



# Skattenytt 6/2016

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 16-104 Transocean	1
SkN 16-105 ConocoPhillips	19
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>31</b>
SkN 16-106 Sprangridning - næringsvirksomhet	31
SkN 16-107 Drosje - fradragsrett for lønnsutbetaling	55
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>64</b>
SkN 16-108 Fordelsbeskatning privat bruk av bil mv.	64
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>82</b>
SkN 16-109 Tolkingsuttalelse § 9-3 (1) bokstav c nr. 3	82
SkN 16-110 Oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet	84
SkN 16-111 Fritak fra tredjepartsrapportering av «negative renter»	86
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>87</b>
SkN 16-112 Nedsettelsesforskriften	87
SkN 16-113 Endring i samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt	87

# Høyesterettsdommer

## SkN 16-104 Transocean

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-6 nr. 1, jf. nr. 3 a (rettingsfrist) og § 10-2 nr. 1 jf. § 10-5 (tilleggsskatt/skjerpet tilleggsskatt) jf. aksjeloven § 12-6 nr. 3.

**Høyesterett:** Dom av 3. juni 2016. **Saksnr.:** HR-2016-1179-A

**Dommere:** Normann, Stabel, Indreberg, kst. dommer Sæbø, dommer Skoghøy.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-97674 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-112760 - Høyesterett HR-2016-1179-A, (sak nr. 2015/1898), sivil sak, anke over dom.

**Parter: I:** Staten v/Skatt vest (advokat Goud Helge Homme Fjellheim) mot Transocean Inc. (advokat Ulf Werner Andersen). **II:** Transocean Inc. (advokat Ulf Werner Andersen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om det var gitt uriktige opplysninger i forbindelse med for tidlig utbetaling av utbytte fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap i 1998, slik at det gjaldt en ti års rettingsfrist etter lignl. § 9-6 nr. 1, jf. nr. 3 a. I forlengelsen av dette var det spørsmål om vilkårene for tilleggsskatt i lignl. § 10-2 og skjerpet tilleggsskatt i § 10-5 var oppfylt.

### Kort omtale av dommen:

**Saksforholdet:** Transocean Inc. som var hjemmehørende i USA – fra april/mai 1999 på Cayman Islands – eide datterselskapet Transhav AS, som påtok seg boreoppdrag på norsk sokkel.

I juli 1998 ble det vedtatt å sette ned aksjekapitalen i Transhav med 4,6 milliarder kroner – en beslutning som ble iverksatt 28. desember 1998, samme dag som kreditorfristen utløp. Utbetalingen skjedde i USD, basert på valutakurs på oppgjørsdagen, og utgjorde noe i overkant av 609 millioner USD. Oppgjøret skjedde ved overdragelse av fordringer tilhørende Transhav og ved utstedelse av gjeldsbrev på det resterende beløp på noe i overkant av 285 millioner USD.

I april 1999 ble Transhav klar over at nedsettelsen ikke kunne gjennomføres før generalforsamlingens beslutning var registrert i foretaksregisteret – hvilket skjedde fire måneder etter at utbetalingen hadde funnet sted, dvs. 28. april 1999. Kursen på USD hadde i mellomtiden styrket seg i forhold til NOK og nedsettelsesbeløpet i NOK omregnet til USD utgjorde da litt over 597 millioner USD – altså litt over 12 millioner USD eller ca. 98 millioner kroner mindre enn det som faktisk var blitt utbetalt.

Det ble en intern diskusjon i Transoceankonsernet om hvorledes man skulle håndtere forholdet. Et alternativ var å utstede et nytt gjeldsbrev fra Transhav til Transocean på et beløp som ga en kapitalnedsettelse på riktig beløp. – Et forslag fra konsernets skatteavdeling – Houston Tax – var å anse gjeldsbrevet utstedt i desember 1998 som en «forwardkontrakt» som skulle sikre mot svekket kronkurs. Nedgangen som følge av at dollaren styrket seg i forhold til norske kroner fra 28. desember 1998 til 28. april 1989, måtte følgelig betraktes som et kurstap for utstederen, Transhav. Det ble innhentet uttalelse fra konsernets norske skatterådgiver som støttet selskapets vurdering. Konsernets norske revisor var imidlertid kritisk til synspunktet om at det forelå en «forwardkontrakt» og følgelig et fradragsberettiget valutatap.

Transhav valgte å kreve fradrag for beløpet på i overkant av 12 MUSD eller om lag 98 millioner kroner i sin selvangivelse for 1999, klassifisert som valutatap. Det ble samtidig gitt visse opplysninger om transaksjonsforholdet i vedlegg til selvangivelsen.

**Lignings- og klagebehandling:** Transhavs påstand i selvangivelsen ble lagt til grunn ved ligningen, men etter at selskapet ble avvirket i 2002 og krevde forhåndsligning, fikk selskapet i 2006 varsel fra skattekontoret (Skatt vest) om endring av ligning ved at det valutatapet som selskapet hadde ført til fradrag ved ligningen for 1999, ikke ble ansett for å være fradragsberettiget. Samtidig ble Transhav varslet om at det ville bli ilagt kildeskatt på valutatapet som ble ansett som et utbytte til morselskapet med tillegg av 60 % tilleggsskatt, noe som førte til et skattekrav inklusive tilleggsskatt og renter på om lag 33 millioner kroner.

**Rettslig overprøving:** Transocean reiste søksmål. I Oslo tingretts dom av 19.04.2013 ble staten frifunnet og selskapet ilagt saksomkostninger. Saken ble anket og Borgarting lagmannsrett kom i sin dom av 01.06.2015 til samme resultat som tingretten når det gjaldt den skattemessige klassifikasjon av transaksjonsforholdet. Lagmannsretten fant at det var gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene og at endringsfristen var 10 år etter lignl. §9-6 nr. 1 jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Selskapet fikk imidlertid medhold i at det ikke skulle ilegges tilleggsskatt da lignl. § 10-2 – kravet til «uriktige eller ufullstendige opplysninger» måtte tolkes snevrere enn det tilsvarende vilkår for rettingsfrist som oppstilles i § 9-6 nr. 3 bokstav a. Saken var dels vunnet og dels tapt, og ingen av partene ble følgelig ilagt saksomkostnader.

**Anke/anketilsvar:** Staten påanket dommen og gjorde prinsipalt gjeldende at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i Transhavs selvangivelse og at disse opplysningene måtte anses for å være gitt av Transocean. Subsidiært ble det gjort gjeldende at Transocean uansett ikke hadde gitt korrekte opplysninger om sine ligningsforhold. Atter subsidiært ble det gjort gjeldende at uriktige/ufullstendige opplysninger om utbytteutdeling i ligningsoppgavene til det utdelende selskap også måtte være avgjørende for endringsfristen for det mottakende selskap for så vidt gjelder kildeskatt. Og Transocean måtte anses for å ha handlet grovt uaktsomt og kunne da ilegges 60 % tilleggsskatt, noe som ble lagt til grunn i endringsvedtaket.

Transocean gjorde gjeldende at toårsfristen om endring av ligning i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav

a måtte få anvendelse for kildeskattepliktige fordi *morselskapet* ikke hadde gitt uriktige opplysninger ved innleveringen av *datterselskapets* selvangivelse for 1999. Morselskapet kunne ikke identifiseres med datterselskapet. – Det ble videre anført at heller ikke Transhav hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, da det var gitt supplerende opplysninger om transaksjonsforholdet i vedlegg til selvangivelse. – Det var heller ikke grunnlag for å ilegge Transocean tilleggs-skatt, og i alle fall ikke skjerpet tilleggs-skatt, som krever forsett eller grov uaktsomhet.

**Høyesterett** kom i sin dom av 03.06.2016 til samme resultat som lagmannsretten. Anken ble forkastet uten at det ble ilagt saks-kostnader for Høyesterett.

i) Mangelfulle opplysninger fra det utdelende selskap – konsekvenser også for rettingsfristen for det mottakende selskap? Retten tar først standpunkt til om eventuelle mangelfulle opplysninger om utbytteutdelingen fra det utdelende selskap (Transhav) også kunne få konsekvenser for det mottakende selskap (Transocean) når det gjaldt endringsfristen.

Høyesterett fant her at opplysningsplikten om selve utbytteutdelingen, som får konsekvenser for ileggelse av kildeskatt, påhviler det utdelende selskap, jf. ligningsloven § 5-7. Det avgjørende for endringsfristen måtte da være om det utdelende selskapet – her Transhav – hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger – og dette måtte også være avgjørende for rettingsfristen for mottaker av utbyttet. På denne måten oppnådde man å få «*et system hvor endringsfristen blir den samme både for det utdelende selskapet og den kildeskattepliktige*» (avsn. 50). Det kunne ikke sees at dette – som anført av skattyter – var i strid med EØS-avtalen artikkel 4 om forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet. Det utdelende selskap opptrer på de utenlandske aksjonærs vegne og det kunne derfor ikke ses at det var noen diskriminering om endringsfristen, også for det mottakende selskap, ble avgjort ut fra om det utdelende selskap hadde oppfylt sin opplysningsplikt.

ii) Spørsmålet om Transhav hadde oppfylt sin opplysningsplikt ble dermed avgjørende for om ligningen av Transocean for 1999 kunne endres i 2009 på bakgrunn av varsel om endring som skattyter mottok i april i 2006 (som avbryter fristene i ligningsloven § 9-6).

Retten slår her fast at det normalt er skattyterne som har risikoen for om de har tatt feil mht. den privatrettslige klassifikasjon av et transaksjonsforhold. Det er videre klart at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyter bevisst har tilbakeholdt opplysninger som er relevante for ligningen. Videre måtte man på bakgrunn av Loffland-dommen (Rt-1992-1588) foreta en vurdering av om «*skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*». (avsn. 57).

Ved denne vurdering ble det tatt utgangspunkt i de opplysninger som var gitt i vedlegget til selvangivelsen til Transhav om at det var inngått en avtale mellom mor- og datterselskap som skulle sikre førstnevnte mot svekkelse av dollarkursen i tidsrommet fra utstedelsen av gjeldsbrevet i desember 98 frem til den endelige registrering av kapitalnedsettelsen i Foretaksregisteret i april 99. Høyesterett kunne som de underordnede instanser ikke se at det forelå noe bevis for at det var inngått noen slik avtale. Vedlegget inneholdt heller ingen opplysninger om at det var foretatt et ulovlig oppgjør til aksjonær i 1998 som måtte

reverseres i 1999 – noe det skulle ha vært gitt opplysninger om. Og konklusjonen ble da at selskapet hadde gitt uriktige opplysninger som medførte toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke kom til anvendelse. Endringsfristen var dermed 10 år.

*iii) Ileggelse av tilleggsskatt:* Høyesterett tok her utgangspunkt i at opplysningsplikten påhvilde det utdelende selskap og ikke det selskap som mottar utbytte. Siden opplysningsplikten påhvilde Transhav, kunne Transocean ikke sies å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 10-2. Tilleggsskatt kunne følgelig ikke ilegges etter denne bestemmelse.

**Referentens kommentarer:** *i) Rettingsfrist/opplysningsplikt:* Dette er avgjort en prinsipielt viktig dom om et datterselskaps opplysningsplikt om utbytteutdelinger til sitt utenlandske morselskap og de konsekvenser det får for morselskapet når datterselskapet ikke gir tilstrekkelige opplysninger om slike utdelinger.

At Transhav i vedlegget til selvangivelsen for 1999 hadde gitt uriktige opplysninger om utdeling av et ulovlig utbytte i 1998 med påstått valutatap ved en reversering av transaksjonen det påfølgende år, fremstår ikke som særlig tvilsomt. Problemet er at opplysningsplikten påhviler det *utdelende selskap* etter lignl. § 5-7. Men poengteres i dommen at det utdelende selskap opptre *på vegne av de kildeskattepliktige utenlandske aksjonærer*. Og da må opplysningsplikten i relasjon til fristbestemmelsene i lignl. § 9-6, også for det selskap som mottar utbytte, avgjøres ut i fra de opplysninger som det utdelende selskap har gitt om utbytteutdelingen. Det utenlandske morselskap må altså *identifiseres* med sitt norske datterselskap når det gjelder opplysninger om utbytteutdelinger som er gjenstand for norsk kildeskatt. Mangelfulle opplysninger om utdelinger gitt av datterselskapet må altså også anses for å være mangelfulle opplysninger om mottakers utbytteforhold (og skatteplikt for kildeskatt).

Etter min mening kunne retten vanskelig komme til et annet resultat i en sak som dette. Og reelle hensyn tilsier avgjort at mor- og datterselskap må likestilles når det gjelder spørsmålet om det er gitt tilstrekkelige opplysninger til norske ligningsmyndigheter om utbytteutdelinger til utenlandsk morselskap. Dette tatt i betraktning at morselskapet har kontroll med sitt datterselskap og følgelig også muligheter til å influere på datterselskapets policy med hensyn til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene i sitt hjemland.

Prinsippet i denne dom må få anvendelse på mangelfulle opplysninger om andre transaksjoner som innebærer at det foreligger en skjult utbytteutdeling fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap, for eksempel ved internprising av transaksjoner mellom mor- og datterselskap som avviker fra markedspris.

Det kan spørres om prinsippene i denne dom også må få anvendelse i forhold til aksjonærer som ikke kontrollerer det utdelende selskap. Dette er ikke avgjort ved denne dom, men formentlig må prinsippet få anvendelse for slike aksjonærer når det gjelder spørsmålet om rettingsfrist.

*ii) Spørsmålet om opplysningsplikten var oppfylt:* Høyesterett understreker her at det avgjørende for om det forelå en 10 års rettingsfrist, var om det etter en objektiv vurdering

var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Og ut i fra faktum – slik det beskrives i dommen – er det ikke overraskende at konklusjonen ble at det var gitt uriktige/ufullstendige opplysninger om transaksjonsforholdet, slik at det forelå en slik rettingsfrist. Riktignok hadde Transhav i vedlegg til selvangivelsen gitt en redegjørelse for «valutatapet» hvor det gis uttrykk for at det forelå en bindende avtale mellom partene om at Transhav var forpliktet til å utbetale USD 609 868 879 uavhengig av valutakursutviklingen til kapitalnedsettelsen kunne gjennomføres fire måneder senere. Men Høyesterett kunne ikke se at det forelå noe bevismessig grunnlag for at det var inngått en slik avtale. Dessuten inneholdt vedlegget intet om at det var foretatt en utbetaling av kapitalnedsettelsen fire måneder før kapitalnedsettelsen lovlig kunne gjennomføres (avsn. 65 og 66).

Som skatterådgiver har jeg ofte anbefalt skattyter – hvis det kan være tvil om de skattemessige konsekvenser av et transaksjonsforhold – om å gi utfyllende informasjon om dette i vedlegg til selvangivelsen. Men det er viktig å være oppmerksom på at et vedlegg ikke nødvendigvis er tilstrekkelig til å hindre 10-års rettingsfrist og eventuelt tilleggsskatt hvis det ikke gis tilstrekkelig detaljert og dekkende informasjon om transaksjonsforholdet i vedlegget.

*iii) Tilleggsskatt/skjerpet tilleggsskatt:* Også på dette punkt er dommen etter min mening prinsipielt viktig.

Vilkårene for å rette ligningen 10 år tilbake i tid er i utgangspunktet det samme som for å ilegge tilleggsskatt («uriktige eller ufullstendige opplysninger», jf. lignl. § 9-6 og § 10-2 nr. 1). Rent umiddelbart kunne man da tro at resultatet ville bli det samme for spørsmålet om det kunne ilegges tilleggsskatt som ved spørsmålet om det gjaldt en 10 års rettingsfrist.

Men retten tok her utgangspunkt i bestemmelsen i lignl. § 10-2 slik den lød før 1999 etter ordlyden fokuserer på om «skattyter» har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger – altså fokus kun på skattyters forhold. Og retten konstaterer at denne saken «er det Transhav som har gitt opplysningene til ligningsmyndighetene og ikke Transocean Inc» (avsn. 71). Og siden det var Transhav som hadde opplysningsplikt, og således hadde gitt mangelfulle opplysninger om transaksjonsforholdet, var det altså ingen hjemmel til å ilegge mottaker noen tilleggsskatt for dette forhold.

Etter min mening kan det virke noe forbausende at spørsmålet om endringsfrist løses forskjellig fra spørsmålet om det er hjemmel til å pålegge tilleggsskatt, siden begge bestemmelser er knyttet til samme vilkår. Når det gjelder endringsfristen fant altså retten at mottaker av utbytte måtte identifiseres med og belastes for mangelfulle opplysninger gitt av det selskap som foretok utbetalingen, mens det motsatte var tilfellet for så vidt gjaldt tilleggsskatt – hvor altså mottaker av utbyttet ikke kunne identifiseres med og belastes for opplysningssvikten som det utbetalende selskap hadde gjort seg skyldig i. Man kunne spørre om ikke reelle hensyn taler for å anvende samme løsning som for rettingsfrist – i alle fall i et tilfelle hvor mottaker av aksjeutbyttet eier og kontrollerer det selskap som utbetaler utbyttet og således har muligheter til å instruere sitt norske datterselskap om hvilke opplysninger som skal gis til ligningsmyndighetene her. Og i dette tilfelle hadde morselskapet avgjort en betydelig innflytelse på den skattemessige behandling av kapitalnedsettelsen og det forhold at utbetalingen var skjedd for tidlig og med et for høyt



beløp.

*Et lite PS:* Det kan spørres om hva som ville ha vært de skattemessige konsekvenser av en transaksjon som den foreliggende dersom det faktisk var inngått avtale om at datterselskapet skulle ha gitt en garanti for mulige kursdifferanser ved en for tidlig utbetaling av en kapitalnedsettelse til sitt morselskap. Etter min mening ville en slik avtale neppe kunne ha vært inngått mellom uavhengige parter, og datterselskapets inntekt ville således ha vært redusert som følge av et interessefellesskap med mor – noe som kunne ha medført en tilbakeføring av tapet med hjemmel i sktl. § 13-1. Men dette var altså et spørsmål som ikke var fremme i saken.

Syv

(1) Dommer **Normann:** Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Transocean Inc. for inntektsåret 1999. Selskapet var eneaksjonær i det norske selskapet Transhav AS og således skattepliktig til Norge for utbyttebetaling fra datterselskapet. Spørsmålet er om det ved ligningen for 1999 ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om en utdeling på rundt 99 millioner kroner fra datterselskapet, slik at adgangen til å endre ligningen er ti år etter ligningsåret, jf. ligningsloven § 9-6. Det er videre spørsmål om det er adgang til å ilegge Transocean Inc. skjerpert tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2, jf. § 10-5.

(2) Transocean er et stort internasjonalt konsern som utvinner petroleum i en rekke land, blant annet i Norge. Transocean Offshore Inc., som tidligere var registrert i USA, var i 1998 eneaksjonær i Transhav AS - Transhav. Transhav eide igjen det norske driftsselskapet. De ansatte på konsernets hovedkontor - herunder en skatteavdeling kalt Houston Tax - var på dette tidspunktet ansatt i Transocean Offshore Inc. Dette selskapet flyttet i april/mai 1999 til Cayman Islands, og skiftet senere navn til Transocean Inc. I forbindelse med flyttingen ble de ansatte i Houston Tax flyttet over til det amerikanske datterselskapet Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc. Konsernspissen Transocean Inc. hadde selv ingen ansatte.

(3) Generalforsamlingen i Transhav vedtok 24. juli 1998 en aksjekapitalnedsettelse med 4 641 895 000 kroner som skulle benyttes til tilbakebetaling til aksjonæren. Etter utløpet av kreditorfristen 29. desember 1998 besluttet generalforsamlingen på styrets anbefaling å gjennomføre kapitalnedsettelsen. Samme dag ble det foretatt oppgjør til eneaksjonæren Transocean Inc. Aksjekapitalen var i norske kroner, og oppgjøret ble foretatt i USD basert på valutakursen oppgjørsdagen. Det samlede oppgjøret utgjorde USD 609 868 879, som på dette tidspunktet tilsvarte kapitalnedsettelsen på 4 641 895 000 kroner.

(4) Oppgjøret ble gjennomført ved overdragelse av fordringer som Transhav hadde mot andre konsernselskaper, og ved at Transhav utstedte et gjeldsbrev - «promissory note» - for det overskytende beløpet på USD 285 741 913. Gjeldsbrevet var rentebærende, men inneholdt ingen bestemmelser om avdragstid. Beløpet forfalt til betaling ved påkrav fra Transocean Inc., og senest ti år etter utstedelsesdato. Gjeldsbrevet inneholdt ingen henvisning til kapitalnedsettelsen.

(5) Transhav ble i april 1999 klar over at nedsettelsesbeløpet ikke kunne utdeles før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret, jf. aksjeloven § 12-6 nr. 3. Registreringen skjedde først 28. april 1999.

(6) Amerikanske dollar hadde i mellomtiden styrket seg mot kronen, og etter valutakursen per 28. april 1999 tilsvarte det totale nedsettingsbeløpet USD 597 143 500, altså USD 12 725 379 mindre enn det som var utbetalt i desember 1998. Saken her gjelder beskatningen av denne differansen, som utgjør cirka 99 millioner norske kroner.

(7) I april-mai 1999 var det kommunikasjon internt i Transoceankonsernet om hvordan komplikasjonene som følge av at oppgjøret til morselskapet ble foretatt før den endelige beslutningen om iverksettelse av kapitalnedsettelsen var registrert, skulle håndteres. Kommunikasjonen gikk mellom økonomisjef Trine Romuld i Transhav og Karen Najvar i Houston Tax og konsernets norske revisor, Klaus Klausen i Ernst & Young.

(8) Romuld ga i et notat til Najvar uttrykk for at renteinntekter/kostnader frem til 28. april 1999 måtte reverseres, at valutakursen per denne datoen måtte benyttes ved utregning av det dollarbeløpet som tilsvarte kapitalnedsettelsen i Transhav, og at det som følge av dette måtte utstedes et nytt gjeldsbrev med korrigert beløp.

(9) Den interne diskusjonen ble tatt opp igjen i desember 1999. Najvar utarbeidet 31. desember 1999 et notat om saken til konsernets norske skatterådgiver, advokat Einar Brask, i Ernst & Young. Det følger av notatet at Najvar mente at beløpet på USD 285 741 913 - som var gjeldsbrevets pålydende - kunne betraktes som en «forwardkontrakt» som skulle sikre morselskapet mot svekkelse av norske kroner mot dollar i tidsrommet frem til den endelige registreringen av kapitalnedsettelsen. I notatet heter det blant annet:

«It is our understanding that according to a new statement issued by the Norwegian Association of Accountants, Transhav AS can record this note on its books effective January 1, 1999 even though the redemption was not formally registered until April 1999. In the January books the redemption will be reflected in a 'contra equity account'. Since the debt is not legally effective until April, the books will not reflect any interest on the note from January through April of 1999. As of April 28, 1999, the formal registration date, interest will begin accruing on the promissory note. The \$ 12,725,379 difference between the recorded final redemption value on April 28, 1999 and the value of the note will be reflected as an exchange loss attributable to the forward contract for US dollars. Such loss will be reflected in Transhav AS' books for April 1999.»

(10) Brask utarbeidet et notat om samme tema 7. januar 2000, der han støttet Najvars vurdering. At det ved utstedelsen av gjeldsbrevet ble inngått en «forwardkontrakt», gjaldt ifølge Brask selv om kapitalnedsettelsesbeløpet ikke kunne utbetales før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret. Han viste til at ulovlig kredittytelse til aksjonærene er ugyldig, men at denne ugyldigheten etter hans syn ble reparert ved at gjeldsbrevet måtte anses som et betinget krav frem til den endelige registreringen av kapitalnedsettelsen. Han uttrykte likevel en viss tvil knyttet til om hvorvidt Transhav kunne kreve fradrag for valutatapet. Notatet avsluttes slik:

«There might be several arguments against the above corporate and accounting treatment. Accordingly we would hesitate to claim a tax deduction for the exchange loss unless all information is provided together with the filing of the tax return. However, it is our belief that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss really was realized on the date of repayment. Accordingly, there should also be recorded an exchange loss or gain from April 28th and onwards, which of course also shall be accounted for.»

