63. Det skal foretas en generell sammenligning med utgangspunkt i de faktiske omstendighetene i den konkrete saken, og sammenligningen skal knyttes til en periode av en viss varighet.

Et irsk aksjefond er unntatt fra beskatning på alle sine inntekter etter lokal skattelovgivning. Spørsmålet blir dermed om et aksjefond som Underfondet over tid ville vært gjenstand for beskatning, dersom det var skattemessig hjemmehørende i Norge. Ved vurderingen må det sees hen til den type inntekter som normalt oppbæres av den type fond som er til vurdering og det aktuelle fondets investeringsmandat.

Aksjefond som er skattemessig hjemmehørende i Norge er generelt unntatt fra beskatning på utbytte og gevinst på aksjer innenfor fritaksmetoden, samt gevinst på aksjer utenfor fritaksmetoden, jf skatteloven §§ 2-38 og 10-31 tredje ledd. Norske aksjefond er ikke unntatt fra beskatning på utbytte på aksjer som faller utenfor fritaksmetoden og på andre inntekter som f eks renteinntekter på gjeldsinstrumenter. Norske aksjefond har imidlertid fradragsrett for løpende kostnader, herunder kostnader til forvaltning.

Underfondets investeringsmandat innebærer at det skal investere i aksjer, og i all hovedsak aksjer som omfattes av fritaksmetoden. Når det gjelder aksjer utenfor fritaksmetoden, vil dette bare utgjøre en svært begrenset del av porteføljen, og det er bare eventuelle utbytteinntekter fra slike aksjer som ville vært skattepliktige dersom Underfondet var skattemessig hjemmehørende i Norge.

Underfondets avkastning i perioden fra etablering i 2011 og frem til i dag har i all hovedsak knyttet seg til aksjer om omfattes av fritaksmetoden eller skattelovens unntak fra skatteplikt for utbytte mottatt av aksjefond. Underfondet har mottatt utbytte på aksjer utenfor fritaksmetoden,

som dermed ville være skattepliktige i Norge, på omlag NOK 15 000 000 i perioden 2011-2014. Underfondet har imidlertid i samme periode hatt kostnader (inkludert forvaltningshonorarer) på omlag NOK 65 000 000. Slike kostnader ville vært fradragsberettigede dersom Underfondet var skattemessig hjemmehørende i Norge. Underfondet ville således hatt et netto skattemessig underskudd i denne perioden på mer enn MNOK 50.

Det følger av dette at Underfondet ikke ville vært gjenstand for effektiv beskatning dersom det var skattemessig hjemmehørende i Norge. Etter innsenders syn innebærer dette at Irland ikke skal anses som et lavskatteland i forhold til Underfondet. Investeringer i Underfondet omfattes dermed av fritaksmetoden.

Etableringskravet

Rettslig vurderingstema

Selv om Irland skulle anses som et lavskatteland, vil investeringer i Underfondet likevel omfattes av fritaksmetoden dersom Underfondet *”er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet”* i Irland, jf skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b (heretter kalt *”etableringskravet”*).

Etableringskravet må tolkes i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Utgangspunktet er at medlemsstatene ikke kan oppstille vilkår i sin lovgivning (herunder skattelovgivning) som begrenser etableringsfriheten innenfor EØS-området. Det kan imidlertid gjøres unntak for tilfeller hvor det er etablert rent kunstige arrangementer hvor det eneste formålet eller hovedformålet er å unngå skatt, jf. EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken. Det følger av Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14 at etableringsvilkåret i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b) skal forstås og anvendes i samsvar med EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken.

Etter innsenders syn er det to kumulative vilkår som må være oppfylt for at et utenlandsk selskap ikke skal anses *”reelt etablert”* etter § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b): 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 det alt hovedsakelige for å spare skatt (det subjektive vilkåret). Dette er i samsvar med departementets vurderinger i brev datert 29. september 2009, hvor det uttales at:

”Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øyet”

Den subjektive vurderingen

Når det gjelder det subjektive vilkåret om skattemotiv, så beror valg av jurisdiksjon for etablering av verdipapirfond på en rekke ulike forhold. Skatt kan være ett av disse, men det er også en rekke andre forhold som normalt vil være viktigere.

Årsakene til etableringen av Underfondet i Irland var for det første at dette var forventet å øke muligheten for å trekke til seg internasjonale investorer, sammenlignet med en etablering i Norge.