(11) Klausen var på sin side kritisk til om det var inngått en «forwardkontrakt» og dermed om det var adgang til å gjøre fradrag for valutatapet. I notat 11. januar 2000 ga han uttrykk for følgende oppfatning:

«Vedlagt følger notat fra Einar Brask.

Etter min mening er det vel nærliggende å gå ut fra at avtaleverket var basert på at utbyttet ble utbetalt den 29/12-98. Jeg har derfor problemer med realiteten i denne saken, slik at jeg vanskelig kan se at det er en 'forward kontrakt' her.

Imidlertid må Einar Brask ha en bedre forutsetning for å vurdere de privatrettslige forhold, slik at jeg ikke har noe grunnlag for å betvile hans konklusjon.»

(12) Diskusjonen om hvordan valutadifferansen skulle behandles i Transhavs selvangivelse for 1999, endte med at Transhav krevde fradrag for valutatapet. Både Romuld og Brask fremhevet betydningen av at det ble gitt tilstrekkelig informasjon til ligningsmyndighetene om hvordan tapet hadde oppstått. Klausen utarbeidet et notat som ble godkjent av Brask, og som fulgte som vedlegg til Transhavs selvangivelse og næringsoppgave for 1999, begge datert 29. mai 1999.

(13) Det fremgår av selvangivelsen at Transhav hadde inntekter på cirka 173 millioner kroner og tilsvarende fradragposter. Selskapet hadde to fradragposter, hvorav valutatapet utgjorde den største. Tilnærmet hele valutatapet var knyttet til kapitalnedsettelsen. Sammen med selvangivelsen sendte Transhav skjema for aksjonærbeskatning for 1999, der Transocean Inc. var oppgitt som eneste aksjonær. Aksjonæren var angitt å falle inn under gruppe C, der kildeskatten på utbytte vanligvis er 15 %. Det ble ikke angitt at det var betalt utbytte.

(14) I vedlegget opplyste Transhav om kapitalnedsettelsen, og at det ved utløpet av kreditorfristen 29. desember 1998 ble utstedt et gjeldsbrev til aksjonæren som ledd i gjennomføringen av denne. Det fremgår videre at selskapet mente å ha påtatt seg en forpliktelse overfor aksjonæren til å utbetale det totale kapitalnedsettelsesbeløpet på 4 461 895 000 kroner i amerikanske dollar, som basert på kursen denne dagen, utgjorde USD 609 868 879. Selskapet så det slik at denne forpliktelsen besto uavhengig av valutakursutviklingen frem til dagen kapitalnedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret. Forpliktelsen måtte inntil dette tidspunktet anses som en betinget fordring, men valutaelementet i gjeldsbrevet var bindende. På denne bakgrunn fremsatte selskapet krav om fradrag for differansen mellom det totale kapitalnedsettelsesbeløpet omregnet til USD 29. desember 1998 og det tilsvarende beløpet omregnet etter kursen 29. april 1999 som utgjorde en differanse på USD 12 725 379.

(15) Selvangivelsen var ferdigbehandlet i september 2000, og ved den ordinære ligningen fikk Transhav fradrag for valutatapet i samsvar med selvangivelsen.

(16) Transhav ble avviklet i 2002. I den forbindelse ble det krevd forhåndsligning.

(17) Stavanger ligningskontor varslet 6. april 2006 Transhav om endring av ligningen. Kontoret mente at valutadifferansen måtte anses som utbytte, og at Transhav ikke hadde krav på fradrag for tap på en valutaforpliktelse.

(18) Skatt vest sendte 14. mai 2008 utkast til vedtak overfor Transhav som gjaldt kildeskatt og tilleggsskatt for aksjonæren Transocean Inc. I separat brev samme dag ble Transocean Inc. varslet om at ligningsmyndighetene ville ilegge selskapet kildeskatt for utbyttebetalingen med 15 % og 60 % tilleggsskatt.

(19) Skatt vest traff 18. mars 2009 vedtak der Transhavs ligning for 1999 ble endret ved at valutatapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget. Samme dag vedtok Skatt vest å ilegge Transocean Inc. kildeskatt og tilleggsskatt som tidligere varslet. Transocean Inc. påklaget vedtaket til skatteklagenemnda, som i vedtak 9. desember 2011 ikke tok klagen til følge. Summen av kildeskatt, tilleggsskatt og renter frem til 2009 utgjorde cirka 33 millioner kroner.

(20) Ved stevning datert 11. juli 2012 gikk Transocean Inc. til søksmål mot staten for å få kjent skatteklagenemndas vedtak ugyldig. Oslo tingrett avsa 19. april 2013 dom med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt vest frifinnes.

2. Transocean Inc skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt vest 182 250 - etthundreogåttitotusentohundreogfemti - kroner innen to uker fra dommens forkynning.»

(21) Transocean Inc. anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 1. juni 2015 avsa dom med slik domsslutning:

«1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken over domsslutningens punkt 1 i Oslo tingretts dom.

2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.»

(22) Lagmannsretten la til grunn at Transocean Inc. via Transhav hadde gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene, slik at fristen for endring av ligningen var ti år i henhold til ligningsloven § 9-6 nr. 1, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det var da ikke nødvendig å ta stilling til om fristregelen i § 9-6 nr. 3 bokstav a i noe tilfelle gjelder for utenlandsk aksjonær. Lagmannsretten mente videre at ligningsloven § 10-2 nr. 1 måtte tolkes snevrere enn § 9-6 nr. 3 bokstav a, og kom til at det ikke var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

(23) Staten har anket avgjørelsen om tilleggsskatt til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. Transocean Inc. har erklært avledet anke om adgangen til å endre ligningen. Den avledete anken gjelder både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Anken over

bevisbedømmelsen gjelder spørsmålet om Houston Tax hadde en bestemmende rolle ved håndteringen av valutatapet i Transhavs selvangivelse, og om Houston Tax opptrådte på vegne av Transocean Inc.

(24) Høyesteretts ankeutvalg besluttet 3. desember 2015 å tillate begge ankene fremmet.

(25) Den ankende part - *staten v/Skatt vest* - har i korte trekk anført:

(26) Det gjøres prinsipielt gjeldende at opplysningene i Transhavs selvangivelse for 1999 var uriktige og at disse opplysningene ble gitt av Transocean Inc.

(27) Det foreligger ingen dokumentasjon som indikerer at det ble inngått en «forwardkontrakt» eller noen annen form for valutasikringsavtale 29. desember 1998. En slik sikringsavtale er uansett ugyldig, fordi Transhav ikke på forhånd kunne inngå en gyldig avtale som forpliktet selskapet til å utbetale kapitalnedsettelsesbeløpet før det endelige vedtaket om utbetaling av dette var registrert i Foretaksregisteret. Det ble gitt uriktige opplysninger om dette, og endringsfristen er derfor ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1 sammenholdt med § 9-6 nr. 3 bokstav a.

(28) Etter statens oppfatning kan det ikke innfortolkes et krav om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må være gitt direkte til ligningsmyndighetene. Houston Tax, som representerte Transocean Inc., bestemte at Transhavs rapportering til skattemyndighetene skulle baseres på at det var inngått en «forwardavtale». Transocean Inc. må derfor anses for selv å ha gitt opplysningene.

(29) Det gjøres subsidiært gjeldende at selv om de uriktige opplysningene ikke skulle bli ansett å være gitt av Transocean Inc., er selskapet ikke beskyttet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det følger av bestemmelsens ordlyd at det bare er skattytere som har gitt riktige og fullstendige opplysninger som har krav på slik beskyttelse. En slik tolkning samsvarer med bestemmelsens formål om å beskytte den lojale skattyteren.

(30) Atter subsidiært anføres at Transhav som det utdelende selskap har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og at dette er avgjørende for endringsadgangen også overfor kildeskattepliktige aksjonærer.

(31) Under forutsetning av at staten får medhold i sin prinsipale påstand om at Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, gir ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4 - nå § 10-5 - hjemmel for å ilegge selskapet tilleggs�katt. Tilleggs�katt er ikke straff etter norske internrettslige regler, og selv om tilleggs�katt er straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7, kan lovkravet ikke praktiseres like strengt som for regulære straffereaksjoner.

(32) Transocean Inc. har handlet grovt uaktsomt, og sanksjonen på 60 % tilleggs�katt er ikke uforholdsmessig.

(33) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:

«1. Tingrettens dom stadfestes.

2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakens kostnader for lagmannsretten og Høyesterett.»

(34) Ankemotparten - *Transocean Inc.* - har i korte trekk anført:

(35) Fristen for å endre ligningen er utløpt. *Transocean Inc.* kan som kildeskattepliktig påberope seg toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. *Transocean Inc.* har ikke gitt uriktige opplysninger ved innlevering av Transhavs selvangivelse for 1999, og har derfor et selvstendig vern etter denne bestemmelsen.

(36) En slik tolkning følger både av bestemmelsens ordlyd og av lovens system. Utenlandske aksjonærer har ikke opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a. Det er det utdelende selskapet som er pålagt å inngi innberetning om betaling av kildeskatt, jf. ligningsloven § 6-11. Dette har vært lovens ordning og ligningspraksis siden 1920.

(37) *Transocean Inc.* kan verken identifiseres med Transhav eller med Houston Tax. Selvangivelsesplikten pålå Transhav, og konsernselskaper kan ikke identifiseres med hverandre.

(38) Heller ikke Transhav har gitt uriktige opplysninger, og det er gitt fullstendige og korrekte opplysninger i selvangivelsen om grunnlaget for å kreve fradrag for valutatapet. Det ble inngått en valutasikringsavtale, og vedlegget til selvangivelsen inneholdt uansett en fullstendig beskrivelse av Transhavs forståelse av hvordan valutatapet skulle håndteres. Er det gitt fullstendige opplysninger om det privatrettslige forholdet mellom partene, er det opp til ligningsmyndighetene å anvende de skatterettslige reglene korrekt.

(39) Tilleggsskatt kan etter ordlyden i § 10-2 bare ilegges skattepliktige som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Også i forarbeidene og rettspraksis er det lagt til grunn at tilleggsskatten er en sanksjon som er nært knyttet til mislighold av oppgaveplikten etter ligningsloven kapittel 4. Det er Transhav - og ikke *Transocean Inc.* - som er pålagt oppgaveplikt og som har gitt opplysninger til ligningsmyndighetene.

(40) Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 7. Ligningsloven § 10-2 gir ikke tilstrekkelig klar hjemmel til å ilegge *Transocean Inc.* tilleggsskatt.

(41) Skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4 - nå § 10-5 - forutsetter forsett eller grov uaktsomhet, og det foreligger under enhver omstendighet ikke slik kvalifisert skyld. Staten må bevise utover enhver rimelig tvil at alle straffbarhetsvilkårene er oppfylt. Skyldkravet må dessuten være oppfylt av skattyteren selv, og heller ikke dette kravet er oppfylt.

(42) Domstolene kan overprøve fullt ut den tilleggsskattesatsen som er benyttet. Den skjerpete tilleggsskatten på 60 % er uansett uforholdsmessig høy.

(43) *Transocean Inc.* har nedlagt slik påstand:

«For anken:

1. Anken forkastes.

2. Transocean Inc. tilkjennes sakskostnader for alle instanser.

For motanken:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for inntektsåret 1999 oppheves.
2. Transocean Inc. tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(44) **Jeg er kommet til** at ligningsmyndighetene hadde adgang til å endre ligningen, men at det ikke er hjemmel til å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt.

(45) Jeg drøfter først spørsmålet om Transocean Inc. kan påberope seg toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er fristen ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

(46) Varsel om endring av Transhavs ligning for 1999, ble sendt i april 2006, mens varsel om ileggelse av kildeskatt ble sendt Transocean Inc. i mai 2008. Det er etter dette på det rene at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a var utløpt. Spørsmålet blir da om fristen for å ta ligningen opp til endring var to eller ti år etter inntektsåret.

(47) Etter skatteloven § 10-13 skal det svares skatt til staten «[a]v utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet». Dette fulgte tidligere av selskapsskatteloven § 3-5 som hadde slik ordlyd:

«Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak. Skatteberegningen skjer under ett i den kommune der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignedes der. Selskapet er ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.»

(48) Oppgaveplikten påhviler det utdelende selskapet, jf. ligningsloven § 5-7. Når oppgaveplikten er pålagt et annet rettssubjekt enn den som mottar utbyttet, blir spørsmålet hvordan endringsadgangen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a skal forstås. Selv om utenlandske aksjonærer ikke er selvangivelsespliktige, er de å anse som skattytere i ligningslovens forstand.

(49) Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kom inn under stortingsbehandlingen, jf. Innst.O.nr.44 (1979-80) side 26. Bestemmelsen tar sikte på å beskytte den skattyter som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Finanskomiteén mente at fristen for adgangen til å endre ligningen til ugunst for skattyter, i disse tilfellene burde være kortere enn ti år som departementet hadde foreslått.

(50) Som jeg allerede har vært inne på, påhviler opplysningsplikten det utdelende selskapet. Etter mitt syn bør det da være avgjørende om dette selskapet har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. På denne måten får vi et system hvor endringsfristen blir den samme både for det utdelende selskapet og den kildeskattepliktige. Jeg kan heller ikke se at en slik løsning er urimelig overfor den skattepliktige, siden det utdelende selskapet ved innlevering av selvangivelsen opptrer på den kildeskattepliktiges vegne.

(51) Transocean Inc. har hevdet at en slik løsning vil være i strid med EØS-avtalen artikkel 4 som forbyr forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet. Selskapet har anført at løsningen medfører at utenlandske aksjonærer blir dårligere stilt enn innenlandske aksjonærer som har selvangivelsesplikt og som selv ivaretar opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene.

(52) Denne anførselen kan etter mitt syn ikke føre frem. Systemene for skattlegging av utenlandske og innenlandske aksjonærer er forskjellig. For kildeskattepliktige utenlandske aksjonærer opptrer det utdelende selskap overfor ligningsmyndighetene. Når det utdelende selskapet utøver opplysningsplikten på de utenlandske aksjonærenes vegne, kan jeg ikke se at det utgjør noen form for diskriminering at det avgjørende for om toårsfristen kommer til anvendelse, er om det utdelende selskapet har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4.

(53) Det neste spørsmålet blir om Transhav har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Transocean Inc. har anført at det er gitt fullstendige og korrekte opplysninger i vedlegg til selvangivelsen om det privatrettslige forholdet mellom partene, og at det da er ligningsmyndighetenes ansvar at de skatterettslige reglene blir korrekt anvendt på forholdet.

(54) Forarbeidene til ligningsloven sonder mellom feil i det faktiske grunnlaget og feil i rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler enn skattereglene, er skattyteren forutsatt å være nærmest til å bringe klarhet i. I Ot.prp.nr.29 (1978-1979) heter det således på side 109:

«Utkastet bygger som nevnt på en sondring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse. Tilsvarende sondring er avgjørende for endringsfristene etter § 9-6. Denne sondringen reiser de samme problemer som strafferettens sondring mellom faktisk og rettslig villfarelse. Mange ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning om skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten, f.eks. om han eier eller leier en eiendom, om en fordring er betinget eller ubetinget, om skattyteren skylder noe eller ikke. Om ligningsmyndigheten har lagt en oppfatning av slike rettsforhold til grunn for sin avgjørelse, og det så viser seg at denne oppfatning var feilaktig, må dette bety at kravet om uriktig faktisk grunnlag for vedtaket er oppfylt. Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i. Løsningen av det spørsmålet må betraktes som ett av de fakta ligningsmyndigheten må bygge på, og som kan være feilaktig som faktisk grunnlag for et vedtak.»

(55) Det følger av denne uttalelsen at det normalt er skattyterne som har risikoen for at de har tatt feil ved privatrettslige klassifikasjoner. Rettspraksis bygger på tilsvarende syn, men har i noen grad modifisert den strenge oppfatningen som er kommet til uttrykk i proposisjonen til ligningsloven. I senere lovforarbeider har lovgiverne gitt sin tilslutning til de avveininger Høyesterett har gjort mellom skattyters opplysningsplikt på den ene siden og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt på den andre, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 37 og side 39 og Prop.38 L (2015-2016) side 88.



(56) Spørsmålet om hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger, er blant annet behandlet Rt-1992-1588 Loffland, hvor førstvoterende slår fast det selvfølgelig utgangspunktet at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyter bevisst har holdt tilbake relevante opplysninger. Deretter uttaler hun på side 1592-1593:

«Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

(57) Her oppstilles som vilkår at «skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt».

(58) I Rt-1997-1430 Elf la Høyesterett til grunn at det var gitt uriktige opplysninger, slik at ligningen kunne endres senere enn etter utløpet av toårsfristen. Vurderingen hviler i stor grad på det faktum at de skattemessige disposisjonene var tvilsomme. Skattyter fikk derfor en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg.

(59) Høyesterett tok utgangspunkt i ligningsloven § 4-1 der det fastslås at skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Skattyter hadde valgt en fremgangsmåte som i det minste kunne fremstå som tvilsom, og opplysningsplikten var derfor ikke oppfylt. I dommen på side 1437-1438 heter det videre:

«Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.»

(60) At spørsmålet om hvorvidt det er gitt ufullstendige opplysninger må vurderes objektivt, og at det gjelder en streng norm, er videreført i Rt-2009-813 Gaard/Tveit. I avsnitt 84 heter det:

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektive vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer 'et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig', jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres 'strengt', jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt illeggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng.»

(61) Som det fremgår av denne dommen, er subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 - ikke til hinder for endring til skattyters skade etter utløpet av toårsfristen. Hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger, må vurderes objektive. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom.

(62) Jeg går så over til den konkrete vurderingen i saken her. Spørsmålet er særlig om den løsningen Transhav valgte fremsto som tvilsom etter en objektiv vurdering, slik at selskapet burde ha gitt supplerende opplysninger om håndteringen av valutatransaksjonen.

(63) Ved innlevering av selvangivelse for 1999 la Transhav ved et vedlegg som redegjorde for valutatapet på 98 920 708 millioner kroner som oppsto i tilknytning til kapitalnedsettelsen. Transhav krevde - som nevnt - to fradragposter i ligningen for dette året, hvorav valutatapet var det største.

(64) I vedlegget heter det:

«Vedlegg til selvangivelse for 1999 - Valutatap på kr 98.920.708 vedrørende kapitalnedsettelse

Den 24 juli 1998 besluttet styret i Transhav AS å nedsette aksjekapitalen med kr 4.461.895.000. Melding om kapitalnedsettelse ble innsendt til firmaregisteret og offentliggjort via pressen. Den 29 desember 1998 var fristen til å komme med innsigelse mot kapitalnedsettelsen utløpt og ingen kreditorer hadde kommet med innsigelser. Den 29. desember 1998 ble det avholdt styremøte i Transhav AS der det ble besluttet å anbefale kapitalnedsettelsen og endre selskapets vedtekter tilsvarende. Styret ga også fullmakt til å forhandle om utstedelse av gjeldsbrev mellom selskapet og dets aksjonær, Transocean Offshore Inc, på USD 285 741 913 for å få gjennomført kapitalnedsettelsen. På samme dato,

29 desember 1998, ble det avholdt generalforsamling i Transhav AS. Aksjonæren godkjente på dette tidspunktet vilkårene i gjeldsbrevet.

Beløpet på USD 285 741 913 framkom som vist nedenfor basert på at kapitalnedsettelsen ble omgjort til USD basert på dagskurs den 29 desember 1998 med kurs 1 USD = kr 7,6113.

Total kapitalnedsettelse USD 609 868 879

Fradrag for fordringer på selskap innen gruppen som skal overdras til aksjonær USD 324 126 966

Gjenværende beløp USD 285 741 913

Total kapitalnedsettelse basert på omregningskurs 29 desember 1998 USD 609 868 879

Transhav legger til grunn at selskapet har påtatt seg en forpliktelse i forhold til selskapets aksjonær til å utbetale et beløp på USD 609 868 879 (4 641 895 000: 7,6113). Denne forståelsen er basert på det faktum at beløpet på USD 285 741 913 oppført som gjeld til Transocean Offshore Inc i henhold til gjeldsbrev forutsetter en kapitalnedsettelse på USD 609 868 879.

Aksjonæren var berettiget til å motta dette beløpet uavhengig av valutakursutvikling fra generalforsamlingens vedtak til den dato kapitalnedsettelsen ble formelt registrert av Foretaksregisteret. Kapitalnedsettelsen blir registrert den 29. april 1999. I henhold til aksjelovens § 8-1 er tilsagn om utbetaling til aksjonær ugyldig før den dato kapitalnedsettelsen er formelt registrert.

I henhold til dette prinsippet har aksjonær ikke mottatt rente på gjeldsbrev og de overførte fordringer før 29. april 1999. Gjeldsbrevet og overføring av fordringer må anses som betingede før kapitalnedsettelsen har blitt registrert.

Transhav mener imidlertid at valutaelementet i avtalen er bindende slik at Transhav var forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren.

I henhold til denne forståelse av transaksjonen, er det ved ligningen krevd fradrag for følgende beløp ...

Valutatap i USD = 7,7735 NOK 98 920 708»

(65) Selskapet hevder altså å ha inngått en avtale som skulle sikre morselskapet mot svekkelse av dollarkursen i tidsrommet mellom utstedelsen av gjeldsbrevet 29. desember 1998 og frem til kapitalnedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret 29. april 1999.

(66) Jeg kan ikke se at selskapet hadde grunnlag for å hevde at det ble inngått en slik avtale. Vedlegget inneholder heller ingen opplysninger om at det ble foretatt et ulovlig oppgjør til

aksjonæren i desember 1998 som måtte reverseres, og som det under enhver omstendighet skulle vært opplyst om. På dette punkt slutter jeg meg til følgende vurdering av lagmannsretten:

«Som lagmannsretten allerede har redegjort for ovenfor i tilknytning til spørsmålet om skatteplikt, er det ikke riktig at Transhav var 'forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren' fordi 'valutaelementet i avtalen er bindende', slik som uttrykt i vedlegget til selvangivelsen. Dette var en uriktig opplysning om Transhavs privatrettslige forpliktelser overfor Transocean Inc. For det første var en slik forpliktelse i strid med aksjelovens bestemmelser om kapitalnedsettelse, og for det annet var idéen om en selvstendig valutaforpliktelse noe som ble lansert rundt ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Det var dermed både tale om en uriktig rettslig vurdering av Transhavs forpliktelser, som skattyter bærer risikoen for, og en direkte uriktig opplysning om hva som var avtalt. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om en uriktig vurdering eller opplysning som knytter seg til den skatterettslige rettsanvendelsen slik som hevdet av Transocean Inc. Når disse uriktige opplysningene først var gitt, kunne ikke, og ble heller ikke, disse 'reparert' ved å bruke formuleringer som 'legger til grunn' og '[i] henhold til denne forståelse'. Heller ikke fremleggelsen av dokumentene bidro til å rette opp disse uriktige opplysningene. Selv om det ikke er avgjørende for lagmannsrettens vurdering, skal det tilføyes at uriktigheten av opplysningene ble forsterket av at det ikke ble sagt ett ord i vedlegget om at Transhav opprinnelig hadde foretatt et ulovlig oppgjør overfor aksjonæren i desember 1998 som senere måtte reverseres, eller at det aktuelle gjeldsbrevet ble utstedt som et ledd i dette opprinnelige ugyldige oppgjøret. Lagmannsretten kan for øvrig heller ikke se at ligningsmyndighetene hadde noen forutsetning for å utlede disse faktiske opplysningene av vedlegget og de fremlagte dokumentene. Selv om det fremgår av de interne drøftelsene i Transocean-konsernet, og i drøftelsen med deres rådgivere i Ernst & Young, at det var meningen å gi alle opplysninger til ligningsmyndighetene, endrer ikke dette på det forhold at det ble gitt uriktige opplysninger. Vurderingen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder ligningsmyndighetenes adgang til i ettertid å fastsette en korrekt ligning for skattyter. Selv om det skulle være slik at skattyter har ment å gi alle opplysninger, kan dette ikke forhindre adgangen til å fastsette en korrekt ligning når skattyter har gitt uriktige opplysninger.»