For det annet ville en etablering i Irland gi større fleksibilitet med hensyn til struktureringen av fondet (f.eks. mulighet for ulike valutaklasser og fleksibel honorarstruktur). For det tredje ble det lagt vekt på at det finnes tilgang til regulerte tjenesteytere med et gunstig prisnivå i Irland og at det irske regulatoriske rammeverket er mer forutberegnelig, effektivt og fleksibelt enn tilsvarende rammeverk i Norge.

Potensielle skattemessige besparelser var ikke et hensyn som ble tillagt vekt ved beslutningen om å etablere Underfondet i Irland. Ved vurderingen av det subjektive motivet må det sees hen til intensjonen ved etableringen. Intensjonen var at Underfondet skulle investere i aksjer omfattet av fritaksmetoden, og slik har Underfondet også rent faktisk vært forvaltet i årene etter etableringen. Som det fremgår av punkt 3.3 ovenfor, ville ikke Underfondet vært gjenstand for beskatning dersom det var skattemessig hjemmehørende i Norge, når en ser hen til fondets investeringsmandat og hvordan dette forvaltes. Det må således være klart at etableringen Underfondet som del av en kommersielt begrunnet struktur i Irland, ikke kan anses å ha vært utelukkende eller hovedsakelig skattemotivert. Underfondet må dermed anses å oppfylle kravet om reell etablering i Irland, og investeringer i Underfondet omfattes av fritaksmetoden.

Den objektive vurderingen

I og med at etableringen av Underfondet i Irland ikke er skattemotivert, er det i utgangspunktet ikke behov for å drøfte det objektive vilkåret. Etter innsenders syn er det imidlertid klart at heller ikke dette er oppfylt.

Det objektive vilkåret er som nevnt at etableringen av Underfondet i Irland ikke må være et ”kunstig arrangement”. Ved denne vurderingen vil det være et sentralt moment om ”*fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge*”, jf Finansdepartementets brev 29. september 2009. Denne vurderingen må baseres på relevante EU-regler, slik disse er implementert både i Norge, Irland og EØS for øvrig.

Fondet og Underfondet er etablert i henhold til irsk lovgivning og UCITS-direktivet, den løpende forvaltningen utføres av et eget forvaltningsselskap, og Fondet og Underfondet er underlagt irsk tilsyn og kontroll. Dette er en organisering og drift helt i tråd med det som er vanlig både i Irland og Norge. Det er således ikke grunnlag for å anse etableringen av Underfondet i Irland som et ”kunstig arrangement” basert på Fondets og Underfondets organisering som sådan.

Innsender er imidlertid kjent med at skattedirektoratet tidligere har lagt avgjørende vekt på hvorvidt den løpende forvaltningen av irske verdipapirfond finner sted i Irland, med den konsekvens at irske fond som har satt ut den løpende forvaltningen til et norsk forvaltningsselskap ikke kan anses å oppfylle kravet om reell etablering i Irland. Dette er etter innsenders syn et uholdbart resonnement. EUs sekundærlovgivning legger til rette for at forvaltning av fond skal kunne skje i et annet land enn fondets hjemland. Disse EU-reglene er gjennomført både i Norge, Irland og i EØS for øvrig. En organisering i tråd med disse EU-reglene må anses å være ”ordinært”, og en slik organisering vil derfor ikke være et ”kunstig arrangement”.

I det følgende går innsender gjennom to ulike situasjoner som illustrerer hvordan EU/EØS-reglene legger til rette for at verdipapirfond skal kunne forvaltes i en annen stat enn fondets hjemstat:

I foreliggende sak er både underfondene (UCITS-fondene) og Fondet hjemmehørende i Irland, og disse er regulert av UCITS-direktivet. Den norske tjenesteyteren (Forvalteren) yter investeringstjenesten ”aktiv forvaltning” overfor Fondet, og driver derfor grensekryssende virksomhet inn i Irland etter reglene i MiFID. MiFID er EØS-relevant, og er gjennomført i norsk rett i verdipapirhandelloven.

MiFID-reglene gjennomfører den norske Forvalterens grunnleggende frihet etter EØS-avtalen til å tilby tjenester inn i Irland, samtidig som de gjennomfører retten til Fondet til å erverve forvaltningstjenester fra et regulert foretak hjemmehørende i en annen EØS-stat. Poenget med MiFID er å skape ett felles indre marked for investeringstjenester (herunder aktiv forvaltning), basert på tjenesteyters nasjonale konsesjon.