(67) Partene har i skranken for Høyesterett vært uenige om det ble foretatt et oppgjør i desember 1998, slik lagmannsretten legger til grunn. Til dette bemerker jeg at lagmannsrettens bevisvurdering på dette punktet ikke er påanket, og Høyesterett kan da ikke fravike denne.

(68) Min konklusjon er etter dette at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke får anvendelse, og at ligningsmyndighetene derfor hadde adgang til å endre ligningen.

(69) Jeg går så over til spørsmålet om tilleggsatt.

(70) Bestemmelsen om tilleggsatt er gitt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 slik den lød i 1999:

«Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt,

skall skattyter ilegges en tilleggsatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. ...»

(71) Det følger av en naturlig språklig forståelse av ligningsloven § 10-2 nr. 1 at det bare er skattyter som «gir» ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan ilegges tilleggsatt. I denne saken er det Transhav som har gitt opplysningene til ligningsmyndighetene - og ikke Transocean Inc.

(72) Reglene om tilleggsatt er etter lovens system uløselig knyttet til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) heter det således på side 37:

«Etter departementets oppfatning bør det grunnleggende vilkåret for illeggelse av tilleggsatt være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et slikt vilkår kan formuleres på flere måter. En mulighet er at vilkåret nettopp slår fast at tilleggsatt skal ilegges når skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et alternativ er å formulere vilkåret som overtredelse av ligningsloven § 4-1, som fastslår skattyters plikt til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. En tredje mulighet er å videreføre gjeldende rett.

Rettspraksis om hva som skal til for at skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er i stor grad knyttet til endringsfristene i ligningsloven § 9-6. Som det fremgår i punkt 8.2.1, kan denne praksisen i stor utstrekning også legges til grunn ved tolkningen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger som vilkår for illeggelse av tilleggsatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1.»

(73) På side 39 fremheves videre at det etter departementets syn også er «en fordel at det grunnleggende vilkåret for illeggelse av tilleggsatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a».

(74) Som det vil ha fremgått av min drøftelse av endringsadgangen, så hadde Transocean Inc. ikke opplysningsplikt. Denne plikten påhvilde Transhav. Lovens ordlyd sammenholdt med systembetragtninger fører da etter mitt syn til at ligningsmyndighetene ikke har hjemmel i ligningsloven § 10-2 til å illegge Transocean Inc. tilleggsatt.

(75) For meg er det da ikke nødvendig å gå inn på hvor strenge krav til lovhjemmel EMK artikkel 7 stiller for illeggelse av tilleggsatt, og det er heller ikke nødvendig å gå inn på skyldspørsmålet.

(76) Jeg er etter dette kommet til samme resultat som lagmannsretten.

(77) Ved avgjørelsen av sakskostnadene skal anken og den avledete anken behandles samlet. Saken er da dels vunnet og dels tapt, og på denne bakgrunn finner jeg at hver av partene må bære sine sakskostnader for alle instanser.

(78) Jeg stemmer for denne

dom:

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

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

(80) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(81) Kst. dommer **Sæbø**: Likeså.

(82) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(83) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

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

## SkN 16-105 ConocoPhillips

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a sml. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c.

**Høyesterett:** Dom av 10. mai 2016. **Saksnr.:** HR-2016-988-A.

**Dommere:** Kallerud, Tønder, Webster, kst. dommer Sæbø, Skoghøy.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-90760 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-68620-2 - Høyesterett HR-2016-988-A, (sak nr. 2015/1044), sivil sak, anke over dom.

**Parter:** ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Eirik Jensen) mot Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten v/advokat Henrik Kolderup).

**Hva saken dreide seg om:** Endring av ligning – endringsfrist. Spørsmål om selskapets ligning for 2002 kunne endres i 2009 etter synspunkter fastlagt i høyesterettsdommen i Rt-2008-1537, som gjaldt inntektsårene 2000 og 2001. Avgjørende for om det forelå adgang til å endre ligningen for 2002 var om endringen kunne sies å «følge av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse» etter lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a.

**Kort omtale av dommen:**

**Saksforholdet** kan oppsummeres slik:

1. Bakgrunnen: Dommen i Rt-2008-1537 – som er referert og kommentert i Skattenytt

2008 s. 847 – gjaldt et oppkjøp som Conoco UK Limited – et søsterselskap av Norske Conoco AS (NCAS) – senere ConocoPhillips Skandinavia AS (heretter kalt *ConocoPhillips*) – foretok av Saga Petroleum UK Limited. Etter kjøpekontrakten skulle kjøperselskapet, eller et annet selskap i konsernet til dette selskap, også overta en fordring som Saga Petroleum International AS hadde på sitt datterselskap, Saga Petroleum UK Limited (heretter kalt *Sagafordringen*) som var på i alt 155 millioner USD eller 1,37 milliarder kroner. Det ble besluttet at Conoco Investment Norge AS (CIN) – et datterselskap av kjøperselskapet – skulle erverve fordringen. Renteinntektene ble da skattlagt med 28 % i «landskatteregimet». Hadde morselskapet selv ervervet fordringen ville det vesentlige av rentene ha blitt henført til sakkelen og skattlagt etter petroleumsskatteloven med i alt 78 %, inklusive 50 % særskatt. Ved å la datterselskapet erverve Sagafordringen oppnådde konsernet en skattebesparelse på nærmere 80 millioner kroner.

2. Endringsvedtak 27.08.2003 for inntektsårene 2001 og 2001: I dette vedtak besluttet Oljeskattenemnda at Saga-fordringen skulle tilordnes morselskapet med virkning for beskatning av renter i 2000 og 2001. Endringen i tilordning var begrunnet i de ulovfestede regler om skattemessig gjennomskjæring. Selskapet mente at vilkårene for gjennomskjæring ikke forelå og klaget til Klagenemnda for oljeskatt. Det ble fremsatt en subsidiær påstand om at ligningen for 2002 måtte endres i samsvar med ligningen for de to foregående år på bakgrunn av at NCAS hadde et valutatap på fordringen som de ønsket å få fradrag for i særskattepliktig inntekt. – Klagen ble ikke avgjort innen ettårsfristen og selskapet gikk deretter til sak med påstand om at det ikke var grunnlag for å endre tilordningen av Saga-fordringen.

3. Nytt endringsvedtak i 2006 for inntektsåret 2002: I 2006 ble det truffet et nytt endringsvedtak for 2002 basert på samme synspunkt som det tidligere endringsvedtak. Her ble det innrømmet fradrag for valutatapet etter påstand – altså en avgjørelse i skattyters favør.

4. Rettslig overprøving av 2003-vedtaket: Ved rettslig overprøving kom Høyesterett ved dommen i Rt-2008-1537 under dissens 3-2 til at Sagafordringen ikke kunne tilordnes ConocoPhillips med hjemmel i reglene om ulovfestet gjennomskjæring, og ligningen for disse år – altså for 2000 og 2001 – ble opphevet.

5. Retting av ligningen etter Høyesterettsdommen: Etter denne dom ble selskapets inntekt endret ved endringsvedtak 28.04.2009. Men dette vedtaket gjaldt ikke utelukkende inntektsårene 2000-2001, men synspunktene i høyesterettsdommen ble også lagt til grunn for inntektsåret 2002 ved en endring av 2006-vedtaket – en endring som var til selskapets ugunst på grunn av valutatapet.

6. Nytt søksmål for inntektsåret 2002: Selskapet mente endringsadgangen var avskåret for 2002, da endringsfristene i ligningsloven var løpt ut. Saken ble brakt inn for nemnda på nytt, jf. lignl. § 9-7 første punktum, men nemnda fastholdt sitt tidligere vedtak i vedtaket av 17.02.2011. Dette vedtak ble påklaget, men Klagenemnda for oljeskatt ga ikke skattyter medhold i kjennelsen av 26.11.2012.

7. Rettslig overprøving: Klagekjennelsen av 26.11.2012 ble bragt inn for rettslig

overprøving. Staten ble frifunnet ved **Oslo tingretts dom** av 17.02.2014. Saken ble påanket men anken ble forkastet av **Borgarting lagmannsretts dom** av 23.03.2015 og senere av **Høyesterett** ved denne dom som stadfestet tingrettens dom om det materielle spørsmål, men uten å tilkjenne sakskostnader for noen instans. Det ble altså akseptert at ligningen for 2002 kunne rettes i samsvar synspunktene som var lagt til grunn i Rt-2008-1537, selv om denne dom kun gjaldt inntektsårene 2000 og 2001.

**Høyesterett** fant at dommen i gjennomskjæringssaken – Rt-2008-1537 – åpnet for at også ligningen for 2002 kunne endres i samsvar med synspunktene som denne dom bygget på. Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g viser til ligningslovens regler når det gjelder endringen av særskattepliktiges ligning. Hvis det ikke er noen uenighet om faktiske forhold, skal ligningsmyndighetene etter lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a endre ligningen bl.a. når det *«følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse»*. Etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder det en to års endringsfrist etter inntektsåret hvis endringen er i skattyters disfavør og skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. I § 9-6 nr. 5 bokstav c oppstilles det imidlertid et unntak for endring som *«følger av en domstolsavgjørelse som tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig»*.

Retten fant at uttrykkene «følger av» og «forutsettes i» åpner for at anvendelsesområdet for endrings saker kan gjelde «utover grensene for dommens materielle rettskraft» (avsn. 41) som altså kun omfattet inntektsårene 2000 og 2001. Ordlyden kunne altså tale for den videre oppfatning av bestemmelsen som ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn.

Retten fant ikke at forarbeidene – bl.a. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 109 – ga noen særlig veiledning for grensdragningen. Også rettspraksis ga en begrenset veiledning for problemstillingen. Men Statoil-dommen i Rt-2012-1648 kunne gi en viss støtte for at ligningsmyndighetenes endringsadgang etter bestemmelsen i lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c kan gå ut over dommens materielle rettskraft – altså i denne sak ut over de inntektsår som dommen gjelder. I høyesterettsdommen fra 2012 hadde oljeskattemyndighetene nektet fradrag for forsikringspremier til et captive betalt i 1997 – en avgjørelse som ble opphevet ved tingrettsdom i 2006 som ble stadfestet i lagmannsrettsdom i 2008. Dommene gjaldt kun spørsmålet om det overhodet forelå fradragsrett for premier til captive, og da måtte oljeskattemyndighetene ved nytt vedtak kunne foreta en vurdering av størrelsen på fradraget, dvs. hva som var en markedsmessig forsikringspremie – selv om dette ikke var en «nødvendig følge av dommen».

Høyesterett understreker videre at det var et klart behov for at endringskompetansen i ligningssaker rekker noe lengre enn dommens materielle rettskraft (avsn. 47 flg.) Reglene om endring av ligning er viktige rettssikkerhetsgarantier for skattyterne – noe som taler for at endringsadgangen som følge av en domstolsavgjørelse ikke må være for snever. Når ligningsmyndighetenes løsning av et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål blir underkjent av domstolene, må ligningsmyndighetene også ha plikt til å ta opp ligningen for øvrige år basert på synspunktene i dommen.

Høyesterett foretar så en konkret vurdering av gyldigheten av ligningen for 2002. Det forelå en endelig dom for at Sagafor dringen for inntektsårene 2000 og 2001 skulle tilordnes datterselskapet, CIN. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid for inntektsåret 2002 tilordnet denne fordring morselskapet, NCAS. Når ligningen var opphevet ved dom basert på at gjennomskjæring ikke kunne finne sted for de to foregående år, måtte ligningsmyndighetene ha *plikt* til å ta opp og å endre ligningen også for 2002.

Anken ble etter dette forkastet, men siden saken reiste et prinsipielt rettsspørsmål som



partene hadde god grunn til å få prøvet, ble det ikke tilkjent sakskostnader for noen instans.

**Referentens kommentarer:** Dette er etter min mening en prinsipielt viktig dom. Og resultatet virker ikke urimelig.

Innledningsvis bemerkes at rettingen for 2002 – som var i skattyters disfavør – skjedde etter utløpet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Men endringen skjedde innenfor fristen i lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c, dvs. innen ett år etter dommen i Rt-2008-1537. Det avgjørende var dermed om ligningsmyndighetene overhodet hadde endringsadgang etter lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b, dvs. om endringen var en «følge av eller forutsatt i» denne dom.

Lovens ordlyd trekker etter min mening i retning av det resultat Høyesterett kom frem til. Riktignok kan uttrykket «som følge av» synes å ha språklig sett en noe snever rekkevidde, noe som kan gi assosiasjoner i retning av at bestemmelsen kun omfatter rettelser innenfor dommens materielle rettskraft. Men uttrykket «forutsettes i» har avgjort en videre rekkevidde som ikke kan være begrenset de følger som ligger innenfor dommens materielle rettskraft, men må også kunne omfatte rettelser som ligger innenfor de forutsetninger som dommen bygger på.

I dette tilfellet var rettingen for 2000 og 2001 i favør av skattyter, mens rettingen i 2002 var i selskapets disfavør. Det var imidlertid skattyter som ved å bringe ligningen inn for retten, oppnådde å få underkjent den reallokering av Sagafordringen som oljeskatte-myndighetene hadde lagt til grunn i sine vedtak. Det kan da virke umiddelbart inkonsistent at skattyter ønsket en «riktig» ligning bare for de år det var i selskapets favør, dvs. ikke for det påfølgende år som ikke hadde vært til pådømmelse. – Det mest konsekvente synes åpenbart å være at skattyter måtte finne seg i at ligningsmyndighetene rettet også år som faller utenfor dommens materielle rettskraft – selvsagt under forutsetning av at det skjedde innenfor fristen i lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c – altså innen ett år etter at dommen ble rettskraftig – hvilket ikke var noe spørsmål i denne sak.

Det følger av dommen – men også av lovens ordlyd – at ligningsmyndighetene *skal* ta opp endringssak som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, også for inntektsår som ikke omfattes av dommen, noe som fastslås i avsnitt (48) hvor det uttales:

«Men i alle fall hvor ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, mener jeg myndighetene må ha *rett, og plikt*, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene.» (uthevet her).

Dersom en endring for inntektsåret 2002 hadde vært i skattyters favør, er det åpenbart at skattyter ville ha krevet at ligningsmyndighetene også foretok en endring av ligningen for dette år. Og ut i fra de synspunkter som Høyesterett legger til grunn i denne dom, ville ligningsmyndighetene ha en *plikt* til å rette ligningen også for etterfølgende år som ikke var omfattet av dommen. Men dette må også gjelde når endringen går i skattyters disfavør. Riktignok er fristbestemmelsene i ligningsloven § 9-6 vesentlig strengere når det gjelder rettelser i skattyters disfavør. Men i relasjon til rettelser som «følger av, eller forutsettes i,» en domstolsavgjørelse synes det inkonsistent å operere med ulik adgang for ligningsmyndighetene til å endre ligning som følge av en dom, avhengig av om rettelsen skjer i skattyters favør eller disfavør. Og denne dom er altså klar på at ligningsmyndighetene har både *rett og plikt* til å rette ligningen også for år som ikke omfattes av dommen – og det må altså gjelde både om endringen skjer i skattyters favør eller disfavør.

Selv om Høyesterett – som de underordnede instanser – ikke var i tvil om resultatet, ble staten ikke tilkjent saksomkostninger for noen instans, noe som ble begrunnet med at saken dreide seg om et prinsipielt spørsmål som partene hadde god grunn til å få prøvet for retten, jf. tvistel. § 20-2 første ledd – noe som åpenbart var tilfellet i en sak som dette.

Syv

(1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Norske Conoco AS for 2002. Den reiser særlig spørsmål om det «følger av» Høyesteretts dom i Rt-2008-1537, som gjaldt selskapets ligning for 2000 og 2001, at også ligningen for 2002 skal tas opp til endring, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a.

(2) Norske Conoco AS har senere endret navn, og part i saken for Høyesterett er ConocoPhillips Skandinavia AS. I likhet med i Rt-2008-1537 benyttes forkortelsen NCAS om dette selskapet.

(3) Conoco (U.K.) Limited kjøpte i juni 2000 Saga Petroleum UK Limited. I kjøpekontrakten var det bestemt at kjøperen - mot å betale 155 millioner USD - også skulle overta en fordring som Saga Petroleum International AS hadde på datterselskapet Saga Petroleum UK Limited - «Sagafordringen». Dette ble ordnet slik at fordringen ble ervervet av Conoco Investment Norge AS (CIN) som var et heleid datterselskap av NCAS. Finansieringen ble besørget gjennom et egenkapitalinnskudd fra NCAS til CIN.

(4) NCAS var særskattepliktig etter petroleumsskatteloven slik at selskapets inntekter ble beskattet med 78 prosent. CIN hadde ikke virksomhet som falt inn under petroleumsskatteloven og ble skattlagt etter den ordinære satsen på 28 prosent.

(5) Den ordningen som ble valgt for ervervet av Sagafordringen åpnet for at NCAS krevde fradrag for renteutgifter i selskapets særskattepliktige inntekt mens renteinntektene ble tatt til beskatning i CIN. Fordringen løp i inntektsårene 2000, 2001 og 2002. Samlet ga dette en betydelig skattefordel for Conocokonsernet. Saksforholdet er nærmere beskrevet i Rt-2008-1537 avsnitt 2-10.

(6) Selskapenes selvangivelser ble lagt til grunn ved den ordinære ligningen for årene 2000 og 2001. Ligningsmyndighetene tok imidlertid opp endringssak, og Oljeskattenemnda vedtok 27. august 2003 at Sagafordringen skulle tilordnes NCAS for årene 2000 og 2001, som var de årene det da forelå ligning for. Den endrede tilordningen var begrunnet i gjennomskjæringsbetraktninger.

(7) Oljeskattekontoret varslet 17. desember 2003 NCAS om at «... det kan bli aktuelt å foreta endring for inntektsåret 2002 etter samme mønster som 2000 og 2001». Kontoret mente det var nødvendig å vurdere om en lovendring som ble gjort gjeldende fra 2002, kunne ha betydning for gjennomskjæringsadgangen for dette inntektsåret. Det ble derfor opplyst om at «kontoret vil arbeide videre med denne saken med tanke på eventuell endringssak for inntektsåret 2002». Videre het det i varslet at saken ville bli «stilt i bero inntil Klagenemndas avgjørelse for 2000 og 2001 foreligger».

(8) Selskapet godtok ikke gjennomskjæringen og klaget til Klagenemnda for oljeskatt. Det ble også gjort gjeldende at dersom ligningen skulle endres, måtte gjennomskjæringen i tilfelle også omfatte 2002. Bakgrunnen var at det i 2002 oppsto et valutatap som selskapet i tilfelle ønsket at skulle komme til fradrag i NCAS' særskattepliktige inntekt.

(9) Klagen ble ikke avgjort innen ett år etter utløpet av klagefristen, og NCAS reiste søksmål uten å avvente avgjørelse i klagesaken, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 andre ledd.

(10) I 2006 - mens saken sto for tingretten - traff Oljeskattenemnda nytt endringsvedtak. I dette vedtaket ble gjennomskjæringen utvidet til å gjelde også for inntektsåret 2002, i samsvar med varslet fra 17. desember 2003 og selskapets subsidiære anførsel. Beregningen ble endret ved at det også ble tatt hensyn til svingningene i kursen på amerikanske dollar slik at valutatapet i 2002 kom til fradrag i NCAS' særskattepliktige inntekt dette året. Utvidelsen av gjennomskjæringen til også å gjelde 2002 var dermed isolert sett til selskapets fordel.

(11) Gyldigheten av ligningen for 2000 og 2001 ble avgjort ved Høyesteretts dom i Rt-2008-1537. Her fikk selskapet medhold. Flertallet (3-2) kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Søksmålgjenstand var vedtaket fra 2006, som altså gjaldt alle tre inntektsårene. Men det var bare ligningene for 2000 og 2001 som ble prøvd siden saksanlegget bare gjaldt disse to årene, se avsnitt 13 i dommen.

(12) Oljeskattenemnda traff 28. april 2009 nytt endringsvedtak på grunnlag av Høyesteretts dom. Fordi spørsmålet om gjennomskjæring sto i samme stilling for alle de tre årene, ble det tidligere gjennomskjæringsvedtaket reversert også for 2002.

(13) Selskapet mente imidlertid at endringsadgangen var avskåret for 2002 blant annet fordi endringsfristene var løpt ut. Situasjonen var altså at selskapet ved Høyesteretts dom hadde fått medhold i at ligningsmyndighetene ikke hadde anledning til å endre tilordningen av Sagafordringen ut fra gjennomskjæringsbetraktninger for årene 2000 og 2001, samtidig som selskapet motsatte seg at gjennomskjæringen ble reversert for 2002.

(14) Fordi det ikke var gitt formelt varsel om endringen av ligningen for 2002 i tråd med ligningsloven § 9-7 første punktum, brakte selskapet på ny avgjørelsen inn for Oljeskattenemnda, jf. bestemmelsens andre punktum. Nemnda fastholdt sin tidligere avgjørelse i vedtak 17. februar 2011.

(15) Selskapet påklaget Oljeskattenemndas vedtak til Klagenemnda for oljeskatt, men fikk i kjennelse 26. november 2012 ikke medhold.

(16) Formelt er det kjennelsen fra 2012 som er søksmålgjenstand. Men det partene reelt sett strides om, er først og fremst gyldigheten av Oljeskattenemndas vedtak i 2009, sett i lys av 2006-vedtaket.

(17) NCAS tok ut stevning 24. mai 2013 med påstand om at ligningen for inntektsåret 2002 oppheves. Oslo tingrett avsa 17. februar 2014 dom [TOSLO-2013-90760] med slik domsslutning:

«1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.

2. Conocophillips Skandinavia AS dømmes til innen 2 - to - uker å betale sakskostnader til staten v/Oljeskattekontoret med 91 350 - nittientusentrehundreofemti - kroner.»

(18) NCAS anket til Borgarting lagmannsrett, som 23. mars 2015 avsa dom [LB-2014-68620-2] med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler ConocoPhillips Skandinavia AS 114 550 - etthundreogfjortentusenfemhundreogfemti - kroner til staten v/Oljeskattekontoret innen to uker fra forkynnelsen av dommen.»

(19) Lagmannsrettens dom ble avsagt under dissens.

(20) Både tingretten og flertallet i lagmannsretten kom til at ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen for 2002 var i behold i 2009. Endringen var «tatt opp» i tide og Oljeskattenemndas vedtak i 2006 kunne ikke anses som endelig. Verken tingretten eller lagmannsretten tok stilling til statens subsidiære frifinnelsesgrunnlag; at omgjøringsadgangen uansett sto åpen ett år etter Høyesteretts dom fordi endringen av ligningen for 2002 «fulgte av» høyesterettsdommen, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a sammenholdt med fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c.

(21) NCAS har anket til Høyesterett over bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.

(22) Den ankende part - *ConocoPhillips Skandinavia AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:

(23) Oljeskattenemnda hadde i 2009 ikke saklig kompetanse til å endre 2006-vedtaket. Det følger av petroleumsskatteloven § 6 bokstav g andre ledd at Oljeskattekontoret bare kan ta opp endring av ligning etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 og 2. Ingen av de situasjonene som der er nevnt forelå. Oljeskattenemnda manglet derfor kompetanse til å treffe nytt endringsvedtak. Skulle det foretas endring, måtte dette gjøres av klageinstansen etter de regler som gjelder for dette.

(24) Endringsadgangen er uansett avskåret fordi endring av ligningen for 2002 ikke ble «tatt opp» slik ligningsloven § 9-5 krever innenfor de frister som gjelder. Oljeskattekontorets varsel 17. desember 2003 var ikke tilstrekkelig, særlig fordi det bare gjelder tilordning av renter. For det omstridte året, 2002, er det valutatapet som er det sentrale. Dette sies det intet om i varslet fra 2003.

(25) Endringsadgangen var under enhver omstendighet avskåret i 2009 fordi Oljeskattenemnda traff endelig vedtak også om tilordningen for 2002 i 2006-vedtaket. Det er ikke rettslig adgang til å treffe betingede endringsvedtak i skattesaker, og uansett er ikke 2006-vedtaket slik å forstå. Det sies intet i vedtaket om at ligningen for 2002 fortsatt skulle stå åpen i påvente av utfallet av selskapets saksanlegg for årene 2000 og 2001.

(26) Statens subsidiære anførsel om at endringsadgangen i 2009 i alle fall fulgte av Høyesteretts dom kan heller ikke føre frem. Bestemmelsene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og § 9-6 nr. 5

bokstav c om endringer som følger av en domstolsavgjørelse åpner bare for endringer innenfor rammen av rettskraftvirkningene av domstolsavgjørelsen. Ordlyden kan ikke tolkes slik at den åpner for å endre i videre utstrekning enn dommens rettskraftvirkning, og forarbeidene kan heller ikke forstås slik. Rettspraksis gir ikke støtte for endringsadgang utover rettskraftvirkningens ramme, og i alle fall ikke for å endre ligningen for andre inntektsår enn det dommen gjelder. Tunge reelle hensyn taler mot å åpne for å la en domstolsavgjørelse i en ligningssak få avgjørende betydning utover det den direkte avgjør.

(27) ConocoPhillips Scandinavia AS har lagt ned slik påstand:

- «1. Ligningen for Norske Conoco AS for inntektsåret 2002 oppheves.
2. Ny ligning for Norske Conoco AS for inntektsåret 2002 foretas i samsvar med Oljeskattenemndas endringsvedtak av 6. april 2006.
3. ConocoPhillips Scandinavia AS tilkjennes sakskostnader.»

(28) Ankemotparten - *staten ved Oljeskattekontoret* - har i det vesentlige gjort gjeldende:

(29) Oljeskattenemnda hadde kompetanse til å treffe de nødvendige vedtak. Petroleumsskatteloven setter ikke den samme kompetansebegrensningen for oljeskattemyndighetene som ligningsloven gjør for de ordinære ligningsmyndighetene. Bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g andre ledd om at Oljeskattekontoret tar opp spørsmål om ligning etter § 9-5 nr. 1 og 2 kan ikke forstås slik at kontoret *bare* kan ta opp slike saker, og at dette begrenser Oljeskattenemndas myndighet. Dette har sammenheng med at myndighetshierarkiet er annerledes i oljeskattesaker enn i den ordinære ligningsforvaltningen. Etter ligningsloven er kompetansen til å treffe endringsvedtak basert på samme faktum lagt til klageinstansen, se ligningsloven § 9-8. Derimot fremgår det av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g tredje ledd at Oljeskattenemnda som førsteinstans har full kompetanse «i alle saker som gjelder endring av ligning uten klage», jf. også Ot.prp.nr.60 (1987-1988) side 22.

(30) Endringsadgangen for 2002 var i behold da 2009-vedtaket ble truffet. Endringsspørsmålet ble «tatt opp» etter ligningsloven § 9-5 ved Oljeskattekontorets varsel 17. desember 2003, altså innenfor toårsfristen. Det fremgår av varslet at den mulige endringen gjaldt skattemessig tilordning av Sagafordringen, og at endringen eventuelt ville følge samme mønster som for 2000 og 2001. Selskapet fikk dermed tilstrekkelig melding om hva en eventuell endring for 2002 ville gå ut på; rettsanvendelsen ville bli som for de tidligere årene. Dette resultatet var for øvrig i tråd med det selskapet under den senere klagebehandlingen anførte måtte bli løsningen dersom det kom til gjennomskjæring for de tidligere år.

(31) Oljeskattenemndas vedtak i 2006 avsluttet ikke endringssaken og kunne derfor gjøres om i 2009. Begge parter mente rettsanvendelsen måtte bli den samme for alle årene. Ligningsmyndighetene har holdt fast på denne forutsetningen helt siden 2003. Det fremgår av sammenhengen at 2006-vedtaket var betinget av utfallet av den sak selskapet valgte å reise for de to første årene. I en så særegen situasjon må ligningsmyndighetene kunne treffe et slikt foreløpig vedtak, som fullt ut ivaretar det overordnede innrettelseshensynet bak fristreglene.

(32) Subsidiært anfører staten at Høyesteretts dom uansett utløste en ny endringsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c for 2002, selv om dette året ikke var direkte omfattet av dommen.

(33) Staten har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
- 2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

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

(35) Høyesteretts dom i gjennomskjæringssaken, Rt-2008-1537, åpnet etter mitt syn for at ligningsmyndighetene i 2009 kunne endre ligningen også for inntektsåret 2002. Statens subsidiære frifinnelsesgrunnlag bør altså føre frem. Jeg har derfor ikke foranledning til å gå inn på de spørsmål som de tidligere instanser har tatt stilling til.

(36) Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g første ledd fastsetter at for endring uten klage gjelder reglene i ligningsloven kapittel 9, med nærmere angitte unntak. De unntak petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g gjør fra ligningsloven gjelder personell endringskompetanse. Den materielle endringskompetansen reguleres av ligningsloven kapittel 9.

(37) Ligningsloven § 9-5 angir vilkårene for ligningsmyndighetenes adgang til å gjenoppta ligningen uten klage. Praktisk viktig er § 9-5 nr. 1 bokstav b som åpner for at ligningskontoret kan ta opp ethvert endringsspørsmål «når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig». De faktiske forhold var imidlertid klarlagt forut for 2006-vedtaket, og partene er enige om at denne bestemmelsen ikke ga adgang til å endre ligningen i 2009.

(38) Er det faktiske grunnlaget det samme, er adgangen til å endre ligningen sterkt begrenset. Den aktuelle bestemmelsen i saken her er ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a:

- «Ligningskontoret skal ta opp spørsmål om endring
- a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse ...»

(39) Denne kompetanse- og pliktbestemmelsen må ses i sammenheng med fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c som fastsetter at de alminnelige fristene nevnt foran i § 9-6 «ikke er til hinder for at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig».

(40) Uttrykket «rettskraftig» er i denne bestemmelsen åpenbart brukt om den formelle rettskraft. Høyesteretts dommer blir rettskraftige umiddelbart, og det er på det rene at 2009-vedtaket ble truffet innen ett år etter domsavsigelsen.

(41) Ordlyden i bestemmelsene - «følger av» og «forutsettes i» - åpner for at anvendelsesområdet kan rekke utover grensene for dommens materielle rettskraft.

(42) Det fremgår av *forarbeidene* at det lovgiveren hadde i tankene nok først og fremst var oppfølging av endelige dommers materielle rettskraft. Jeg viser særlig til Ot.prp.nr.29 (1978-79) side 109 hvor det heter at bestemmelsen pålegger ligningskontoret «å ta de nødvendige konsekvenser av de avgjørelser som treffes av domstolene». En tilsvarende uttalelse finnes på side 114 andre spalte knyttet til fristregelen. Forarbeidene kan imidlertid ikke forstås slik at endringskompetansen - i strid med den mer vidtrekkende ordlyden - skulle avgrenses på samme måte som dommens materielle rettskraft. I Ot.prp.nr.29 (1978-79) side 109 heter det således:

«I noen tilfelle vil dommen gi klart uttrykk for hvilken endring som skal foretas, slik at ligningskontoret kan iverksette domstolens avgjørelse på samme måte som det gjennomfører et vedtak truffet av et ligningsorgan. I andre tilfelle kan dommen gå ut på at et vedtak oppheves og at det skal foretas ny ligning etter angitte retningslinjer. Departementet mener det er unødvendig å forutse de ulike former en domstolsavgjørelse kan ha og regulere den videre saksbehandling i flere alternativer. Hvilket organ som skal treffe nødvendige nye vedtak bør ligningskontoret kunne ta stilling til konkret, med utgangspunkt i dommen og de kompetanseregler loven ellers gir.»

(43) Utover dette gir forarbeidene liten støtte for den nærmere grensedragningen.

(44) Også *rettspraksis* gir begrenset veiledning for forståelsen av bestemmelsen. Selskapet har vist til Rt-2000-244 (Sørjordet). Denne gjaldt imidlertid en annen problemstilling enn i saken her.

(45) Rt-2012-1648 (Statoil) har derimot en viss interesse. Ved tingrettens rettskraftige dom var det avgjort at en forsikringspremie Statoil hadde betalt til eget datterselskap var fradragsberettiget. Det var imidlertid ikke noe tema i den saken om fradraget eventuelt skulle reduseres til et mindre beløp enn det Statoil hadde krevd. Høyesterett slo i avsnitt 59 fast at ordlyden i § 9-6 nr. 5 bokstav c ikke er til hinder for at ligningsmyndighetene ved ny ligning kan vurdere størrelsen på fradraget, når dommen bare har tatt stilling til om fradrag helt kan nektes. Det falt i en slik situasjon naturlig å si at fradragets størrelse var et spørsmål om en endring «som følge av» domstolsavgjørelsen.

(46) Saksforholdet i Statoildommen var et annet enn i saken her, og det var der tale om endring innenfor ett inntektsår. Men Høyesterett understreket avslutningsvis i avsnitt 59 at ordlyden ikke innskrenker endringsadgangen til «nødvendige følger» av dommen. Avgjørelsen gir dermed støtte for at endringsadgangen kan gå utover den materielle rettskraft.

(47) Det er et klart *behov* for at endringskompetansen, og plikten, i ligningssaker rekker noe lenger enn den materielle rettskraft. Som denne saken illustrerer, er det formelle søksmålsgrunnlag knyttet til det enkelte inntektsår. Sak kan derfor bli reist bare for ett år selv om det samme faktiske eller rettslige spørsmål er avgjørende også for andre år. Det kan dermed utvetydig følge av en dom hva resultatet må bli også for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget. Det er da vanskelig å se noen gode grunner til at ikke ligningsmyndighetene kan, og skal, ta konsekvensene av dette ved å ta opp ligningen på ny også for de år hvor ligningsmyndighetene har løst spørsmålet på samme måte.

(48) Både reglene om endringskompetanse og fristreglene er viktige rettssikkerhetsgarantier for skattyterne. Utover det som direkte følger av dommens materielle rettskraft, må derfor adgangen til å ta opp en ligning som følge av en domstolsavgjørelse være snever. Men i alle fall hvor ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, mener jeg myndighetene må ha rett, og plikt, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene. Jeg kan ikke se at det har noen betydning om alle årene, som i saken her, er behandlet i samme vedtak, eller om det foreligger flere vedtak. Det avgjørende må være om det dreier seg om samme transaksjon, og om klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt.

(49) Dersom skattyteren mener at ligningsmyndighetene ikke har grunnlag for å løse spørsmålet på samme måte for alle årene, kan han selvsagt bestride dette etter at ligningen er tatt opp på ny.

(50) Jeg går så over til å se på gyldigheten av ligningen for 2002 i saken her.

(51) Situasjonen er altså at det foreligger endelig dom for at en formuespost - Sagafordringen - i tråd med selskapets selvangivelse skal tilordnes CIN for inntektsårene 2000 og 2001. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid, etter gjennomskjæring, tilordnet fordringen til NCAS også for 2002, slik de gjorde for årene 2000 og 2001. Etter at det forelå dom fra Høyesterett om at ligningsmyndighetene ikke kunne foreta gjennomskjæring for inntektsårene 2000 og 2001, mener jeg myndighetene - i tråd med den rettssetning jeg nettopp har utviklet - hadde plikt til å ta opp ligningen også for 2002.

(52) Oljeskattenemndas vedtak 28. april 2009 var etter min oppfatning en oppfølging av Høyesteretts dom som hadde hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a. Vedtak ble truffet innen den frist som er foreskrevet i § 9-6 nr. 5 bokstav c. Når vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a var oppfylt, er det ingen tvil om at nemnda hadde saklig kompetanse til å treffe vedtaket.

(53) Anken må etter dette forkastes.

(54) Staten har vunnet saken fullstendig og har i utgangspunktet krav på dekning av sakskostnadene etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken har imidlertid reist et prinsipielt rettsspørsmål som det var god grunn til å få prøvd. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke for noen instans, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(55) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instanser.

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

(57) Dommer **Webster**: Likeså.



(58) Kst. dommer **Sæbø**: Likeså.

(59) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(60) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

- 1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instanser.*

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-106 Sprangridning - næringsvirksomhet

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1. Merverdiavgiftsloven (1969) § 21, § 23. Merverdiavgiftsloven (2009) § 8-1.

**Agder lagmannsrett:** Dom av 6. juni 2016, **sak nr.:** LA-2015-152461

**Dommere:** Kst. lagdommer Maria Torvund, lagdommer Rune Bård Hansen og ekstraordinær lagdommer Jens Kristian Elstad. **Saksgang:** Sandefjord tingrett TSAFO-2014-66401 - Agder lagmannsrett LA-2015-152461.

**Parter:** Skatt Øst (advokat Stein-Erik Jahr Dahl) mot Stall Bergan Stein Endresen (advokat Harald Fredrik Strandenæs).

**Sammendrag:** Saken gjaldt skatt og merverdiavgift, nærmere bestemt eierskap og næringstilknytning til fire spranghester: Hvorvidt de var eid av skattyter, om de var tilstrekkelig tilknyttet hans næringsvirksomhet, og derved om hestene var anskaffelser som ga rett til fradrag for inngående avgift og rett til fradrag skatterettslig. Lagmannsretten fant at spranghestene måtte anses å være del av næringsvirksomheten, på samme måte som de andre hestene i stallen. Skattyter hadde derfor fradragsrett, både etter reglene om moms og skatt.

Saken gjelder skatt og merverdiavgift. Konkret gjelder saken eierskap og næringstilknytning til fire spranghester: hvorvidt de var eid av skattyter, om de var tilstrekkelig tilknyttet hans næringsvirksomhet, og derved om hestene var anskaffelser som ga rett til fradrag for inngående avgift, jf. den tidligere merverdiavgiftsloven av 1969 (mval.69) § 21, og om hestene innebar en oppofrelse på skattyterens hånd som kan kostnadsføres i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 6-1.

### Saksforhold:

Hester har vært hele yrkeskarrieren for Stein Endresen. Hans tilknytning til spranghester består av flere deler:

I nær 30 år har han som rytter vært en del av norgeseliten i sprangridning. Han har vunnet NM fire ganger, tatt flere medaljer og vunnet kongepokalen. Årlig deltar han på mellom 30 og 50 sprangridningsstevner, og er meget vel ansett for sine evner som rytter, både nasjonalt og internasjonalt. Han har representert Norge i flere store mesterskap, som VM (1994), EM (2001 og 2007) og OL (2008). Enkelte av de store stevnene innebærer at han mottar premiepenger.

Endresen er diplomtrener på nivå 3. Som trener har han blant annet vært landslagstrener for ryttere i de yngre aldersklassene (ponni) og personlig trener for flere av Norges mest fremgangsrike unge ryttere.

I 1993 kjøpte Endresen et gammelt gartneri i Sandefjord, som han i årene etter gradvis har bygd ut til å bli et moderne hestesenter, markedsført under navnet Stall Bergan. I 1995 ble enkeltpersonforetaket opprettet. I en del år var det tradisjonell rideskole i stallen, men dette er nå faset ut. I årsberetningen for 2008 ble det gitt slik kortfattet beskrivelse av virksomheten til Stall Bergan:

«Virksomheten ved hestesenteret består i oppstalling av hester, undervisning/rideopplæring, kjøp/salg av hester og annen virksomhet innen disse og beslektede områder. Virksomheten drives i egne lokaler.»

Stall Bergan består nå av to ridehaller, en stor utebane, tre staller, innebygd skrittemaskin, store paddocker og beiteområder. Det arrangeres rideleirer med overnattinger på gården, hvor både Stein Endresen og hans kone Kristin Endresen er instruktører. Fra 2010 er virksomheten drevet gjennom selskapet Stall Bergan AS. Det er seks ansatte.

Endresen er blant de største i landet hva gjelder kjøp og salg av spranghester. Han kjøper og selger hester innen landet, og importerer hester fra utlandet til Norge. Ved videresalg av hester er hans skattbare inntekt salgskraften, normalt etter en betydelig egeninnsats ved å ri hesten til å bli en bedre spranghest.

I tillegg til å kjøpe hester selv for videresalg, formidler han hester for andre, mot provisjon av salgssummen. Provisjonslønnen oppgis som næringsinntekt.

En del av virksomheten er oppstalling av hester på Stall Bergan, med ulike tilknyttede avtaler. Stall Bergan tilbyr utleie av stallplass, pass og stell av hester, ren «boksleie», og avtaler om at Endresen skal utdanne hesten. Inntektene fra alt dette oppgis som næringsinntekt.

Stall Bergan har normalt ikke tjenester som utleie av hest, avl eller oppdrett.

Saken gjelder fire navngitte hester: Hoyo de Monterey (kjøpt i 2006), Le Beau, Ricarda og Prima Vera (alle kjøpt i 2007).

Le Beau ble benyttet som Endresens hest under OL i 2008, og nådde en 15. plass individuelt. Ekvipasjen (hest pluss rytter) Stein Endresen / Le Beau var også med på det norske laget som tok en sensasjonell bronsemedalje, men som senere ble fratatt medaljen da en av de andre hestene testet positivt på et forbudt stoff. Ricarda, senere Prima Vera, var såkalt reservehest til mesterskapet. Endresen ble norgesmester i sprangridning med Hoyo de Monterey i 2008.

I 2010 holdt Skatt øst bokettersyn for enkeltpersonforetaket for inntektsårene 2004 til 2008, med sluttrapport datert 22.02.2010. Ifølge Skatt øst ga bokettersynet grunnlag for endring av ligning og fastsatt merverdiavgift for inntektsårene 2006-2008. Skatteetaten la til grunn at de fire hestene ikke var eid av Endresen, men av investorer/sponsorer, at investeringene i hestene kun var knyttet til Endresens deltakelse i OL i 2008, og at kostnader til en OL-deltakelse ikke kunne anses å være en del av næringsvirksomheten. Bruken av en hestebil for transport av disse hestene til konkurranser var også en del av vurderingen. Av rapporten framgår at Endresen under sluttsamtalen blant annet anførte at hans deltakelse i sprangkonkurranser på toppnivå var et

«utstillingsvindu» for hans øvrige virksomhet, at han (gjennom enkeltpersonforetaket Stall Bergan) var eneeier av de fire hestene, at de skriftlige avtalene «ikke var satt opp i tråd med det han mente var intensjonen med avtalen», og at markedet for kjøp og salg av hester var endret som følge av finanskrisen. Rapporten ble oversendt Endresen fra skattekontoret ved brev av 09.07.2010. Endresen ga ytterligere kommentarer til bokettersynet i brev av 09.09.2010.

To år senere, i brev av 13.09.2012, varslet Skatteetaten om skatte- og avgiftsmessige endringer for årene 2006-2008, med inntektstillegg i alminnelig inntekt og krav om tilbakeføring av merverdiavgift. Det ble samtidig varslet at det ville kunne bli ilagt tilleggsskatt med 30 prosent av den skatt som var eller kunne vært unndratt og at det ble vurdert forhøyet tilleggsskatt utover 30 prosent. Det ble også varslet om tilleggsavgift med 20 prosent.

I perioden november 2012 til mai 2013 innga Endresen minst fire brev med dokumentasjon, og det ble avholdt et dialogmøte i februar 2013.

Skatt øst vedtok skatte- og avgiftsmessige endringer i vedtak av 24.05.2013.

Endringen i næringsinntekt knyttet seg til tre hester: Prima Vera og Hoyo de Monterey, samt en femte hest som het Tessio 2.

Skatt øst har ikke bestridt at hesten Tessio 2 var tilknyttet næringen. Tessio 2 ble solgt i 2006 for kr 812.000, og salgssummen ble fordelt med kr 312.000 for 2006 og kr 500.000 for 2007. Stein Endresen har ikke bestridt endringen i ligningen i forhold til Tessio 2.

Hoyo de Monterey var nedskrevet med kr 200.000 i 2006, nedskrevet med kr 600.000 i 2007 og oppskrevet med kr 500.000 i 2008. Prima Vera var nedskrevet med kr 2.010.000 i 2008.

Hva gjelder det likningsmessige vedtaket, er endringen beregnet slik fra Skatt sør:

Årsak/År	2006	2007	2008
Hoyo de Monterey, nedskrevet	+ 200 000		
Hoyo de Monterey, nedskrevet		+ 600 000	
Hoyo de Monterey, oppskrevet			- 500 000
Prima Vera, nedskrevet			+ 2 010 000
Tessio 2, salgssum fordelt	+ 312 000	+ 500 000	
<i>Inntektstillegg, alminnelig inntekt</i>	+ 512 000	+ 1 100 000	+ 1 510 000

Samlet innebar vedtaket et inntektstillegg i alminnelig inntekt med kr 3.122.000. Beregnet personinntekt ble også endret som følge av endret alminnelig inntekt.

Vedtaket innebar slikt krav om tilbakeføring av merverdiavgift (all inngående merverdiavgift for hestene Hoyo de Monterey, Le Beau, Ricarda og Prima Vera, samt bruk av en lastebil):

2006:	kr 401.875
2007:	kr 3.422.318
2008:	kr 1.349.043
<b>Sum:</b>	kr 5.173.236

Det ble ikke ilagt tilleggsskatt eller tilleggsavgift, noe som utelukkende ble begrunnet med den lange saksbehandlingstiden. Renter ble beregnet med kr 1.145.707. Det påløper i tillegg en daglig forsinkelsesrente med kr 1.644.

Endresen klaget på vedtaket til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift, ved klage av 05.07.2013. Skattekontorets innstilling til Klagenemnda for merverdiavgift ble oversendt Endresen ved brev av 24.09.2013. Endresen ga kommentarer ved brev av 18.10.2013. Skattekontoret innstilte på at vedtaket ble fastholdt, og i vedtak av 29.11.2013 sluttet Skatteklagenemnda Skatt øst seg til den innstillingen.

Skatt øst ga den 28.10.2013 innstilling til Klagenemnda for merverdiavgift om at den påklagede del av etterberegningen ble stadfestet. Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til innstillingen, ved vedtak av 09.12.2013.

Ved stevning datert 10.04.2014 reiste Endresen søksmål for Sandefjord tingrett mot Staten ved Skatt øst, med krav om at vedtakene ble opphevet. Staten innga tilsvarende og anførte at vedtakene var korrekte. Året etter, etter hovedforhandling i mai 2015, avsa Sandefjord tingrett dom den 29.06.2015 (antatt feildatert 29.06.2014) med slik domsslutning:

1. Vedtak av 29. november 2013 fattet av skatteklagenemnda ved Skatt øst oppheves.
2. Vedtak av 9. desember 2013 fattet av klagenemnda for merverdiavgift ved Skatt øst oppheves.
3. Stall Bergan/Stein Endresen tilkjennes sakskostnader på kroner 344 250 med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer.

Ved prosesskriv av 08.07.2015 begjærte Endresen retting/tilleggsdom, jf. tvisteloven § 19-8 og § 19-9. Staten tok til motmæle i skriv av 14.07.2015, og mente vilkårene for endring ikke var til stede. Ved ankeerklæring datert 31.08.2015 anket Staten ved Skatt øst dommen til Agder lagmannsrett. I brev av 03.09.2015 opplyste Sandefjord tingrett at det på grunn av anken ikke ville bli avsagt kjennelse om retting eller tilleggsavgjørelse siden dommen var anket. Endresen innga anketilsvarende den 22.09.2015. I planleggingsmøte i lagmannsretten den 05.01.2016 var partene enige om at ankesaken skulle være en full ny prøving av saken.

Ankeforhandling ble holdt over fire dager i tinghuset i Skien i perioden 26.-29.04.2016. Endresen møtte og ga partsforklaring. Det ble hørt ti vitner og foretatt dokumentasjon.