Tjenesten aktiv forvaltning kan ytes til både regulerte og uregulerte kunder. I foreliggende sak er kunden regulert av irske regler som gjennomfører UCITS-direktivet. Etter UCITS-direktivet kan forvalter av et UCITS-fond utkontraktere forvaltningen av fondene til et annet foretak. Slik utkontraktering er underlagt irsk rett, men det er gitt særlige regler om utkontraktering i UCITS-direktivet artikkel 13. Et av vilkårene som må oppfylles er at utkontraktering skjer til et foretak med tilstrekkelig konsesjon. I praksis betyr dette at utkontraktering kan skje til et annet forvaltningsselskap for verdipapirfond (som har konsesjon til å tilby tilleggstjenesten aktiv forvaltning) eller til et verdipapirforetak med konsesjon til å tilby aktiv forvaltning. Det følger for øvrig av irske regler om utkontraktering at avtalen må meldes til irske tilsynsmyndigheter.

For å unngå at nasjonale myndigheter vanskeliggjør grensekryssende forvaltningsvirksomhet, inneholder MiFID totalharmoniserte bestemmelser om blant annet hvilke regler som følger av tjenesteyters hjemland (i dette tilfellet Norge) og hvilke regler som følger av kundens hjemland (i dette tilfellet Irland).

I foreliggende sak benytter således de involverte partene seg av grunnleggende traktatfriheter som er gjennomført i detaljerte direktivbestemmelser i hhv MiFID og UCITS, som nettopp er ment å legge til rette for at Forvalter (tjenesteyter) skal kunne yte tjenester til kunder hjemmehørende i andre EØS-land. En organisering som er basert på disse frihetene må etter innsenders skjønn anses som en ”ordinær” organisering av Fondet. Man benytter bare de friheter regelverket er ment å skape.

For å illustrere ytterligere at det må anses ”ordinært” at forvalter utøver sin virksomhet i et annet land enn fondenes hjemland, er det interessant å se på reguleringen av en nærmest identisk situasjon hvor et UCITS-forvaltningsselskap er hjemmehørende i én EØS-stat og etablerer et UCITS-fond i en annen EØS-stat.

Det følger av UCITS-direktivet artikkel 16 (3) at UCITS-fond i en EØS-stat kan forvaltes av et forvaltningsselskap godkjent i en annen EØS-stat enn der fondet er etablert. Strukturen forutsetter at forvaltningsselskapet melder filialetablering eller grensekryssende virksomhet som nevnt i UCITS-direktivet artikkel 17 og 18 og at forvaltningsselskapet overholder bestemmelsene i artikkel 19 og 20.

En slik struktur er ikke basert på utkontraktering av forvaltningen fra fondets forvaltningsselskap til ekstern tjenesteyter (slik som i innsenders sak), men at selve forvaltningsselskapet er etablert i en annen stat enn fondet. En analyse av en slik "ren" UCITS-modell (hvor både tjenesteyter i Norge og det irske fondet/de irske fondene er regulert av UCITS) har imidlertid betydelig overføringsverdi til foreliggende sak.

I artikkel 19 er det angitt regler om hvilket lands rett som skal gjelde ved grensekryssende verdipapirfondsförvaltning, mens det i artikkel 20 gis detaljerte regler for den prosess som skal følges når et forvaltningsselskap i en EØS-stat skal etablere et UCITS-fond i en annen EØS-stat. Forvalters hjemland vil blant annet regulere selskapets organisering (herunder regler om utkontraktering), mens forvaltningsselskapet skal følge reglene i verdipapirfondets hjemland når det gjelder opprettelse og drift av UCITS-fondet, herunder fondsstatens restriksjoner på honorarstrukturer. Det er viktig å merke seg at forvaltningsselskapet ikke skal underlegges tilleggskrav i fondets hjemland sammenlignet med "nasjonale" forvaltningsselskaper. Poenget er nettopp å legge til rette for grensekryssende förvaltning av UCITS-fond.

Fondets hjemstat må godkjenne forvalteren etter reglene i artikkel 20. Fondets hjemstat har svært begrenset mulighet til å avslå slik søknad, og det følger eksplisitt av artikkel 5 (3) at det ikke kan oppstilles krav til forvalters konsesjon eller tilstedeværelse i fondets hjemland. Den aktuelle bestemmelsen lyder som følger:

"Authorisation shall not be subject either to a requirement that the UCITS be managed by a management company having its registered office in the UCITS home Member State or that the management company pursue or delegate any activities in the UCITS home Member State."