### **Ankende part - Staten ved Skatt øst - har lagt ned slik påstand:**

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og i lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har staten i hovedsak anført at det ikke er sannsynliggjort at Endresen var eier av de fire hestene. Ved vurderingen må det vektlegges de skriftlige avtalene mellom Endresen og investorene, hvor det framgår at de vesentligste eierbeføyelsene var tillagt investorene, ikke Endresen.

Uavhengig av hvorvidt Endresen privatrettslig anses å være eier av de fire hestene, var det ikke han som hadde den økonomiske eierrisikoen. Hestekjøpene var således ikke en oppofrelse av fordel for å sikre skattepliktig inntekt.

Subsidiært, og på selvstendig frifinnelsesgrunnlag, er det anført at det ikke forelå en tilstrekkelig tilknytning mellom hestekjøpene og Endresens avgiftspliktige næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 6-1. Hestene ble kjøpt med det formål at Norge skulle kvalifisere seg til OL i 2008, dvs. Endresens private utøvelse av idrett. Staten skal ikke sponse en slik privat idrettsutøvelse.

Det er anført at kjøpene ikke var nødvendige eller relevante for virksomheten, at de var bedriftsøkonomisk uansvarlig, at det ikke var gjort nødvendige markedsanalyser i forkant, og at de påståtte fordelene uansett ikke stod i et rimelig forhold til anskaffelsen. Hestekjøpene utgjorde derfor ikke en anskaffelse som gir rett til fradrag for merverdiavgift, jf. mval.69 § 21. Der en anskaffelse har flere formål, må det foretas en objektiv vurdering av anskaffelsen, hvor egnethet, nødvendighet og tidsaspektet er av de sentrale momenter for å vurdere om det gis fradragsrett. Hestene kan ikke anses å være fellesanskaffelser, jf. mval.69 § 23.

Regnskapene viser også at disse fire dyre hestekjøpene ikke har hatt noen positiv innvirkning på omsetningen i virksomheten.

Det er blant annet vist til Rt-2015-652, Rt-2001-1497, Rt-2008-932, Rt-2005-951, Rt-2003-1821 og LB-2013-144135.

Staten har anført at uttaksmerverdiavgift skal beregnes for hestebilen, siden den også ble brukt til transport i sportsutøvelse som er utenfor avgiftspliktig næringsvirksomhet. Under ankeforhandlingen er dette presisert til at vurderingen for hestebilen fullt ut vil følge vurderingen for de fire hestene.

Staten har anført at dersom domstolen kommer til at skatte- og avgiftsvedtakene er korrekte i sitt resultat, er det ikke grunnlag for å oppheve dem, selv om vedtakenes begrunnelse eventuelt avviker fra domstolens syn.

**Ankemosparten - Stall Bergan Stein Endresen - har lagt ned slik påstand:**

1. Anken forkastes.
2. Stein Endresen tilkjennes saksomkostninger for tingretten med kr 576.875.
3. Stein Endresen tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har Endresen i hovedsak anført at han / Stall Bergan var den reelle eier av de fire hestene, og at de skriftlige avtalene ikke gir uttrykk for de privatrettslige avtalene, snarere tvert imot. Det må vektlegges hvordan alle involverte parter har oppfattet eierforholdene.

Det er ikke nødvendig å ha all risiko ved ervervet for at det skal kunne gis skattemessig og avgiftsmessig fradrag.

Merverdiavgiftlovgivningen er organisert slik at det er sluttbrukeren som skal betale merverdiavgiften. Det vil stride mot formålet med dette systemet dersom Stall Bergan skal anses

å være sluttbruker av hestene. Stein Endresen eier ingen hester sluttbruker. Alle hestene eies i næring for videresalg.

Kostnadene til kjøp av hestene er pådratt for å erverve og sikre skattepliktig inntekt, noe som gjør at Endresen har krav på å fradragføre hestekjøpene. På samme måte kan han kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Det er ikke mulig å skille Stall Bergans virksomheten inn i ulike deler. Alle hestene må bedømmes som en del av næringsvirksomheten. Deltakelse i stevner og store mesterskap er nødvendig for å kunne omsette hestene. Hestekjøpene var en del av Stall Bergans satsing for å nå et større marked, og åpnet dørene for et større inntekspotensial for virksomheten. Det er ikke grunnlag for en deling av virksomheten, og det skal kunne kreves fullt avgiftsmessig fradrag for anskaffelsene. Stall Bergan ble drevet som et enkeltpersonforetak, og det var ikke mulig å karakterisere noe som en privat hest og noe som en hest i næring.

Avgjørende er hvordan investeringen i hestene ble vurdert på anskaffelsestidspunktet i 2006 og 2007, ikke i 2013 da vedtakene ble fattet. En skjønnsom investering skal ikke overprøves i ettertidens lys.

På subsidiært grunnlag er det anført at dersom hestekjøpene anses å være en fellesanskaffelse, tilsier den reelle bruken at det likevel er full rett til fradrag.

Dersom anken forkastes, må domstolen angi i premissene hva som skal være de viktigste prinsippene for ny forvaltningsmessig prøving av saken. Det avgjørende er å fastslå at Stein Endresen anses som eier av de fire hestene, og at hestene og hestebilen var en integrert del av Stein Endresens avgiftspliktige virksomhetsutøvelse.

## **Lagmannsrettens vurdering**

### **1. Prøvingsadgang og beviskrav**

Ved rettslig prøving av endringsvedtak gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger, jf. ligningsloven § 8-1. Bestemmelsen forstås slik at det av denne ikke følger noen begrensning i domstolens prøvingsadgang, jf. Rt-2014-760 avsnittene 35 til 40, hvor det framgår at domstolene står fritt i sin rettsanvendelse ved ligningssaker. Domstolen kan «naturlig nok» ikke prøve en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligningsvedtaket er basert på og ved domstolsprøvingen er det ikke adgang til å påberope nye faktiske opplysninger som grunnlag for innsigelser mot ligningsvedtaket, idet skattyteren har opplysningsplikten til ligningsmyndighetene og domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan. Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende ved avgiftssaker.

Det er enighet mellom partene at de faktiske bevis i saken, både skriftlig dokumentasjon og navn på sentrale vitner, er fremlagt eller tilbudt for ligningsmyndighetene, og at lagmannsretten således har adgang til å overprøve rettsanvendelsen ved en fri bedømmelse av sakens bevis.

### **2. Privatrettslig eierforhold til hestene**

## 2.1. Vurdering av avtalene

Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda har i vedtakene lagt vesentlig vekt på «avtalenes realitet». I Skatteklagenemndas vedtak av 23.11.2013 er det på side 12 sammenfatningsvis formulert slik:

«Etter en helhetsvurdering, hvor det legges vesentlig vekt på at skattyter ikke bærer den reelle og økonomiske risiko forbundet med hestene, fastholder skattekontoret at skattyter ikke kan anses å være eier av hestene, og at hestene dermed ikke har tilknytning til den virksomhet som utøves i Stall Bergan. Skattekontoret fastholdet videre at regnskapet korrigeres ved at den opp- og nedskrivning av hestenes balanseførte verdier ikke gis virkning for fastsettelse av ligningsgrunnlagene.»

For fradrag for inngående avgift er det en forutsetning at anskaffelsene tilhører avgiftssubjektet. Det er nødvendig for lagmannsretten å foreta en konkret vurdering av avtaleverket vedrørende hestene.

## 2.2. Kjøp og import av hesten Hoyo de Monterey

Hesten Hoyo de Monterey ble kjøpt av Stall Bergan for kr 1.600.000 fra Stall Gullik AS ved faktura datert 12.06.2006. Vilåårene var at hesten skulle «leveres i Reher, Tyskland» og at kjøper selv måtte importere den til Norge. Etter muntlig avtale lånte Stall Bergan kr 1.570.000 fra Pernille Stange. Hennes datter var en lovende rytter og hun hadde også tidligere hatt økonomiske mellomvårender med Stall Bergan.

Ved import til Norge fra Tyskland i juni 2006 ble importavgiften på kr 401.875 betalt av Stall Bergan.

## 2.3. Kjøp, import og avtale vedrørende hesten Le Beau

Midt på 2000-tallet var norsk sprangridning i klar fremgang, og det var et ønske om å stille et lag i OL, noe Norge ikke hadde hatt siden 1930-tallet. Gulliksen og to andre ryttere kunne stille med hver sine hester, men de manglet en fjerde ekvipasje som var god nok. Endresen var god nok som rytter, og ble tiltenkt den fjerde plassen på laget.

Som lagmannsretten kommer nærmere tilbake til nedenfor, anså Stein Endresen dette som en kombinert mulighet: å få Norge til OL, samt å få Stall Bergan inn på markedet med dyrere hester.

Med bistand fra Gulliksen fant Endresen hesten Le Beau i Tyskland hos Dirk Ahlmann. Etter vellykket testing, besluttet Endresen å kjøpe Le Beau.

De to investorene Johan H. Andresen (JHA) og Erik G. Braathen (gjennom sitt investeringsselskap Ojada AS) sa seg villige til å låne penger til Endresen.

Braathen forklarte for lagmannsretten at hans to døtre hadde hatt Endresen som trener og at hans inntrykk var at han kunne stole på Endresen. Ojada lånte Stall Bergan kr 4.400.000 til innkjøp av en hest. Braathen forklarte for lagmannsretten at det ble satt som en absolutt forutsetning at Stall Bergan / Stein Endresen skulle være eieren av hesten og ha full kontroll over hesten, mens Ojada utelukkende skulle stå som kreditor. Braathen eller Ojada skulle ikke ha noe med hesten å gjøre,



verken ved utvelgelse, bruk eller salg. Hesten skulle ikke være i sameie. Braathen så for seg at det var et godt inntekspotensial for selskapet dersom hesten ble solgt med gevinst etter OL. I sin vitneforklaring var Braathen klar på at han den gang så for seg at en andel av salgsoverskuddet ville gi en god nok avkastning på lånet, og at det var derfor lånet ble gitt rentefritt. Avtalen ble gjort muntlig. Lånet fra Ojada på kr 4.400.000 ble overført via bank 10.04.2007, merket med «Lån fra Erik G. Braathen (Sayonara)». Lånebeløpet ble ført inn i selskapets regnskap som en utestående fordring uten at hesten ble ført inn som en eiendel.

Ojadas investeringsdirektør Breivik oppfattet en gang i mars 2007 at selskapet skulle låne ut penger til kjøp av hest. Han anså en skriftlig avtale som nødvendig for å dokumentere lånet i regnskapet, og at det skulle være enklere å inndrive ved eventuelt mislighold. Siden det ikke var mulig å ta ordinært pant i en hest til sikkerhet for lånet, henvendte han seg til advokat for bistand til å sette opp en avtale i forbindelse med lånet. Fra advokaten fikk Breivik i e-post av 30.03.2007 tilsendt et «utkast til en låneavtale mellom Ojada som kreditor og Stall Bergan Ridesenter som debitor», hvor også eierskap til hesten og krav om tilbakebetaling av lånet ble drøftet:

«Hvem skal stå som eier av hesten? Slik det er formulert, med at dere skal ha en cut tilsvarende deres relative eierandel, så virker det som om dere skal være sameiere i hesten. Det bør komme klarere fram hva som er tanken her. Dette har naturligvis betydning for deres forhold til de øvrige sameiernes kreditorer. Alternativer er at dere reelt yter et lån til Stall Bergan Ridesenter, og at de eller en annen tredjepart står alene som eier av hesten, og at tilbakebetaling skjer som en nærmere uttrykkelig angitt andel av en fremtidig salgssum.

[...]

(...) med tanke på hva som skjer med eventuell restgjeld dersom salgssummen ikke dekker fordringen fullt ut. (...) Dersom man går for en løsning der et beløp som minst tilsvarende fordringen skal betales tilbake vil man i alle fall ha et fast beløp å forholde seg til, slik at eksigibilitet kan anføres med mindre grad av tvil for inntil dette beløpet.

Når det gjelder skatt og MVA, så vises det til vår samtale i går vedrørende skatt på eventuell gevinst. Når det gjelder fradragsrett for et eventuelt tap, gjelder dette som kjent bare tap på fordring i næring, og dersom JHA som privatperson låner ut penger, vil det for hans del vanskelig kunne anføres at det gjøres i næring. For Ojadas del vil det bero på en konkret vurdering av hva som anses for å være deres næring.

At renten settes til 0 % er i utgangspunktet OK, så lenge långiverne ikke har eierinteresser hos låntakeren.»

Breivik forklarte for lagmannsretten at han ikke drøftet det nærmere innholdet i avtaleutkastet med Braathen eller Andresen, ei heller at han hadde noen ytterligere kommunikasjon med advokatene om saken. Det var Breivik som utarbeidet den avtalen som ble signert.

Andresens kone Kristin Andresen er aktiv i hestemiljøet, både innen sprangridning og dressur. Blant annet omsetter hun hester og driver med avl i Danmark. For lagmannsretten forklarte Kristin Andresen at det er hun som har hatt ansvar for å kjøpe inn alle hester familien har eid, og at hun er meget nøye med å kvalitetssikre alle ledd i prosessen med veterinær, prøveridning osv.

Johan H. Andresen bekreftet også dette; at familiens hester ble ordnet av kona. Andresen-familiens to døtre var meget lovende ryttere som tidligere blant annet hadde hatt Endresen som trener. Andresen forklarte som vitne for lagmannsretten at han selv ikke hadde forutsetninger for å velge hest og på ingen måte var interessert i å eie en hest. Både overfor Endresen og i samtaler med Braathen hadde Andresen derfor vært meget tydelig på at han ikke ville eie hesten, kun være med på å yte et lån til Stall Bergan sammen med Braathen. For lagmannsretten forklarte han lånet som en investering som ble gjort med en «viss passion». Selv hadde han en noe «nøktern» forventning om å kunne tjene penger på lånet, men han forklarte samtidig at han ikke ville gitt lån til Endresen hvis han ikke hadde trodd stort på at hesten Endresen valgte, ville gjøre det bra og bli solgt kort tid etter OL med fortjeneste. Avtalen mellom Andresen og Endresen ble gjort muntlig og han var aldri involvert i utformingen av den skriftlige avtalen. Det var enighet om at sjansene for å kvalifisere seg til OL var små, men dette var likevel en sjanse Endresen var villig til å ta, og som Andresen var villig til å gi lån til. Lånet ble gitt fra Andresen personlig. Kr. 4.400.000 ble overført via bank 16.04.2007, merket «Lån i hht kontrakt».

Ved regning fra Turnier- und Ausbildungsstall Dirk Ahlmann til Stall Bergan datert 18.04.2007 ble Le Beau kjøpt for €1 200 000. Beløpet tilsvarte på den tiden kr 9.750.000. Stall Bergan betalte kjøpesummen til selgeren ved overføringer 11. og 18.04.2007.

Ved import til Norge fra Tyskland betalte Stall Bergan importavgift for Le Beau med kr 2.459.125.

I alminnelig omsetningsoppgave fra Stall Bergan for mai-juni 2007 ble det gitt slike tilleggsopplysninger til skatteetaten:

«Skatteyder har i perioden importert flere hester. Disse representerer totalt kr 2.585.983 i inng. mva. fra tollfakturaer. Tollfakturaene sendes i dag på papir sammen med faktura på én av hestene som alene kostet 1.200.000 E. Denne hesten representerer også et varekjøp. Den skal trenes og markedsføres på noen stevner, bl. i OL til neste år. Etter dette skal den selges. Hesten er så lovende at skatteyder regner med en bra gevinst fra salget.»

Dokumentet «Avtale om kjøp av, bruk av og eierskap til hesten Le Beau» er datert 02.05.2007, og er signert av Braathen og Endresen. Andresen har ikke signert. Partene i avtalen er spesifisert til å være Stall Bergan Ridesenter (SBR) / Stein Endresen som «låntaker» og Johan H. Andresen jr. og Ojada AS som «långiver». Innledningsvis framgår at partene har blitt enige om «felles eie av hesten Le Beau». Fra avtalens punkt 1 framgår deretter:

«Partenes formål er å erverve en førsteklasses Grand Prix hest som skal benyttes av SBR med ambisjon om å kvalifisere til 1 av 4 deltakere til Norges OL-lag for sprang 2008. JHA og Ojada skyter inn et beløp stort NOK 8,8 mill. i form av et lån til SBR med sikkerhet i Le Beau. Lånet skal ikke renteberegnes. En viktig forutsetning for avtalen er at SBR beholder kontroll over og eierskapet til Le Beau, uavhengig av hvilket selskap eller organisasjon som juridisk skal stå som eier. Dette gjelder inntil lånet er innfridd i hht. Vedlagte Nedbetalingsavtale (vedlegg 1) og i samsvar med intensjonene i henværende avtale.»

Av avtalen framgikk blant annet også:

«SBR skal dekke alle løpende utgifter til Le Beau inklusive, men ikke begrenset til, oppstalling, fôr, trening, skoing, veterinær og vaksinasjonsutgifter, utstyr og kostnader i.f.m. konkurranser. Veterinær-utgifter ut over NOK 30.000,- per år, regnet fra 1.1. til 31.12. deles i hht. eierbrøk. SBR beholder på sin side inntekter i.f.m. bruk av Le Beau i sprangkonkurranser.

Ved salg av Le Beau deler partene salgssummen med sin relative eierandel, dog skal JHA og Ojada ha tilbake minimum 75 % av sin relative eierandel før SBR får tilbake sin eierandel. SBR sin garanti på NOK 1 mill. skal eventuelt dekke beløpet opp til 75 % andel. Ved salg ut over kjøpesummen deler partene salgssummen ut i fra eierbrøken. For SBR inngår sistnevnte tilfelle garanti som eierbrøk. Det skal ikke påløpe provisjon til SBR ved salg av Le Beau. Salg av Le Beau skal etter intensjonen skje innen utgangen av 2008. Se for øvrig Nedbetalingsavtalen (vedlegg 1).

[...]

Hesten skal ene og alene benyttes til sprang og ene og alene av Stein Endresen.

Hver av partene kan kreve Le Beau solgt. SBR har fortrinnsrett på gjennomføring av salget av Le Beau, dog uten å motta provisjon for dette.»

Den vedlagte nedbetalingsavtalen var mellom samme parter, hvor det ble spesifisert at kreditorenes tilgodehavende per dato utgjorde 8,8 millioner kroner. Fordringen skulle nedbetales ved salg av Le Beau, senest 31.12.2008. Ved salg skulle summen fordeles etter et nærmere angitt forholdstall på 4,4 millioner, 4,4 millioner og 1,0 millioner. Dersom salgssummen oversteg kjøpesummen, skulle kreditorene ha slik andel av det overskytende beløpet som tilsvarte kreditors andel, dog hensyntatt at debtors andel da var doblet. Avslutningsvis framgår at hver del av salgssummen som fordeles benevnes utbetaling, og at den resterende del av fordringen som ikke dekkes av minimumsbetaling og/eller utbetaling, «skal anses ettergitt».

Både Endresen, Andresen og Braathen var i sine forklaringer for lagmannsretten klare på at den skriftlige avtalen ikke kunne tolkes etter sin ordlyd, at den i beste fall var misvisende eller uklar, og at den muntlige avtalen de hadde inngått skulle gjelde. Både Andresen og Braathen avviste bestemt at de noen gang var tiltenkt å være medeiere i Le Beau, og at de både den gang, og senere, hadde ansett det som et rent pengelån til Stall Bergan. For lagmannsretten bekreftet også Kristin Andresen at familien Andresen aldri hadde eid Le Beau, at hun ikke hadde hatt noe med utvelgelsen av hesten å gjøre, men at hun visste at mannen hennes hadde lånt penger til Stein Endresen.

For lagmannsretten forklarte Breivik at avtalens formålsordlyd ikke stemte med det partene opprinnelig hadde hatt som intensjon. Breivik innrømmet at han hadde gjort en «dårlig jobb» i forsøk på å gjøre den felles overenskomsten mellom Endresen, Braathen og JHA til en skriftlig avtale, og at det særlig var ord i avtalen som «felles eie av hesten» og «salgssummen med sin relative eierandel» som direkte var i motstrid til det partenes intensjon med avtalen hadde vært. Ojada eller Andresen var aldri medeiere i hesten.

I skriv datert 24.08.2010 vedrørende både Le Beau, Ricarda og Prima Vera har Braathen bekreftet at Ojada skulle være lånegiver, at Stall Bergan skulle være eneeier av hestene, og at Ojada utelukkende var en kreditor. Det er også opplyst at Ojada anså at den største potensielle økonomiske gevinsten for lånet ville komme fra et salg av hesten, og at det derfor ble akseptert avdragsfrihet og lån uten renter. Og: «Senere inntraff flere forhold, inkludert finanskrisen, dopingsaken og en skade, som gjorde at salgsprosessen trakk ut i tid og verdiene ble forringet.» Det ble samtidig opplyst at lånene ikke var ettergitt.

I skriv datert 07.09.2010 vedrørende «Låneavtale Le Beau» har Andresen presisert at forutsetningen for låneavtalen var at låntager skulle være eneeier av hesten og at han kun var kreditor. Han har også opplyst følgende:

«Selv er jeg ikke kunnskapsrik om hest og der var derfor om å gjøre og forsøke å redusere risikoen i forbindelse med et slikt lån. Dette ble i avtaleteksten gjort ved å øke oppsiden for långiverne (ta del i verdistigningen av hesten ved salg) og skape en best mulig sikkerhet for lånet og mulighet for oppside (ved å ha bestemmelsesrett ved salgstidspunkt og prosess).

For at Stein Endresen og Le Beau skulle få mulighet til å vise seg frem (for å øke verdien på hesten), valgte jeg ikke å kreve renter eller avdrag underveis, da dette ville forverret likviditeten til Låntager/Eier og redusert muligheten til deltagelse i internasjonale stevner. Dessverre så inntraff finanskrisen umiddelbart etter OL, dopingsaken til en annen landslagshest ble liggende uavklart, og det inntraff en skade, alle forhold som resulterte i at hestenes verdi meget raskt ble redusert i og med at hesten var såpass gammel var det ikke et alternativ å vente på et bedre marked for hesten. Lånene er heller ikke ettergitt.»

Det er Stall Bergan som har stått som eier av Le Beau i «hestepasset». Norges Rytterforbund har i skriftlig uttalelse bekreftet at det var Stall Bergan som hele tiden var eier av hesten den tid den var i Norge.

Forsikringen for Le Beau ble betalt av Stall Bergan alene med €36 000, noe som tilsvarte kr 292.896, jf. bankoppgave datert 14.06.2007.

Skatt øst har vist til at Braathen og Kristin Andresen har blitt oppført som «hesteeier» ved sprangstevner, og at det får betydning for eierskapsvurderingen at både Braathen, JHA og Kristin Andresen har blitt omtalt som «eiere» av hesten i lokalpressen og artikler. Lagmannsretten finner ikke å tillegge slik omtale betydning, idet samtlige vitner har forklart at det å bli omtalt som «hesteeier» normalt ikke er annet enn en hyggelig gest, og gir en gjensidig positiv omtale både for den reelle hesteeieren og den som blir omtalt som hesteeier. Ved konkurranser har den enkelte hest anledning til å få akkreditert et visst antall «eiere», som derved gis adgang til de indre sonene hvor ordinært publikum ikke kan komme. At ulike personer står oppført som eiere, har derfor ikke en reell betydning for hvem som er eier av hesten.

På samme måte som tingretten, har lagmannsretten etter den samlede bevisførselen ikke funnet grunn til å se bort fra partenes samstemte oppfatning om at Ojada AS og Johan H. Andresen ga lån til Stall Bergan, og at det ikke forelå et privatrettslig sameie i hesten.

### **2.4. Kjøp, avtaler og eierskap til hestene Ricarda og Prima Vera**

Sommeren 2007 klarte det norske spranglandslaget en sensasjonell 6. plass i EM, noe som gjorde Norge som nasjon kvalifisert til OL 2008, med Endresen som en av rytterne på laget.

For å delta i OL var det nødvendig med en god reservehest. Ved faktura datert 25.10.2007 kjøpte Stall Bergan hesten Ricarda fra B&S Sportpferde GmbH i Tyskland for €600 000. Kjøpesummen tilsvarte på den tiden kr 4.632.000.

Med utgangspunkt i avtaleteksten for Le Beau ble det satt opp en ny, relativt tilsvarende avtale datert 27.10.2007 om «kjøp av, bruk av og eierskap til hesten Ricarda», hvor Stall Bergan Ridesenter / Stein Endresen ble kalt låntaker og Ojada AS ble kalt långiver. Av avtalen framgår blant annet at Ojada alene kunne kreve Ricarda solgt, og at det var Ojada som skulle ha utbetalt salgssummen ved salg, at Stall Bergan ikke skulle ha provisjon ved salget, at salget skulle skje innen utgangen av 2008, og at Ojada uavkortet skulle motta et eventuelt oppgjør fra forsikringsinstans dersom Ricarda døde eller ble avlivet. Det var inntatt bestemmelse om at Ricarda ene og alene skulle benyttes av Stein Endresen.

Braathen forklarte for lagmannsretten at han anså også dette som et rent lån til Stall Bergan, og at det var Stall Bergan som eide hesten. Lånet ble ført inn som en fordring i Ojadas regnskap men Ricarda ble ikke ført inn som en eiendel.

Da Ricarda ble importert til Norge fra Tyskland betalte Stall Bergan kr 1.214.125 i importavgift. Kun to måneder etter, rett før jul 2007, brakk Ricarda beinet på en så komplisert måte at den måtte avlives av dyrlegen samme dag. Stall Bergan fikk utbetalt forsikringsoppgjøret for Ricarda med €600 000.

For å erstatte Ricarda kjøpte Stall Bergan hesten Prima Vera. Den ble kjøpt ved faktura til Stall Bergan fra Heyside Farm i England for GBP 450 000, noe som på den tiden tilsvarte kr 4.710.000. Ved innførsel til Norge fra England betalte Stall Bergan kr 1.288.563 i importavgift. Kjøpet av Prima Vera ble finansiert av forsikringsutbetalingen fra Ricarda.

I omsetningsoppgaven for november-desember 2007 ble det gitt slike tilleggsopplysninger:

«Skatteyder har denne gangen et stort avgiftsbeløp til gode. Viktigste årsaken til dette er innkjøp og innførsel av en hest til 600.000 euro, hesten Ricarda. Denne hesten var meget lovende og skulle trenes opp og markedsføres i forbindelse med OL i år. Uheldigvis brakk den benet nå i januar og ble slaktet.»

I omsetningsoppgaven for januar-februar 2008 ble det gitt slike tilleggsopplysninger:

«Skatteyder har i perioden fortollet inn 4 hester i ulike prisklasser. Den dyreste, Prima Vera, til Nkr 4.710.000 er kjøpt inn for å erstatte Ricarda som ble innkjøpt i oktober 2007 til 600.000 Euro. Denne hesten brakk benet i januar og måtte slaktes. Den var forsikret og forsikringsoppgjør på 600.000 euro er mottatt. Prima Vera skal markedsføres under OL og selges deretter. De andre to kostbare hestene, Felix og Pollen, er allerede solgt til god pris og tatt med i periodens avgiftspliktige omsetning.»

Tre måneder senere ble det utarbeidet en identisk avtale for Prima Vera som for Ricarda, signert kun av Braathen den 01.03.2008.

Hva gjelder forståelsen av eierskap til hestene, har både Endresen og Braathen forklart seg på samme måte for Ricarda og Prima Vera, som for Le Beau, dvs. at Ojada ga et lån til Stall Bergan og hesten(e) skulle eies av Stein Endresen / Stall Bergan. Også andre vitner forklarte det samme.

På samme måte som for Le Beau, legger lagmannsretten etter bevisførselen til grunn som dokumentert at hestene Ricarda, og senere Prima Vera, var kjøpt og eid av Stall Bergan.

Forståelsen underbygges også av en tilleggsavtale vedr. Prima Vera datert 29.06.2009. Avtalens parter er Stein Endresen, Ojada v/Braathen og Braathens datter Hedda Braathen. Sistnevnte var en meget lovende sprangrytter. Av avtalen framgår at Stall Bergan hadde misligholdt betalingsforpliktelsen ved at lånet ikke ble tilbakebetalt innen utgangen av 2008 som forutsatt. Avtalen innebar at «Stall Bergan Ridesenter / Stein Endresen låner ut hesten Prima Vera til Hedda Braathen» ut 2009 eller til hesten ble solgt, mot at Hedda Braathen skulle dekke alle utgifter til hesten. Hesten skulle forsøkes solgt innen utgangen av 2009, og forfallsdato for lånet til Stall Bergan ble forlenget tilsvarende.

### **2.5. Eierskap til hesten Hoyo de Monterey**

Som det framgår over i punkt 2.2 ble Hoyo de Monterey kjøpt i 2006 etter at Stall Bergan fikk lån fra Pernille Stange. Lagmannsretten har ikke funnet det dokumentert at denne hesten hadde noen forbindelse til OL-satsingen.

Da skatteetaten hadde bokettersyn i 2010, ble Stall Bergan bedt om å fremlegge en skriftlig låneavtale for Hoyo de Monterey. Siden avtalen med Stange fire år tidligere kun var inngått muntlig, fant Kristin Endresen fram avtalene for Le Beau, Ricarda og Prima Vera, og satt opp en forenklet avtale etter malen for de tre andre hestene. Hun brukte samme overskrift, inndeling, fonttype og delvis nummerering av punkter, og på tilsvarende måte ble det brukt begrep som lånegiver og lånetaker, felles eie, og at Stall Bergan skal «beholde kontroll over eierskapet til» hesten. Avtalen ble deretter tilbakedatert til 08.06.2006 og signert av begge parter. Lagmannsretten legger til grunn Kristin Endresens forklaring om at hun ikke nærmere vurderte innholdet i avtalen, utover at «de andre avtalene jo var godkjent av advokat og sånt».

I skriftlig bekreftelse datert 26.08.2010 har Pernille Stange skrevet:

«Jeg viser til den nevnte låneavtalen mellom Stall Bergan/Stein Endresen som lånetaker og Pernille Stange som lånegiver. Som det står i låneavtalen er det kun Stall Bergan som er eneeier på Hoyo de Monterey og dette var også en forutsetning for denne avtalen. Jeg er kun en kreditor som har lånt Endresen nevnte beløp.

Ved ett salg av Hoyo de Monterey, er det kun lånebeløpet jeg vil gjøre krav på, og ikke salgssummen som ble feil sitert i forrige avtale. Den siste avtalen ble gjort i full fart da jeg hadde dårlig tid og jeg beklager misforståelsene som har oppstått rundt dette.»

Høsten 2008 vant Endresen kongepokalen med Hoyo de Monterey. Hesten ble solgt i 2010 slik at Stall Bergan kunne gjøre opp lånet til Stange. Endresen har forklart at han solgte den uten tap til

en kjøper i Danmark, men at prisen ved salget var «meget rimelig», og at den danske kjøperen derfor forpliktet seg til å gi ham provisjon ved neste videresalg. Da hesten etter kort tid ble videresolgt til en kjøper i Tyskland, mottok Stall Bergan provisjon av salget på ca. kr 100.000.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å legge vekt på den tilbakedaterte avtalen mellom Stall Bergan og Stange, med de feilkilder denne inneholdt etter avskrift fra andre avtaler. Kjøpet av Hoyo de Monterey var ikke knyttet til OL-deltakelsen og skiller seg også på det punktet fra de tre andre hestene. Stein Endresen har sannsynliggjort at Hoyo de Monterey kun var eid av Stall Bergan.

### **2.6. Konklusjon vedr. privatrettslig eierforhold**

Skatt øst har i sine vedtak lagt til grunn at Stall Bergan kun eide 10 prosent av Le Beau. Etter bevisførselen for lagmannsretten er det klart at det var Stein Endresen / Stall Bergan som alene var eier av de fire hestene.

## **3. Endringen av virksomheten, spørsmålet om risiko**

### **3.1. Stall Bergans virksomhet fram til 2006**

På begynnelsen av 2000-tallet omsatte Stall Bergan for det meste hester på det norske markedet. Årlig ble det omsatt mellom 50 og 100 hester til varierende pris, med en gjennomsnittlig salgssum over kr 100.000. En normalt god hest til det nasjonale amatørmarkedet for sprangridning ble normalt solgt fra kr 50.000 til kr 250.000.

### **3.2. Markedsanalyse pr. 2006**

Stein Endresen hadde tidligere et samarbeid gjennom Stall GS med Geir Gulliksen. Gulliksen konkurrerer også som rytter i sprangridning på høyt nivå, og hans virksomhet Stall Gullik AS ved Drammen var størst i Norge på kjøp og salg av spranghester.

I større grad enn Stall Bergan, omsatte Stall Gullik også dyrere hester på det internasjonale markedet, særlig i Tyskland. Lagmannsretten legger til grunn at en spranghest av ypperste klasse kan omsettes for over 20 millioner kroner på det internasjonale markedet, og flere hester selges for over 1 million kroner.

Ledger Beerbaum forklarte som vitne for lagmannsretten at han i de siste 30 årene har drevet med kjøp og salg av hester. I hans stall i Tyskland er det nå 40 ansatte og ca. 100 hester, og han flere ganger har solgt hester for 2-3 millioner euro.

Sylve Söderstrand var tidligere landslagstrener for Norge. Han forklarte at Endresen ble ansett å være av de «mest skikkelige rytterne i verden», med god anseelse internasjonalt som rytter og trener. Han bekreftet også at en hest på mesterskapsnivå kan selges for mellom 1 og 6 millioner euro.

Stein og Kristin Endresen ønsket å løfte Stall Bergans virksomhet til et høyere omsetningsnivå. Ved å omsette «alminnelige spranghester» var det for Stall Bergan vel så mye arbeid for lav fortjeneste per hest, mens det ved omsetning av «topphester» ville bli en større fortjenestemargin, uten at det nødvendigvis innebar et større arbeidsomfang. Kristin Endresen forklarte at de ønsket

å gå fra å selge to hester i uka med lavt nettoutbytte, til å selge færre hester med større nettoutbytte, noe hun til sammenligning omtalte som «å gå fra å selge lada til å selge mercedes».

Samtalene for å gjennomføre satsingen var påbegynt lenge før OL og etter lagmannsrettens syn framstod satsingen på den tiden som et naturlig neste skritt, både sett hen til de fasiliteter Stall Bergan hadde opparbeidet som et moderne ridesenter, og den kapasitet Stein Endresen var som trener.

Det at satsingen ble foretatt samtidig som Norge ønsket å kvalifisere et lag til OL, gjør ikke den markedsmessige vurderingen i forhold til stallens virksomhet annerledes. Stall Bergan anses å ha foretatt de nødvendige markedsanalyser i forkant av satsingen og lagmannsretten er ikke enig med Skatt øst i at investeringene i de fire hestene var bedriftsøkonomisk uforsvarlig på den tiden det ble gjort i 2006/2007.

Lagmannsretten finner heller ikke at satsingen på dyrere hester, eller den sportslige satsingen mot OL, kan anses å være en «ny aktivitet» eller en uventet utvikling for Stein Endresen. Helt konkret vises til at Endresen allerede i forkant av 2007 både kjøpte og solgte hester samtidig som han konkurrerte på høyt internasjonalt nivå. Selv om kvalifiseringen til OL gjennom EM 2007 var en sportssensasjon i sprangridningsmiljøet, var det ikke en sensasjon at Stein Endresen var en rytter som kunne klare dette, jf. hans mange topp-plasseringer i internasjonale konkurranser forut for EM 2007.

### **3.3. Fordeling av risiko**

Alle de tre långiverne Stange, Andresen og Ojada AS v/Braathen har vært av den klare oppfatning at lånene som ble gitt i 2006 og 2007 var reelle og at Stall Bergan var forpliktet til å betale tilbake lånene.

For lånet fra Stange til Hoyo de Monterey var forfallsdato ikke fastlagt på forhånd, mens det for Andresen og Braathen var klart at lånene skulle tilbakebetales ved salg av Le Beau og Prima Vera, senest ved utgangen av 2008. Tilleggsavtalen inngått vedr. Prima Vera bekrefter også at Stall Bergan hadde «misligholdt» plikten til å tilbakebetale lånet, men at det ble gitt henstand på lånet. De tre långivernes forklaring innebar at lånet ikke uten videre ville bli ettergitt, til tross for at dette framgår som et alternativ i nedbetalingsplanen for Le Beau. For Hoyo de Monterey er et slikt vilkår ikke tatt inn skriftlig. I avtalen vedr. Ricarda framgår blant annet at lånet forfaller straks til utbetaling hvis låntaker vesentlig misligholder det.

Så lenge långiver og låntaker ikke anses å være nærstående, vil det ikke kunne vektlegges at lånet ikke var rentebærende. Braathen forklarte for lagmannsretten at han så på sin mulighet for å tjene penger på lånet ved et salg av hestene med fortjeneste, og at det derfor ikke ble avtalt at det skulle være rentebærende. Andresen hadde også opprinnelig en klar forventning om å få lånet tilbakebetalt da Le Beau ble solgt.

Den optimisme som rådet på midten av 2000-tallet, hvor «alle piler pekte oppover», gjorde ifølge Braathen at man ved avtaleinngåelsen i større grad så på mulighetene for fortjeneste, heller enn å sikre seg mot tap.



Så lenge avtaleforholdet mellom partene var reelt og Stall Bergan i realiteten risikerte rettslig innkreving av lånene ved mislighold, finner lagmannsretten at Stall Bergan tok en reell risiko ved opptak av lån ved satsingen på dyrere hester fra 2006 og framover. At partene i ettertid - i første omgang av hensyn til Stall Bergan - har valgt ikke å forfølge lånene, tillegges mindre vekt.

### 3.4. Hendelser i 2008

Ved oppstart av OL fikk Stall Bergan bud på Le Beau på kr 8.000.000. Siden Stein Endresen hadde tro på at hesten ville klare det bra i OL og at prisen ville stige ytterligere som følge av dette, ble budet avslått.

Som nevnt over klarte det norske laget en sensasjonell bronsemedalje for lag i OL 2008. Ekvipasjen Le Beau / Stein Endresen gjennomførte konkurransen på ypperste vis. Le Beau viste seg med andre ord å prestere meget godt i OL etter at Endresen hadde trent med den i over ett år.

Deretter skjedde tre uheldige omstendigheter som det etter lagmannsrettens syn ikke var mulig for Stall Bergan å forutse i 2006/2007.

For det første: To dager etter premieseremonien for lag i OL ble det oppdaget at en av de tre andre hestene på laget hadde testet positivt på et middel som den gang var forbudt. Som følge av dette ble det norske laget diskvalifisert og fratatt bronsemedaljen. Selv om Le Beau og de siste to hestene ikke var involvert, ble det satt spørsmålsteget ved hele det norske laget og det ble negativ omtale. Samme dag som laget ble fratatt medaljene, skulle Stein Endresen ri den individuelle konkurransen med Le Beau. Det ble en 15. plass individuelt, noe som var en meget god plassering, men ikke så god som de hadde håpet. Stein Endresen har forklart at det til en viss grad var vanskelig å konsentrere seg den dagen.

For det andre: Mot slutten av den siste runden i den individuelle konkurransen fikk Le Beau en strekk i det ene beinet. Som følge av skaden måtte han tas ut av trening i et par måneder, for så å gjennomgå opptrening i ytterligere to måneder for å komme tilbake på samme nivå.

For det tredje: Finanskrisen rammet store deler av det internasjonale finansmarkedet høsten 2008, dvs. rett etter OL i august. Finanskrisen medførte en umiddelbar og brå «tørke» i omsetningen av dyre hester. Folk som forut for finanskrisen normalt ville investert i en dyr hest, var nå opptatt av å redde virksomheten. De som normalt ville kjøpt fem hester, kjøpte nå kun én. Også avlsoppdrettet gikk ned i perioden.

Etter lagmannsrettens syn var disse tre hendelsene ikke mulig å forutse for Stall Bergan da investeringene ble gjort i 2006 og 2007. Lagmannsretten finner det sannsynliggjort at i alle fall Le Beau ville blitt solgt med fortjeneste etter OL uten disse tre omstendighetene. Samme sannsynlighet for salg med gevinst var også til stede for Prima Vera.

### 3.5. Utviklingen etter 2008

Både for rytterne, men også for hestene, henger en deltakelse i OL høyest, og en OL-deltakelse vil være av markedsmessig positiv betydning for både hest og rytter senere. Dette har også vært tilfellet for Stein Endresen, som fortsatt blir omtalt som «olympic rider» når han konkurrerer i utlandet.

Therese Alhaug er redaktør i det norske og internasjonale hestemagasinet Equalife. Hun forklarte for lagmannsretten at Endresen allerede før OL var en av de to best kjente norske rytterne i utlandet, men at hans navn hadde styrket seg markant etter OL-deltakelsen. Hun bekreftet også at han som trener og hesteformidler hadde hatt stort utbytte av OL, både ved at han får benytte bedre hester i konkurranser, samt at han derved får økt salget både nasjonalt og internasjonalt.

Lagmannsretten er uenig med Skatt øst i at investeringene i de fire hestene, og deltakelsen i OL ikke har hatt betydning for Stall Bergans omsetning og den virksomhet Stein Endresen utøver gjennom Stall Bergan.

På bakgrunn av forklaringer gitt i ankeforhandlingen, legger lagmannsretten til grunn at Stall Bergan nå, i motsetning til før 2006, formidler salg av hest til de beste rytterne i verden, både i England og USA. Stein Endresens kontaktnett har de senere årene endret seg i den forstand at han nå er inne i de «innerste sirkler» i internasjonal sprangridning. Han benyttes også som mellommann ved salg utenfor Norge, for eksempel hvis en hest skal selges fra Tyskland til USA. Han har også bistått med salg til gulfstatene og Øst-Europa.

Som følge av finanskrisen, som det etter lagmannsrettens syn må tas hensyn til ved vurderingen av markedet for slike dyre spranghester, finner lagmannsretten ikke å kunne legge vekt på at Stall Bergans omsetning ikke fikk en umiddelbar økning rett etter OL. Stall Bergan har for lagmannsretten bevist at den markedsanalysen som ble foretatt i forkant av satsingen for midt på 2000-tallet, har slått til. Det omsettes nå dyrere hester enn tidligere og det er ikke lenger nødvendig å omsette så mange hester for samme inntjening. Stall Bergan har også kunnet fase ut ordinær rideskole. Stein Endresen tjener nå mer penger til virksomheten som innleid rytter enn tidligere, og har også klart større internasjonalt kontaktnett.

#### **4. Den avgiftsmessige siden**

##### **4.1. Vurdering av om hestene tilhører næringen**

Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift har i sine vedtak lagt til grunn at de fire hestene ikke hadde den nødvendige næringsmessige tilknytningen til den virksomhet som utøves i Stall Bergan, og at satsningen mot OL-deltakelse i 2008 var utøvelse av en ikke-økonomisk aktivitet.

Sten Endresen har anført at det i hans virksomhet ikke er mulig å skille virksomhetens deler fra hverandre.

Skatt øst har ikke krevd skattemessig eller avgiftsmessig endring vedr. noen andre hester kjøpt i årene før 2006, de andre hestene kjøpt i perioden 2006-2007 foruten de fire navngitte hestene, eller noen hester kjøpt i årene etter. Skatt øst har ment at disse fire hestene må anses å være «konkurranshester», til forskjell fra øvrige hester i stallen.

Spørsmålet om en aktivitet drives i næring skal baseres på en konkret helhetsvurdering ut fra aktivitetens omfang, varighet, og om den er egnet til å gå med overskudd over tid. I tillegg er det en forutsetning av virksomheten drives for eiers egen regning og risiko.

Lagmannsretten har funnet det dokumentert at Stall Bergans virksomhet med å kjøpe og selge hester over tid har vært egnet til å gå med overskudd.

Etter lagmannsrettens syn var ikke kjøpet av Hoyo de Monterey, Le Beau og Ricarda / Prima Vera en ny aktivitet for Stall Bergan, og heller ikke på siden av Stall Bergans aktivitet, og hestene var således en del av den virksomheten som samlet sett var egnet til å gå med overskudd.

#### **4.2. Merverdiavgiftssystemets betydning av å være sluttbruker**

Etter mval.69 § 1 skal det betales merverdiavgift til staten på kjøp og salg av varer og tjenester. Loven inneholder også en rekke unntak og fritak fra avgiftsplikt, for eksempel omsetning og utleie av fast eiendom, undervisningstjenester, omvisningstjenester og tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift er helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Fradragsretten muliggjør at merverdien i hvert verdiskapningsledd kan beskattes, uten at avgiftsbelastningen akkumulerer seg som kostnad. Ved fradragsretten motvirkes at det beregnes avgift på avgift.

Mval.69 § 21 lød slik:

«En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.»

Bestemmelsen er nå videreført i annen ordlyd i mval. 2009 § 8-1, uten at det er tilsiktet en innholdsmessig endring.

Om mval.69 § 21 uttalte Høyesterett i Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43:

«Denne bestemmelse har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig og nærliggende tilknytning til denne.»

Dette ble lagt til grunn også i Rt-2015-652 (Telenor) avsnitt 42.

Ved full fradragsrett for inngående merverdiavgift blir sluttresultatet at transaksjonene gjennom de ulike verdiskapningsledd utgjør pris før avgift til forbruker, multiplisert med avgiftssatsen, slik at det kun er sluttbrukeren som faktisk betaler den samlede skatt på merverdiavgiften lagt inn i varen/tjenesten.

Merverdiavgiftssystemet gir to valg: Enten må Stein Endresen regnes for å være en sluttbruker av hestene, slik at han som siste ledd i omsetningskjeden må dekke merverdiavgiften fullt ut og har ikke krav på fradrag; eller så må hestenes tid i Stall Bergan regnes for å være en del av Stall Bergans omsetning, noe som gir fradragsrett for inngående avgift i den utgående avgiften.

Dersom Stein Endresen selger «brukte hester» som sluttbruker/forbruker, skal han i utgangspunktet ikke tillegge merverdiavgift på hestene ved videresalg.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at Stein og Kristin Endresen normalt ikke har noen «helt private hester», men at samtlige hester på Stall Bergan til enhver tid er til salgs. Virksomheten er knyttet opp mot kjøp/import av hester, for videreutvikling av hestene til et bedre produkt gjennom opptrening og markedsføring på stevner, slik at kundene er villige til å betale en bedre pris enn hva hesten i sin tid ble kjøpt for. Den innsatsen Stein Endresen og de andre ansatte på Stall Bergan legger i hestene, tilfører hestene en verdi.

Følgen av dette er at de samme hestene som til enhver tid er for salg, også er de hestene Stein Endresen eller andre ved Stall Bergan bruker i sprangridningskonkurranser.

Selv om Endresen brukte Le Beau i OL, legger lagmannsretten til grunn at den reelt sett var til salgs hele tiden. Uten de tre uheldige omstendighetene redegjort for over, kunne Le Beau blitt solgt med fortjeneste. Differansen mellom inngående og utgående merverdiavgift ville da vært annerledes.

### **4.3. Profesjonell sport som næring**

Skatt øst har anført at sprangridningen ikke kan anses å være næringsvirksomhet, og særlig at Stein Endresens satsing mot OL kun var for personlige sportslige formål.

Stall Bergan driver både avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet. Av Skatteetatens veileder «Skatte- og avgiftsmessige forhold for hestebransjen» framgår at fôring og stell av hester er avgiftspliktig, mens rideopplæring normalt faller utenfor loven. Utleie av stallplass med adgang til bruk av ridebaner anses som utleie av fast eiendom som faller utenfor merverdiavgiftsloven, mens tjenester som pass og stell av hester er avgiftspliktig. Leie av stallplass er i utgangspunktet utenfor loven, men dersom utleien skjer sammen med pass og stell av hester, ses aktivitetene i sammenheng, og derved kan hele tjenesten anses avgiftspliktig. I visse tilfeller av «oppstalling» av hester er det godtatt at det ytes separate tjenester med utleie av fast eiendom uten merverdiavgift (boksleie), og fôring og stell med avgift, forutsatt at det er inngått separate avtaler for boksplassen der hesteeier selv har ansvar for hest og utstyr, og avtale om tjenester i form av fôring og lufting mv. Sprangridning anses i utgangspunktet som idrettstjeneste, som isolert sett faller utenfor merverdiavgiftsloven. For hester som sponses av næringslivet vil sponsorinntektene være avgiftspliktige dersom det foreligger en motytelse, mens rene gaveytelser ikke anses som vederlag. Veilederen omtaler ikke sprangridning spesielt, men er i hovedsak rettet mot galopp og trav.