Uttalelsen viser med all mulig tydelighet det som er hovedpoenget i foreliggende sak. Det er ikke bare "ordinært" at forvaltningsselskapet driver sin virksomhet i en annen stat enn fondet. Det er faktisk forbudt for fondets hjemstat å pålegge forvalter en lokal tilstedeværelse.

Bestemmelsen om grensekryssende förvaltning av UCITS-fond er av relativt ny dato, og den ble først vedtatt gjennom det nye UCITS-direktivet i 2009 ("UCITS IV"). Bestemmelsen var kontroversiell som følge av konsekvenser en slik adgang kunne få for konkurransesituasjonen i det europeiske fondsmarkedet.

UCITS-direktivet er EØS-relevant, og direktivet ble gjennomført i norsk rett gjennom den nye verdipapirfondloven i 2011, jf. Prop. 149 L. (2010-2011). Norske forvaltningsselskapers rett til å drive virksomhet i annen EØS-stat (herunder forvalte UCITS-fond etablert i annen EØS-stat) følger av verdipapirfondloven § 3-1 og § 3-2, mens forvaltningsselskaper fra annet EØS-land gis rett til å drive virksomhet inn i Norge etter verdipapirfondloven § 3-3.

Hele poenget med disse reglene er å legge til rette for at fondsforvaltning skal kunne skje i en annen stat enn fondets hjemstat. Tidligere var det nasjonale barrierer for grensekryssende fondsforvaltning av UCITS-fond, og det var i begrenset grad regelverkskonkurranse mellom ulike fondsjurisdiksjoner. Endringene i direktivet skulle bryte ned de nasjonale barrierene, legge til rette for stordriftsfordeler (gjennom en samlet förvaltning av flere fondsstrukturer) og skape regelverkskonkurranse mellom fondsjurisdiksjonene.

Reglene er gjennomført i både norsk rett og irsk rett, og de innebærer at et norsk forvaltningsselskap kan etablere et irsk UCITS-fond (og omvendt). Et slikt arrangement kan derfor ikke anses som et ”kunstig arrangement”. Tvert i mot er det en høyst ordinær og legal organisasjonsform i både Norge og Irland som er en villet konsekvens av EØS-regelverket.

I foreliggende sak forestås forvaltningen i Norge av et norsk verdipapirforetak (regulert av MiFID), og ikke et forvaltningsselskap for fond (regulert av UCITS). Reguleringen av UCITS understøtter imidlertid det generelle poenget at det er ”ordinært” at forvaltningen av et verdipapirfond skjer i et annet land enn fondets hjemstat. Når selve funksjonen som forvaltningsselskap – som omfatter det overordnende ansvaret for fondet og evne til å opptre på fondets vegne – kan ”løsrides” fra fondets hjemstat, må det i hvert fall anses som ordinært at forvaltningen av fondets midler kan skje i en annen stat enn fondets hjemstat på grunnlag av en utkontrakteringsavtale.

Tilsvarende spørsmål oppstår ved grensekryssende forvaltning av fondsstrukturer som ikke er omfattet av UCITS, herunder fond som er regulert som alternative investeringsfond etter reglene i AIFMD (”Alternative Investment Fund Management Directive”).

EØS-avtalens bestemmelser om fri rett til etablering oppstiller et forbud mot skatteregler som gir et disincentiv til aktører fra å benytte seg av de rettigheter etableringsreglene gir, også i forhold til en utflyttingssituasjon hvor det er incentivet til å etablere seg i et vertsland som svekkes. Som nevnt innledningsvis følger det da også av Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14 at etableringsvilkåret i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b) skal tolkes i samsvar med EØS’ etableringsregler. Dette innebærer at skattelovens krav om reell etablering skal anses oppfylt med mindre etableringen er et kunstig arrangement (”wholly artificial arrangement”).

EUs sekundærlovgivning viser at etableringen av en struktur som i dette tilfellet, hvor forvaltningen av verdipapirfond skjer i et annet land enn Fondets hjemstat er høyst ordinær, og kan ikke anses som et ”kunstig arrangement”. Tvert i mot benytter aktørene den etableringsfriheten de er gitt for å skape et reelt indre marked for forvaltningstjenester innen EØS. En håndheving av norsk skatterett som skaper et disincentiv for en etablering i tråd med formålet i EUs sekundærlovgivning på etableringsrettens område vil etter innsenders oppfatning derfor være i strid med Norges EØS-rettslige forpliktelser slik de følger av UCITS-direktivet og MiFID.

Innsenders vurdering er etter dette at heller ikke det objektive vilkåret om at etableringen av Underfondet i Irland må anses som et ”kunstig arrangement” er oppfylt, og Underfondet må også av denne grunn anses reelt etablert i Irland, jf. skatteloven § 2-38.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Selskapets investeringer i Underfondet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

Etter sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, omfatter fritaksmetoden inntekter fra blant annet norske aksjefond og "tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet". Spørsmålet er om et irsk aksjefond som beskrevet av innsender skal anses som tilsvarende et norsk aksjefond og dermed falle inn under fritaksmetoden som objekt.

Dersom aksjefondet er etablert i et lavskatteland innenfor EØS, fremgår det av sktl § 2-38 tredje ledd bokstav a, at fondet må være reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet i EØS-landet for at inntekter skal kunne falle inn under fritaksmetoden.

Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at det faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendig for de spørsmål som drøftes.

I samsvar med innsenders anmodning, legges det til grunn som en forutsetning for denne uttalelsen at Underfondet er organisert og drevet som et norsk aksjefond, og at Underfondet etter skatteloven § 2-38 skal anses å tilsvare et norsk aksjefond.

Dersom Underfondet er hjemmehørende i et lavskatteland innen EØS, vil Underfondet være objekt under fritaksmetoden bare dersom Underfondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Skattedirektoratet vil først vurdere om Underfondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

Hva ligger i kravet om reelt etablering og reell økonomisk aktivitet?

Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, har følgende ordlyd:

"(3) Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

- 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 til "reelt etablert driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land" kom inn i loven i 2008 som en følge av Cadbury Schweppes-dommen. I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2 s. 59 sier Finansdepartementet bl.a.:

"... I EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken er det som nevnt foran oppstilt krav om at en utenlandsetablering av et selskap mv. må være reell og at selskapet må drive reell økonomisk aktivitet for at en skattyter skal ha krav på beskyttelse av de fire friheter. Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. 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. En slik gjennomstrømning med

skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kjedebeskatning og ville også kunne medføre utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesområde strammes inn i den grad en slik innstramning ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav.

... 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 ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige 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."

Finansdepartementet har i en uttalelse av 29. september 2009 (Utv. 2009 s. 1280 pkt. 3), uttalt seg om formålet med avgrensningen av fritaksmetoden:

"Formålet med å avgrense anvendelsesområdet 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 tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare 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."

Relevansen og vekten av de momentene som er nevnt, kan variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Når det gjelder aksjefond, så kjennetegnes disse ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper som står for forvaltningen. Departementet uttaler om dette bl.a.:

"..... Når det gjelder aksjefond, har det vært reist spørsmål om slike fond kan anses som reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet selv om de ikke har ansatte, egne lokaler mv. Det følger av verdipapirlovgivningen at norske aksjefond ikke kan ha ansatte, men at fondet skal ha et forvaltningsselskap som står for forvaltningen. Dette vil normalt også være tilfelle for utenlandske aksjefond som anses å tilsvare norske aksjefond. Aksjefond kjennetegnes således ofte ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv., og at det er egne selskaper som står for forvaltningen. Etter departementets syn kan de nevnte momentene derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge."

I brev av 6. november 2009 til EFTAs overvåkingsorgan besvarer Finansdepartementet en henvendelse vedrørende klage på kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet. I brevet uttaler departementet:

«The legal requirements under this substance test are whether the company in question is genuinely established in another EEA state and whether it carries out real economic activity there. These requirements are aimed at fictitious arrangements designed to circumvent national legislation. In order to identify the subjective motives behind the arrangement an individual assessment based on objective criteria must be carried out.»