I de tilfeller sport anses som virksomhet, vil virksomhet innen sportsutøvelse være utenfor loven, jf. mval.69 § 5b første ledd nr. 12. Når det drives virksomhet utenfor loven har den næringsdrivende normalt ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift i tilknytning til denne,

jf. mval.69 § 23, eventuelt fullt fritak for inngående merverdiavgift og beregning av utgående avgift ved bruk som faller utenfor loven, jf. uttaksregelen i mval.69 § 14 første ledd.

Bevisførselen for lagmannsretten har entydig dokumentert at det for sprangridningshester på dette nivået er en klar sammenheng mellom hestens resultater i konkurranser, og den pris eieren kan få for hesten ved et salg. At spranghesten deltar i konkurranse er således en nødvendig forutsetning for å nå de rette kjøperne. Det er ikke tilstrekkelig at hestene klarer å «hoppe bra hjemme på gården» eller i lokale konkurranser, de må vises frem og prestere under press i store (og helst internasjonale) konkurranser. Samtlige vitner for lagmannsretten har forklart at konkurransene i vel så stor grad fungerer som markedsplasser, og at avtaler om kjøp og salg foregår i tilknytning til konkurransene.

Også Skatt øst har for lagmannsretten akseptert at det er en sammenheng mellom markedspris på hesten og dens resultat i konkurranser.

Problemstillingen om finansiering av profesjonell idrett ble drøftet i Rt-2003-1821, hvor staten anførte at det ville føre til «at ulike idrettsutøvere blir stillet forskjellig» dersom Hunsbedt Racing AS ble innrømmet fradragsrett for inngående avgift for racingbilen. Høyesterett var ikke enig og uttalte i avsnitt 41:

«Dette er imidlertid en konsekvens av at ulike idrettsutøvere har forskjellige finansieringskilder, og at noen inntekter er avgiftsbelagte, mens andre ikke er det. Det at ulike idrettsutøvere blir stillet forskjellig, kan derfor ikke være noe argument mot fradragsrett.»

Og, videre i avsnitt 42:

«Når en idrett blir drevet profesjonelt, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å definere idrettsutøveren som sluttbruker av de oppofrelser som idrettsutøveren gjør.»

På samme måte gjelder dette for Stein Endresen. Han driver sprangridning på et profesjonelt nivå samtidig som han driver avgiftspliktig omsetning av hestene.

I dette konkrete tilfellet ser ikke lagmannsretten grunnlag for å definere Stein Endresen som sluttbruker av de hestene han eier i Stall Bergan, og de oppofrelser han har hatt i den forbindelse. Dette gjelder både de rimeligere hestene og de dyrere hestene, herunder også de tre hestene Le Beau, Ricarda og Prima Vera som ble kjøpt i 2007 i forbindelse med satsingen mot OL 2008.

Gjems-Onstad m.fl. uttaler i MVA-kommentarer (5. utgave 2016) side 509 at:

«dersom en anskaffelse har naturlig og nær tilknytning til et unntatt formål, må tilknytningen til den registrerte virksomheten være tilnærmet like naturlig og nær for at fradragsrett (hel/delvis) skal være aktuelt. Er tilknytningen til den registrerte virksomheten mer fjern eller avledet har gjerne betegnelsen bedriftsøkonomisk betydning vært benyttet, men det bør neppe trekkes rettslige slutninger på bakgrunn av en forståelse av dette begrepet.»

Av samme kommentarutgave framgår på side 510:

«Utgangspunktet er at fradragsretten skal vurderes i forhold til virksomheten og ikke på transaksjonsnivå, jf. ordlyden i mval. § 8-1. Det er tilstrekkelig at anskaffelsen er til den registrerte virksomheten, og det er ikke nødvendig å påvise at anskaffelsen er til bestemte avgiftspliktige transaksjoner. Forarbeidene nøyer seg da også med å presisere at avgift på innkjøp til unntatt virksomhet må innkalkuleres i denne virksomheten, jf. Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s. 45.»

I Rt-2012-432 (Elkjøp) uttalte Høyesterett i avsnitt 46:

«Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Også tidsnære bevis som innsending av omsetningsoppgave har vist at planen var ytterligere videresalg. Kjøpene ble gjort som del av næringen og alle hestene inngikk som middel for å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomheten; omsetning av hester ved å høyne markedsverdien på dem ved fremvisning i store mesterskap.

Foruten at Le Beau ble brukt i selve konkurransen i OL, har ellers bruken av de fire hestene ikke skilt seg fra bruken av de andre hestene på Stall Bergan. Det at hestene skilte seg markant ut i pris, kan ikke tillegges avgjørende betydning når deres bruk og tilknytning til Stall Bergan ellers ikke skiller seg fra andre hester, og satsingen på dyrere hester i tillegg framstod som bedriftsøkonomisk skjønnsom i satsingen på å nå et større marked midt på 2000-tallet.

#### **4.4. Fellesanskaffelse - særlig om Le Beau**

For virksomheter som driver både avgiftspliktig virksomhet og avgiftsfri virksomhet, skal det for fellesanskaffelser beregnes et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval.69 § 23. Avgjørende for hva som er fellesanskaffelser, er en konkret vurdering av den avgiftsfrie og avgiftspliktige omsetningen.

Det er særlig innkjøpet av Le Beau som nødvendiggjør en vurdering av fellesanskaffelsesbegrepet i mval.69 § 23, idet den hesten var ekstraordinært kostbar sammenlignet med de øvrige hestene.

I Rt-2003-1821 (Hunsbedt) var spørsmålet om Hunsbedt Racing AS, som drev rallycrossvirksomhet og reklamevirksomhet, kunne trekke inngående avgift knyttet til en rallycrossbil (anskaffet i avgiftsfri rallycrossvirksomhet) fra utgående avgift i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Høyesterett konkluderte med at reklamevirksomheten ikke kunne skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngikk «som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne». Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen ble dermed ansett å ha en slik nær og naturlig tilknytning til virksomheten at vilkårene for fradragsrett etter mval.69 § 21 var oppfylt, jf. avsnitt 37. I avsnitt 38 forkastet Høyesterett skillet mellom primærbruk og sekundærbruk. Konklusjonen var at det dreide seg om ett felles

driftsmiddel - rallycrossbilen - som var til faktisk bruk i begge virksomhetene. Av avsnitt 40 framgår:

«Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragrett for inngående avgift enn at oppførelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppførelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet. Som tidligere nevnt, kan Hunsbedt Racing AS' rallycrossvirksomhet ikke skilles fra reklamevirksomheten, men disse to må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, og vilkårene for fradragrett er da oppfylt.»

At bilen primært var anskaffet til rallycrosskjøring, fikk altså ikke betydning for retten til fradrag i virksomheten.

Høyesteretts vurdering av rallycrossbilen er i store trekk sammenlignbar med lagmannsrettens vurdering av hestene - også Le Beau - i denne saken. Lagmannsretten anser at de fire hestene er anskaffet både til den avgiftsfrie profesjonelle sportsutøvelsen og den avgiftspliktige virksomheten med omsetning av hester, idet hestene var relevante for både kjøp og salg av hest, samt utøvelsen av sprangridning. Etter lagmannsrettens syn er det ikke mulig å holde klart adskilt sprangridningen (herunder deltakelse i OL) og omsetningen av hester.

I Rt-2008-932 (Bowling 1) var problemstillingen om «oppførelsen, helt eller delvis, er pådratt som ledd i ikke avgiftspliktig virksomhet», jf. avsnitt 31. Høyesterett konkluderte med fradragrett for omkostninger knyttet til felles oppføring av lokalet, for anskaffelse og vedlikehold av inventar til felles bruk, samt renhold og andre tjenester. Men anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowlingvirksomheten, hvor det ikke skjedde noen «felles fysisk bruk» med serveringsvirksomheten, var ikke tilstrekkelig til å gi fradrag, idet hovedtilknytningen var den rent bedriftsøkonomiske. I avsnitt 38 ble rettstilstanden oppsummert slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning til normalt ikke være tilstrekkelig.»

I motsetning til Bowling 1-dommen, er hestene på Stall Bergan i felles fysisk bruk i både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, også disse fire hestene. Anskaffelse av hestene er en nødvendig innsatsfaktor både for den avgiftspliktige hesteomsetningen, og utøvelsen av sprangridningen og enkelte andre deler av avgiftsfri omsetning.

Etter lagmannsrettens syn gir hestene noe mer enn kun en bedriftsøkonomisk tilknytning i forholdet mellom avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet.

Av mval.69 § 23 følger at dersom en anskaffelse både blir brukt i avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet, må den inngående avgiften fordeles forholdsmessig på de ulike formene for virksomhet.

Lagmannsretten har ikke fått opplyst fullstendige regnskapstall for perioden fram til de angjeldende ligningsårene, ei heller for året 2006 som denne saken blant annet gjelder. Næringsoppgavene viser likevel at Stall Bergans omsetning for 2006, 2007, 2008 og 2009 var hhv. kr 9.680.000, kr 11.313.000, kr 14.146.000 og kr 15.686.000.

Det er ubestridt at Stall Bergans inntekter fra sprangridningskonkurranser (premiepenger) er beskjedne sett i forhold til virksomhetens samlede inntekter. Premieinntektene for årene 2006, 2007 og 2008 var henholdsvis kr 22.000, kr 331.000 og kr 123.000.

Partene er enige i at den reelle inntekten fra premiepengene må anses å være ubetydelige, jf. forskrift FOR-1969-21-20-1 § 4 annet og tredje ledd.

Dette medfører at Stall Bergan gis rett til fullt fradrag for inngående avgift.

#### **4.6. Hestebilen**

Partene er enige om at vurderingen for hestebilen følger vurderingen av hestene.

Etter lagmannsretten vurdering tilhører også lastebilen virksomheten og bruk av den i konkurransevirkosomhet vil være nært knyttet til bruken av hestene for markedsføring. Det skal da ikke beregnes uttaksmerverdiavgift knyttet til bruken av hestebilen.

#### **4.7. Konklusjon merverdiavgift**

Etter lagmannsrettens samlede vurdering av de fire hestene og hestebilen, hadde Stall Bergan krav på fradrag for inngående avgift ved kjøp av hestene, og det skal ikke beregnes uttaksavgift for bruk av hestebilen.

### **5. Den skatterettslige siden**

Av skatteloven § 6-1 framgår at det gis «fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen inneholder to kumulative vilkår som begge må være oppfylt for at skattyteren skal kunne ha rett til å fradragsføre kostnaden.

For det første må det foreligge en *oppofrelse av en fordel*. Som Høyesterett presiserte i Rt-2014-108 avsnitt 48 er kjernen i dette oppofrelsesvilkåret at det «må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling», idet lovteksten krever at kostnaden må være «pådratt». For det andre må oppofrelsen av fordelene ha *tilknytning* til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Kostnader til privat virksomhet er etter dette ikke fradragsberettiget.

Som nevnt innledningsvis er endringen hva gjelder fordeling av salgssummen for hesten Tessio 2 ikke bestridt av Stall Bergan. Salgssummen på kr 812.000 er fordelt på årene 2006 og 2007 med hhv. kr 312.000 og kr 500.000. Skatt øst har ikke bestridt at hesten Tessio 2 var en del av



næringen og at salgsomsetningen tilhører virksomheten. Den omtvistede differansen knytter seg til opp- og nedskrivning av Hoyo de Monterey, samt nedskrivning av Prima Vera.

Lagmannsretten legger de valgte beløpene for opp- og nedskrivning av Hoyo de Monterey og Prima Vera til grunn som uomtvistet, da det ikke har vært noen bevisførsel omkring dette. Endringene er etter det opplyste relatert til antatt markedsverdi ved årsskiftet.

Lagmannsretten legger til grunn at en eventuell fortjeneste ved videresalg ville vært skattepliktig for de fire hestene Le Beau, Hoyo de Monterey, Ricarda og Prima Vera på samme måte som for Tessio 2 og de øvrige hestene solgt i Stall Bergan. Som det framgår av lagmannsrettens vurdering over, anses hestene å være anskaffet som del av Stall Bergans næringsvirksomhet. Hestene anses å ha en nær og relevant tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten i stallen og kostnader ved hestene anses således å være nødvendige for å sikre fremtidig inntekt.

Som det framgår av Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett (7. utg. 2014) på side 205 er det ledende synspunktet ved grensdragningen at man som utgangspunkt må legge avgjørende vekt på hvilket formål som er det viktigste. Ved en rekke høyesterettsdommer er det fremholdt at man må velge en enten-eller-løsning. Er dette de inntektstilknyttede formål foreligger fradragsrett, mens er det de øvrige formål, foreligger ikke fradragsrett. Som gjennomgått over, var formålet med kjøpet av Hoyo de Monterey utelukkende en alminnelig investering, mens formålet med Le Beau (og også Ricarda og Prima Vera) var delt både i forhold til en satsing på OL og en endring i bedriftens omsetningsprofil mot dyrere hester. Etter en konkret vurdering av Stall Bergans drift har lagmannsretten kommet til at ingen av hestene i Stall Bergan faller på utsiden av næringsformålet, og således at hovedtilknytningen også hva gjelder de nevnte hestene er inntektstilknyttede formål.

Stein Endresen har da krav på fradrag i likningen etter skatteloven § 6-1.

## **6. Sakskostnader**

Statens anke har ikke ført frem.

Stein Endresen har fått medhold både i tingretten og i lagmannsretten om at vedtakene fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift skal oppheves. Han har da etter tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

I saksomkostninger for lagmannsretten har advokat Strandenæs levert en omkostningsoppgave med krav om dekning av kr 328.797,50 i sakskostnader, hvorav kr 246.750 er juridisk bistand, kr 61.687,50 er merverdiavgift og kr 20.360 er reiseutlegg. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Kostnadene anses av lagmannsretten som nødvendige for å ivareta Endresen i ankesaken, og tilkjennes med kr 328.798 (avrundet). Det er ikke grunnlag for å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn ved avgjørelsen også av tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9. I medhold av tvisteloven § 20-5 ble Stein Endresens sakskostnader for tingretten redusert fra kr 576.875 til kr 344.250. Lagmannsretten

tiltrer tingrettens vurdering av at arbeidsomfanget for tingretten gikk utover det som var rimelig og nødvendig for å ivareta saken, jf. tingrettens dom på side 17. Det gjøres etter dette ingen endring i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Stall Bergan Stein Endresen tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten med 328 798,- - trehundreogtjueåttetusensjuhundreognittåtte- kroner.*

*Det gjøres ingen endring i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.*

## **SKN 16-107 Drosje - fradragsrett for lønnsutbetaling**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-51.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 16. juni 2016, **sak nr.:** LB-2015-167677

**Dommere:** Lagdommer Per Racin Fosmark, lagdommer Espen Lindbøl, sorenskriver Wenche Flavik. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-182232 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-167677 (15-167677ASD-BORG/01).

**Parter:** A (advokat Morten Sandli og advokatfullmektig Jostein Tobiassen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Per Sigvald Wang).

**Sammendrag:** Saken gjaldt fradragsrett for drosjeeiers lønnsutbetaling til sjåførere, som ikke ble betalt via bank i 2011, samt tilleggsskatt. Bakgrunnen for saken var at sjåførene løpende beholdt den del av drosjenes omsetning som kundene betalte kontant. Det ble deretter foretatt en avregning overfor drosjeeieren. Hovedspørsmålet var forståelsen av skatteloven § 6-51 - betaling via bank som vilkår for fradragsrett - og om det forelå en motregningssituasjon. Lagmannsretten la til grunn at det foreligger et motregningsunntak fra skatteloven § 6-51 første ledd, men den behøvde ikke å ta stilling til hvor langt unntaket rekker, fordi den fant at det ikke forelå noen motregningssituasjon: Kontantomsetningen som sjåførene beholdt måtte rettslig sett anses som forskudd på lønn. Senere avregning for å finne det beløp som drosjeeieren skyldte sjåføren var ikke motregning, da sjåføren ikke hadde noen fordring på drosjeeieren vedrørende kontantomsetningen. Det var da ikke nødvendig å gå inn på om det forelå noen motregningserklæring eller avtale om motregning. Konklusjonen ble at fradragsforbudet i skatteloven § 6-51 gjelder der ansatte sjåførere beholder kontantomsetning som lønn. Det var grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt. Saksomkostninger ble ikke tilkjent.

**Saken gjelder:**

Saken gjelder fradragsrett for drosjeeiers lønnsutbetaling til sjåførere, som ikke er betalt via bank i 2011, samt tilleggsskatt. Bakgrunnen for saken er at sjåførene løpende beholdt den del av drosjenes omsetning som kundene betalte kontant. Hovedspørsmålet er forståelsen av skatteloven § 6-51 - betaling via bank som vilkår for fradragsrett - og om det forelå en motregningssituasjon.

**Sakens bakgrunn:**

Partene er enige om at tingrettens saksfremstilling kan legges til grunn, og fra denne gjengis:

«[Ankende part] A har et enkeltpersonforetak med samme navn som driver drosjevirksomhet tilknyttet Oslo Taxi. Han administrerer fem drosjeløyver og hadde 11 ansatte sjåførere.

Sjåførenes lønn utgjorde mellom 40 og 45 % av innkjørt omsetning, uten at ansettelsesavtalene regulerte lønnsutbetaling eller motregning særskilt. For tingretten har partene vært enige om

- at drosjekunder betaler kontant eller med kort. Over tid har kort-andelen av totalomsetningen økt på bekostning av kontant-andelen. Mens anslagsvis 60 - 70 % av totalomsetningen var kontanter i år 2000, utgjør kontant-andelen i dag ca 25 - 30 %;
- at den tradisjonelle ordning i drosjenæringen har vært at sjåføren beholdt kontantomsetningen som ble kjørt inn på det enkelte skift, mens drosjeeier mottok kort-omsetningen direkte til sin bankkonto. Driftskostnader på bilen ble belastet drosjeeier, enten via betalingskort som fulgte bilen (typisk drivstoff) eller notering og månedlig fakturering fra faste leverandører (typisk bilvask, vedlikehold mv). Ved avslutningen av hvert sjåfør-skift (normalt 12 timer brutto) skrev taksameteret ut skiftlapp som dokumenterte blant annet samlet omsetning og fordeling mellom kontantbetaling og kortbetaling. Ved utløpet av hver måned leverte sjåføren sine skiftlapper til drosjeeieren, som summerte samlet omsetning og beregnet samlet sjåførlønn; innbetalte skattetrekk for den enkelte sjåfør; avregnet sjåførens gjestående lønnskrav mot den allerede mottatte kontantomsetning, og utbetalte sjåførens eventuelle tilgodehavende. Dersom mottatt kontantforskudd og skattetrekk oversteg samlet månedslønn, måtte sjåføren betale inn differansen. Siden ca 2006 - 2007 har kontantomsetningen utgjort en så liten del av totalomsetningen at sjåførene gjennomgående har hatt et netto tilgodehavende lønnskrav på drosjeeieren ved utløpet av hver måned;
- at ingen kontanter tilhørende A fulgte bilen mellom den enkelte sjåførs skift. Hver enkelt sjåfør holdt selv kontant vekslekaske, og kontantomsetningen ble fortløpende sammenblandet med sjåførens egne kontanter uten krav om merking, atskilt kasse eller lignende; og
- at A praktiserte den tradisjonelle ordning som her er beskrevet, for sine sjåførere frem til 1 april 2011. 1 april 2011 instruerte A sjåførene om at også kontantomsetningen skulle innbetales til drosjeeier hver måned, og at samlet lønn skulle utbetales via bank. Ikke alle sjåførere gjorde som instruert, blant annet fordi de angivelig ikke hadde bankkonto. Disses arbeidsforhold ble etter hvert avsluttet. Det er enighet om at arbeidsforholdet til
  - en sjåfør med samlet kontantlønn 85 446 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av mai 2011;
  - en sjåfør med samlet kontantlønn 41 742 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av juli 2011;

- en sjåfør med samlet kontantlønn 98 611 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av august 2011; og
- en sjåfør med samlet kontantlønn 170 893 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av oktober 2011.

I tillegg sluttet ytterligere fem sjåførere med samlet kontantlønn 223 056 kr i 2011 i tiden mellom 1. januar og 1. april 2011. Etter utløpet av oktober 2011 leverte følgelig samtlige As sjåførere også kontant-omsetningen til drosjeeier, og mottok sin samlede lønn via bank, i samsvar med As instruks av 1 april 2011.

### Prosesshistorie

Etter bokettersyn i januar - mars 2013 vedtok skattekontoret 26. august 2013 å nekte A fradrag for kontante lønnsutbetalinger med kr 1.230.802 kr i inntektsåret 2011, og ila 30 % tilleggsskatt på det samme beløp. Vedtaket ble enstemmig stadfestet av skatteklagenemnda 11. mai 2014 (heretter «Vedtaket»).

A tok ut stevning 12. november 2014 og påsto Vedtaket opphevet. I tilsvaret av 11. desember 2014 påsto staten seg frifunnet. Kort før hovedforhandlingen aksepterte staten As anførsler vedrørende hvilke lønnsbetalinger utover 10 000 kr som var foretatt utenfor bank. Partene reduserte derved det omtvistede beløp som A er nektet skattefradrag for og pålagt tilleggsskatt for, fra 1 230 802 kr til 719 158 kr, jf statens påstand post 1 og 2.»

Oslo tingrett avsa 19. juni 2015 dom med slik slutning:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr 511.644.
2. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt reduseres tilsvarende fra kr 1.230.802 til kr 719.158.
3. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.
4. Sakskostnader tilkjennes ikke.

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

A har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett, og staten v/ Skatt øst har inngitt tilsvaret.

Under saksforberedelsen krevde staten bevisavskjæring av ett dokumentbevis som skattemyndighetene ikke hadde tilgjengelig da det vedtaket som står til prøving, ble truffet. Lagmannsretten v/saksforberedende dommer avsa 30. mai 2016 kjennelse med slik slutning for så vidt gjelder fastsettelsen av personinntekten:

«Eksempel på ukesoppgjør i 2011 fremlagt som vedlegg1 i As prosesskriv av 13. april 2016 tas ut av saken.»

Da tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK ble dokumentet tillatt fremlagt i vurderingen av om det skal ilegges tilleggsskatt. Kjennelsen ble ikke påanket, men A fremsatte dagen før ankeforhandlingen som følge av kjennelsen ett nytt påstandsgrunnlag knyttet til saksbehandlingsfeil i skatteklagenemnden.

Ankeforhandling ble avholdt 31. mai 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. A var representert ved sin sønn B, som avgav forklaring, og sin prosessfullmektig. Staten v/ Skatt øst var representert med to representanter for Skatt øst og sin prosessfullmektig. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Den ankende part, A, har i korte trekk anført:**

Det gjelder et motregningsunntak fra tilleggskravene for fradragsrett oppstilt i skatteloven § 6-51. Motregningsunntaket fremkommer av forarbeider og er lagt til grunn og praktisert av skattemyndighetene. I Lignings-ABC uttales at vilkåret om betaling via bank ikke gjelder «dersom man gjør opp et mellomværende ved motregning».

Motregningsunntaket saklige virkeområde er likt med det som forstås med «motregning» i norsk formuerett i sin alminnelighet. I denne saken står man overfor en motregningssituasjon, som derved ikke rammes av «kontantforbudet» i skatteloven § 6-51. Betaling til sjåførene av de beløp saken gjelder, er skjedd direkte fra kundene. Foretaket har ikke foretatt noen betaling av beløpene til sjåførene, hverken direkte eller indirekte. Sjåførene har for en stor del uberettiget ikke overlevert kontantomsetningen til foretaket, men beholdt denne selv. Omsetningen som er beholdt av sjåførene, er blitt gjort opp av sjåførene ved motregning i lønn.