Skattedirektoratet legger til grunn at formålet med etableringsvilkåret er å hindre at selskaper mv. som ikke har beskyttelse etter EØS-retten er objekt under fritaksmetoden. Kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye skal ikke kunne benyttes som gjennomstrømmingsselskap for å få inntekter skattefritt til Norge. Selskap mv. som er etablert på en ordinær måte etter norske forhold så vel som forholdene i det aktuelle EØS-land, vil ha beskyttelse etter EØS-retten og dermed oppfylle etableringsvilkåret. I dette ligger at vurderingen av hvor meget som kreves for at etableringsvilkåret er oppfylt vil variere mellom de forskjellige selskapstyper/innretninger. Det avgjørende vil være hvordan tilsvarende norske selskaper mv. er organisert og driftet samt hvordan tilsvarende selskap mv. i det aktuelle EØS-land er organisert og driftet. Dessuten må det påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter 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.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at for at et utenlandsk selskap ikke skal anses «reelt etablert» må det for det første dreie seg om et «kunstig arrangement», og for det annet må det kunstige arrangementet være etablert med skattemotiv for øye.

Konkret vurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt

Skattedirektoratet vil først vurdere om det foreligger skattemotiv ved etableringen av Underfondet.

Det fremgår av Innsenders fremstilling at årsakene til etableringen av Underfondet i Irland for det første var at plasseringen var forventet å øke muligheten for å trekke til seg internasjonale investorer, sammenlignet med en etablering i Norge. For det annet ville en etablering i Irland gi større fleksibilitet med hensyn til struktureringen av fondet (f eks mulighet for ulike valutaklasser og fleksibel honorarstruktur). For det tredje ble det lagt vekt på at det finnes tilgang til regulerte tjenesteytere med et gunstig prisnivå i Irland og at det irske regulatoriske rammeverket er mer forutberegnelig, effektivt og fleksibelt enn tilsvarende rammeverk i Norge.

Underfondets avkastning i perioden fra etablering i 2011 og frem til i dag har i all hovedsak knyttet seg til aksjer som omfattes av fritaksmetoden eller skattelovens unntak fra skatteplikt for gevinst mottatt av aksjefond. Underfondet har mottatt utbytte på aksjer utenfor fritaksmetoden, som ville være skattepliktige i Norge, på omlag NOK 15 000 000 i perioden 2011-2014. Underfondet har imidlertid i samme periode hatt kostnader (inkludert forvaltningshonorarer) på omlag NOK 65 000 000. Slike kostnader ville vært fradragsberettigede dersom Underfondet var

skattemessig hjemmehørende i Norge. Underfondet ville således hatt et netto skattemessig underskudd i denne perioden på omlag MNOK 50.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at Underfondet ikke ville vært gjenstand for effektiv beskatning om det hadde vært etablert i Norge. Skattemessige besparelser fremstår derfor ikke som hensyn som ble tillagt særlig vekt ved beslutningen om å etablere Underfondet i Irland, noe som også underbygges av den etterfølgende investeringsprofilen til fondet.

I tillegg kommer at skattereglene for verdipapirfond er under endring ved at beskatningen av slike fond ikke lenger skal være basert på en sontring mellom aksjefond og obligasjonsfond. Det er foreslått regler som skal gjelde for alle typer verdipapirfond, og som i større grad tar hensyn til at det kan være ulike typer verdipapir i samme fond. De foreslåtte reglene vil medføre at utdeling fra verdipapirfond med mer enn 90 prosent aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte, utdelinger fra aksjefond med mindre enn 10 prosent aksjeinntekt skattlegges som renteinntekt, mens utdeling fra verdipapirfond med mellom 10 og 90 prosent aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som renteinntekt, beregnet forholdsmessig ut i fra aksjeandelen. Reglene, som er foreslått gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2016, vil medføre at norske andelseiere i utenlandske verdipapirfond vil skattlegges tilsvarende som andelseiere i norske verdipapirfond.

Skattedirektoratet er etter en konkret vurdering kommet til at Underfondet ikke kan anses etablert med skattemotiv for øye. Det er etter dette ikke nødvendig å vurdere om det foreligger et kunstig arrangement. Det er heller ikke nødvendig å gå inn på lavskattelandvurderingen. Underfondet må derfor anses for å være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a.

Etter dette er Skattedirektoratet kommet til at Underfondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Underfondet er dermed objekt under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

Konklusjon

Selskapet AS' investeringer i det irske aksjefondet Underfondet, som er et underfond av Fondet, er omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

Forskriftsendringer

SKN 16-075 Endring i FSFIN § 5-15-6

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 4. april 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 15-5 annet ledd.

I

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

§ 5-15-6 niende ledd første punktum skal lyde:

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, og skattyters øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger 55 000 kroner i inntektsåret.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.