Motregning har skjedd ved gjensidig overenskomst mellom sjåførene og foretaket. Det fremkommer direkte av sjåførenes ukesoppgjør, hvor sjåførene har erklært motregning. Tingretten har tatt feil når den kom til at det ikke forelå noen motregningserklæring. Det er forøvrig enighet om motregning, og da er det intet krav om motregningserklæring. Motregning har blitt akseptert av foretaket som kun har utbetalt rest skyldig lønn til sjåførene via bank.

Motregning har ikke vært i strid med motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven § 14-5, som kun innebærer et forbud mot muntlige forhåndsavtaler om motregning. Bestemmelsen hindrer ikke at motregning avtales eller aksepteres fra gang til gang, og hindrer ikke heller ikke sjåførene i å kreve motregning overfor foretaket.

Hvis lagmannsretten kommer til at det eksisterer et motregningsunntak, anføres at nemndens vedtak ikke er vel overveid og godt begrunnet, og derfor må oppheves.

Når det gjelder tilleggsskatt, foreligger det opplysningssvikt. Det foreligger imidlertid ikke klar sannsynlighetsovervekt for at kravene til å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Hvis lagmannsretten i hovedspørsmålet kommer til samme resultat med samme begrunnelse som tingretten, men i vurderingen av spørsmålet om tilleggsskatt likevel kommer til at kravet til motregningserklæring er oppfylt med bakgrunn i det for hovedspørsmålet avskårte beviset, må skatteklagenemndens vedtak oppheves så langt det gjelder ilagt tilleggsskatt.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndens vedtak av 11. mai 2014 i endringssak for A vedrørende inntektsåret 2011 oppheves for den del som gjelder inntektstillegg som følge av nektet fradrag for lønnskostnader som ikke er betalt via bank samt den tilhørende ileggelsen av 30 %

tilleggsskatt av skatt på inntekstillegget. Ved ny ligning legges til grunn at A har fradragsrett for lønnsutbetalingene.

2. Staten v/ Skatt øst dømmes til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemetparten, staten v/Skatt Øst, har i korte trekk anført:**

Tingretten har kommet til korrekt resultat. Staten kan imidlertid bare delvis slutte seg til tingrettens lovforståelse knyttet til skatteloven § 6-51. Staten er enig i tingrettens konkrete rettsanvendelse og bevisbedømmelse når retten har kommet til at ankende parts kontante lønnsutbetalinger «faller utenfor [m]regningsunntaket etter skatteloven § 6-51».

Staten kan ikke se at det er rettslig grunnlag for en innskrenkende fortolkning av skatteloven § 6-51, slik at visse typer betaling foretatt på en annen måte enn via bank, likevel skal anses fradragsberettiget, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 8. februar 2011. Uttalelsen i Prop.1 L (2009-2010) punkt 5.3.6.2 om at bestemmelsen ikke er ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning, kan ikke lede til en annen forståelse. På bakgrunn av den klare ordlyden i § 6-51 og de legislative hensyn bestemmelsen er begrunnet i, bør det vises tilbakeholdenhet når rekkevidden av forarbeidsuttalelsen fastlegges. Det må uansett være klart at det ikke er en situasjon som her - der ansatte sjåførere helt eller for en del avlønnes kontant ved at de beholder innkjørte kontanter - forarbeidene sikter til.

Sterke reelle hensyn underbygger at situasjonen der sjåfører beholder innkjørte kontanter, selv om dette skulle anses som en motregningsordning, omfattes av bestemmelsen om avskåret motregningsrett. I motsatt ville skatteloven åpne for fradragsrett ved motregning foretatt i strid med arbeidsmiljøloven § 14-15.

Under enhver omstendighet kan ikke den ankende parts lønnskostnader anses oppgjort ved motregning, da det ikke foreligger noen motregningssituasjon. For den del av kontantomsetningen som ikke overstiger avtalt lønn, er det tale om løpende kontant lønnsutbetaling. At lønnsutbetalingen skjer via tredjemann, drosjekundene, er i denne sammenheng uten betydning.

Under enhver omstendighet er det ikke erklært eller avtalt motregning, hverken uttrykkelig eller i praksis. Motregning kan heller ikke anses etablert på sedvanemessig grunnlag.

Det er ikke rettslig grunnlag for nytt påstandsgrunnlag vedrørende saksbehandlingsfeil. Prinsipalt må det avvises som for sent fremsatt. Subsidiært kan det hverken av ligningsloven eller rettspraksis utledes et alminnelig materielt krav om at vedtak skal være «vel overveid og godt begrunnet». Atter subsidiært anføres det at vedtaket er vel overveid og begrunnet. Atter, atter subsidiært anføres at det ikke er grunn til å regne med at eventuelle feil kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, og derfor uansett ikke kan lede til ugyldighet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

## Lagmannsrettens syn på saken:

### 1. Konklusjon og videre opplegg

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten, men med en annen begrunnelse. Avgjørende for lagmannsretten er at det ikke forelå noen *motregningssituasjon*, slik at det ikke er nødvendig å ta stilling til hvor langt et motregningsunntak i skatteloven § 6-51 rekker. Saksomkostninger er ikke tilkjent, da ankende part hadde god grunn til å prøve saken for domstolene.

Lagmannsretten vil i punkt 2 si noe generelt om skatteloven § 6-51 og motregningsunntaket. I punkt 3 vil spørsmålet om det forelå en motregningssituasjon bli behandlet, og i punkt 4 vil det tas stilling til om det skal ilegges tilleggsskatt. I punkt 5 vil ankende parts nye påstandsgrunnlag vedrørende saksbehandlingsfeil bli behandlet, før spørsmålet om saksomkostninger behandles til slutt i punkt 6.

### 2. Skatteloven § 6-51 og motregningsunntaket

Skatteloven § 6-1 første ledd bestemmer:

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

Det er enighet om at lønnskostnader til sjåførene i utgangspunktet faller inn under denne bestemmelsen, og er fradragsberettiget. Fradragsrettigheten begrenses imidlertid av skatteloven § 6-51, som trådte i kraft 1. januar 2011. Første ledd bestemmer:

«Fradrag gis bare for kostnader etter dette kapittel når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10.000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen i forrige punktum. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år. [ ... ]»

Dette innebærer at fradrag bare gis for lønnskostnader når betaling skjer via bank, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10 000 kroner. Lønnskostnader pådratt ved kontant betaling utover den fastsatte beløpsgrensen, er følgelig ikke fradragsberettiget.

Et sentralt spørsmål i saken har vært om det må oppstilles et alminnelig *motregningsunntak* fra tilleggskravene for fradragsrett i § 6-51 første ledd. Bakgrunnen for dette er at det i forarbeidene er åpnet for unntak fra regelen, jf. Prop.1 L (2009-2010), hvor det under punkt 5.3.6.2 side 33 heter:

«Ved flere transaksjoner mellom to parter er det i en del tilfeller praktisk at mellomværende gjøres opp med motregning, f.eks. med byttemhandel. Forslaget om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning.»

A har med henvisning til blant annet denne uttalelsen anført at det gjelder et generelt motregningsunntak fra skatteloven § 6-51, og at det ikke er holdepunkter for å tolke «motregning» snevrere enn hva som forstås med motregning i norsk formuerett i sin alminnelighet. Det måtte i så fall kreve klare holdepunkter.

Staten bestrider at den siterte forarbeidsuttalelsen om motregning gir grunnlag for innskrenkende fortolkning av skatteloven § 6-51 i motregningssituasjoner i sin alminnelighet. Et unntak for motregning må i høyden begrenses til motregning ved slik byttehandel forarbeidene omfatter. Det er anført at motregning kan under enhver omstendighet ikke utstrekkes til en praksis med løpende kontant avlønning av foretakets ansatte, da dette blant vil være i strid med motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven § 14-15.

Lagmannsretten bemerker at det ut fra uttalelsen i forarbeidene må legges til grunn at det foreligger et motregningsunntak fra skatteloven § 6-51 første ledd. De øvrige rettskilder tilsier ingen annen vurdering. Spørsmålet er imidlertid hvor langt dette motregningsunntaket rekker, og om det for eksempel omfatter tilfeller hvor ansatte beholder virksomhetens kontantomsetning selv.

Lagmannsretten behøver imidlertid ikke å ta stilling til hvor langt motregningsunntaket gjelder. Spørsmålet om motregning forutsetter at det foreligger en *motregningssituasjon*.

I dette tilfellet mener lagmannsretten at lønnskostnadene ikke er pådratt ved motregning, da det ikke forelå noen motregningssituasjon, se nærmere nedenfor under punkt 3.

### **3. Den konkrete vurderingen av om det foreligger en motregningssituasjon**

A har anført at man står overfor en klassisk motregningsinstitusjon. Sjøførene skylder foretaket penger (kontantomsetningen), og foretaket skylder sjøførene penger (lønn), det vil si kravene til gjensidighet, komputabilitet (penger) og oppgjørsmodenhet er oppfylt. Foretakets instruks om endring i lønnsrutinene ved at kontantomsetningen skal innbetales til foretakets konto, innebærer at det uansett foreligger en motregningssituasjon fra dette tidspunktet. Foretaket kan ikke da anses for å ha foretatt «betaling» av lønn til sjøførene.

Staten har anført det ikke foreligger noen motregningssituasjon, da det at sjøførene beholder kontantomsetningen, rettslig må anses som løpende kontant avlønning. Det foreligger ikke fordringer på foretakets side på kontantomsetningen, som senere benyttes til motregning.

Lagmannsretten bemerker at motregning (kompensasjon) vil si at to fordringer avregnes mot hverandre og faller bort så langt de dekker hverandre, jf. Trygve Bergsåker, Pengekravsrett, 3. utgave 2015, side 235. Motregning er følgelig en oppgjørsmåte for fordringer, og ved motregningen opphører fordringene helt eller delvis.

I dette tilfellet er situasjonen den at sjøførene beholder kontantomsetningen som de mottar fra kundene, mens betaling med kort krediteres foretakets konto. Slik lagmannsretten ser det, er de kontanter som sjøførene beholder, foretakets penger. I en slik situasjon må kontantomsetningen rettslig sett anses som forskudd på lønn. Dersom det ukesoppgjør som sjøføren utarbeider, viser at lønnen bare delvis er forskuttert, må det foretas en avregning for å finne det beløp som



drosjeeieren (foretaket) skylder sjåføren. Slik avregning er ikke motregning, da sjåføren ikke har noen fordring på drosjeeieren vedrørende kontantomsetningen. Det er følgelig ikke tale om to fordringer som avregnes mot hverandre, og man har ikke å gjøre med en motregningssituasjon.

Lagmannsretten bemerker at det i denne forbindelse ikke kan ha noen betydning at «forskuddet på lønn» betales av passasjerene, det vil si tredjemenn. Det kan heller ikke ha noen betydning at A etter at skatteloven § 6-51 trådte i kraft 1. januar 2011, ga beskjed til sine sjåførere at kontantomsetningen skal overføres til foretakets konto. Så lenge sjåførene ikke har fulgt opp dette og beholdt kontantomsetningen selv, må det rettslig anses som forskudd på lønn.

Lagmannsretten behøver etter dette ikke å gå inn på om det foreligger motregningserklæring eller avtale om motregning.

Konklusjonen blir etter dette at fradragsforbudet i skatteloven § 6-51 gjelder der ansatte sjåførere beholder kontantomsetning som lønn.

#### **4. Tilleggsskatt**

Som nevnt avsa lagmannsrettens kjennelse under saksforberedelsen om at et ukesoppgjør fra 2011 som var fremlagt, skulle tas ut av saken. Det gjelder imidlertid ikke ved prøving av tilleggsskatt, jf. Rt-2002-509 (Sundt) og Skoghøy, *Tvisteløsning*, (2. utgave) side 857.

Ligningsloven § 10-2 første ledd lyder:

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

Bestemmelsen innebærer at det skal ilegges tilleggsskatt når skatteyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Ordinær tilleggsskatt utgjør 30 prosent.

I dette tilfellet dreier det seg om opplysningssvikt som gjorde at A oppnådde skattemessige fordeler. A gav i selvangivelsen ikke fullstendig og korrekte opplysninger om hvordan lønnsutgiftene til sjåførene hadde blitt betalt, slik at skattemyndigheten hadde et korrekt faktisk grunnlag for å ta stilling til om vilkårene for det skattefradrag A krevde, virkelig var oppfylt.

Beviskravet i tilleggsskattesaker er klar sannsynlighetsovervekt. Lagmannsretten finner det klart at beviskravet er oppfylt. Opplysningssvikten skjedde først ved innlevering av selvangivelsen for 2011 i 2012. På dette tidspunktet kjente A til regelverket. Han hadde gitt instruks til sine sjåførere i april 2011 om at kontantbetalingen skulle overføres til foretakets konto, og hans sønn forklarte i retten at det var vanskeligheter med å få alle sjåførere til å gjennomføre endringen i de neste månedene. Dette gav A en særlig oppfordring til å gjøre spesielt rede for hvordan lønnsutbetalingene foregikk i 2011 i selvangivelsen for 2011.

Konklusjonen blir at skatteklagenemndens vedtak er gyldig også når det gjelder ileggelse av tilleggsskatt.

### **5. Saksbehandlingsfeil**

Etter at lagmannsretten hadde avsagt den ovenfor nevnte kjennelse, fremsatte A som nevnt i prosesskriv 30. mai 2016 et nytt påstandsgrunnlag om at det forelå saksbehandlingsfeil ved skatteklagenemndens vedtak, som må føre til opphevelse av vedtaket, eventuelt for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt.

Staten har prinsipielt påstått at dette nye påstandsgrunnlaget må avvises som for sent fremsatt, subsidiært at det hverken etter ligningsloven § 3-11 eller rettspraksis kan utledes et alminnelig materielt krav om at vedtak etter ligningsloven § 8-1 skal være «vel overveid og godt begrunnet».

Ut fra det resultat lagmannsretten har kommet til - at det ikke forelå noen motregningssituasjon - er det ikke for lagmannsretten nødvendig å gå inn på om det foreligger noen saksbehandlingsfeil som kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Det er derfor heller ikke nødvendig formelt sett å ta stilling til avvisningspåstanden.

### **6. Saksomkostninger**

Staten v/Skatt øst har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på full erstatning for sine saksomkostninger. Lagmannsretten finner imidlertid at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A for erstatningsansvaret, jf. § 20-2 tredje ledd. Dette er så vidt lagmannsretten vet den første saken i rettssystemet om forståelsen av skatteloven § 6-51 i et tilfelle som dette, og A hadde god grunn til å få prøvd saken. I tillegg kommer at han hadde god grunn til å anke tingrettens dom, da tingretten i sin avgjørelse la avgjørende vekt på at det ikke var fremlagt noen motregningserklæring.

Når det gjelder saksomkostninger for tingretten, skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten finner derfor at det ikke er grunnlag for å gjøre noen endring i tingrettens saksomkostningsavgjørelse om at ingen av partene tilkjennes saksomkostninger.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-108 Fordelsbeskatning privat bruk av bil mv.

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-13, 5-30, 9-3 og 10-11. Ligningsloven § 10-2 og § 10-3.

**Sunnmøre tingrett:** Dom av 13. april 2016, **sak nr.:** TSUMO-2015-184354, TSUMO-2016-010049 og TSUMO-2016-010058

**Dommer:** Konst. tingrettsdommer Hanne Ombudstvedt.

**Parter:** Reidar Gøsta Stridh, Morten Stridh og Remi Stefan Stridh (for alle: advokat Anne Nerland Hovde) mot Skatt Midt-Norge (advokat Arne Haavind).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt om det var grunnlag for fordelsbeskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil og godtgjørelse for avholdte dykkerkurs, samt gevinstberegning ved realisasjon av dykkerutstyr og båt. Retten fant at deler av vedtakene manglet grunnlag, og at disse delene måtte oppheves som ugyldige.

Overprøving av Skatteklagenemndas vedtak

Retten skal ta stilling til gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om endring av ligningen for 2008 og 2009 for Morten Stridh og Remi Stridh.

Twisten er begrenset til den del av nemndsvedtaket for Morten Stridh som gjelder fordelsbeskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil og gevinstbeskatning ved realisasjon av dykkerutstyr (utenfor næring), samt tilleggsskatt knyttet til disse forholdene.

Twisten er begrenset til den del av nemndsvedtaket for Remi Stridh som gjelder beskatning av gevinst ved realisasjon av en båt, gevinst ved realisasjon av dykkerutstyr (i næring) og fordelsbeskatning av godtgjørelse for avholdte dykkerkurs, samt tilleggsskatt knyttet til disse forholdene.

### I Sakens bakgrunn i hovedtrekk

Reidar Stridh og hans to sønner Morten Stridh og Remi Stridh eide selskapet Htech AS (tidl. Hareid Sub Sea AS) med en tredel hver frem til januar 2012 da det ble åpnet konkurs i selskapet etter innlevert oppbudsbejæring. Reidar Stridh var styreleder i selskapet, mens Remi Stridh var styremedlem. Morten Stridh var daglig leder i selskapet, fra 2003 og frem til konkursåpningen. Selskapets virksomhet var hovedsakelig å tilby tjenester innenfor mudring, inspeksjonsdykking og grunnundersøkelser under vann, samt ulike anleggsarbeider over og under vann. Reidar Stridh

hadde tidligere drevet inspeksjonsdykking gjennom enkeltpersonforetaket Ingeniør Reidar Stridh, men hadde lagt denne virksomheten inn i Htech AS. Også de to sønnene var yrkesdykkere, Remi inntil han påbegynte omskolering i 2006.

Skattekontoret i Ålesund gjennomførte i perioden 27.10.2010 til 30.01.2012 bokettersyn hos Htech AS. Kontrollperioden var inntektsårene 2008 og 2009. Det fremgår av bokettersynsrapporten at det ikke ble gjennomført sluttmøte med faktumavklaring ved avslutningen av kontrollen, fordi det den 09.01.2012 var blitt åpnet konkurs hos selskapet. Det er i rapporten fremsatt endringsforslag med hensyn til den skattemessige og avgiftsmessige behandlingen av båten «Sub Seaker» anskaffet i 2008 sammen med forslag om at selskapets aksjeeiere for inntektsåret 2008 tillegges en inntekt på kr 1.034 421 og for inntektsåret 2009 kr 948.467 for fordel ved uttak som følge av privat bruk av båten, jf. skatteloven § 5-2, jf. § 13-1. Skattekontoret mente at båten var anskaffet for aksjeeiernes private bruk. I bokettersynsrapporten er det også blant annet lagt til grunn at selskapets biler ble benyttet av Morten og Remi Stridh til privat bruk, og at fortjeneste etter salg av selskapets dykkerutstyr hadde gått inn på konti tilhørende Morten og Remi Stridh privat og dermed var skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-11. I tillegg er det lagt til grunn at Remi Stridh har hatt skattepliktig nettoinntekt etter avholdte dykkerkurs.

Varsel om at skattyternes ligning for 2008 og 2009 ville bli foreslått tatt opp til endring med forslag til forhøyelse av inntekt og mulig ileggelse av tilleggsskatt, ble sendt de tre skattyterne den 08.02.2012. Ved brev av 29.05.2012 fra advokat Hovde innga skattyterne merknader og redegjørelse for enkelte poster. Vedtak i endrings sakene ble fattet 17.12.2012. Vedtakene ble påklaget 08.01.2013 for samtlige tre skatteytere, supplert i brev av 26.02.2013.

Skattekontoret fattet et ytterligere vedtak den 23.01.2013 hva gjelder Remi Stridh. Dette vedtaket gjelder beskatning etter omsetning av båten Ken Frode, samt ileggelse av tilleggsskatt for forholdet. Vedtaket ble påklaget 26.02.2013.

Advokat Hovde har etter dette innsendt supplerende kommentarer og dokumentasjon på vegne av skattyterne, herunder er skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda kommentert i brev av 17.12.2014 og 11.02.2015.

Skatteklagenemnda fattet 15.05.2015 vedtak i hver av de tre sakene i samsvar med skattekontorets innstilling. Det følger av vedtaket for Morten Stridh at han blant annet har fått et inntektstillegg for 2008 og 2009 på til sammen kr 216.715 for privat bruk av firmabiler og kr 16.045 for omsetning av dykkerutstyr. Ilagt ordinær tilleggsskatt for disse forholdene utgjør kr 71.028 basert på toppskatt trinn 2. Det følger av vedtaket for Remi Stridh at han blant annet har fått et inntektstillegg for 2008 og 2009 på til sammen kr 160.644 for omsetning av dykkerutstyr, kr 35.800 som er godtgjørelse for avholdte dykkerkurs og kr 235.000 etter salg av båten Ken Frode. Ilagt ordinær tilleggsskatt for disse forholdene utgjør kr 119.039.

Stevning ble sendt 19.11.2015 med påstand om opphevelse av Skatteklagenemndas tre vedtak. De deler av vedtakene som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten «Sub Seaker», ble frafalt av Staten under prosedyreinnlegget på rettsdag 3 under hovedforhandlingen. Etter dette er ligningen av Reidar Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 ikke lenger tvistetema i saken. Staten

frfalt også fordelsbeskatning av Remi Stridh for privat bruk av firmabiler. For øvrig er de deler av vedtakene som gjelder utleie av fast eiendom/lokaler, ikke angrepet i stevningen.

Hovedforhandling til overprøving av Skatteklagenemndas vedtak ble holdt 16., 17. og 18.03.2016. Foruten partsforklaringer fra saksøkerne, ble det ført 3 vitner. Representanten fra Staten v/Skatt Midt-Norge avga ikke partsforklaring. Videre ble det foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

## II Partenes påstandsgrunnlag og påstander

*På vegne Morten Stridh og Remi Stridh har advokat Hovde i hovedsak gjort gjeldende:*

### **Fordelsbeskatning for bruk av arbeidsgivers bil:**

Morten Stridh er uriktig fordelsbeskattet for privat bruk av Ford Excursion med reg.nr. BP 66620 og Truckmaster 1500 Crew Cab Pickup som var Htech AS sine firmabiler, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-10, jf. § 5-13. Det bestrides at Morten Stridh brukte bilene privat. Han hadde andre kjøretøy han benyttet privat. Bilene var heller ikke egnet til privat bruk. Det dreier seg om biler beregnet for å frakte utstyr rundt på oppdrag, og én bil var til enhver tid rigget for utrykning. Det vises til forskrift av 19.11.1999 nr. 1158 § 5-13-1 bokstav b).

Staten har lagt til grunn et for høyt beviskrav ved sin vurdering av privat kjøring. Drivstoffyllinger som dokumenterer reiser/kjøring som Staten legger til grunn at har vært privat kjøring, har vært yrkeskjøring. Dette er sannsynliggjort ved Mortens Stridhs partsforklaring og hans skriftlige redegjørelse inntatt i faktisk utdrag på side 297 flg. Intet tilsier at det er en annen forklaring på de foretatte reisene enn det Morten Stridh selv har forklart. Videre vises det til at styret i Htech AS var svært bevisste på skillet mellom privat bruk av bil og bruk av bil i næring, jf. vitneforklaringen fra regnskapsfører Liavåg.

Htech AS leide areal på Morten Stridhs eiendom for oppbevaring av utstyr og eiendeler. Bilene stod parkert på arealet blant annet for å kunne være i beredskap. Det at man har en mulighet for bruk av firmabil privat, er ikke avgjørende for at en skattyter omfattes av reglene om fordelsbeskatning ved privat bruk av arbeidsgivers bil. Det må sannsynliggjøres en faktisk bruk for at man skal omfattes av regelverket. Det vises til utdrag fra Ligningens ABC i juridisk utdrag på side 23-24.

Subsidiært anføres at dersom det legges til grunn at det har vært en privat bruk av firmabilene, har bruken vært så sporadisk at den ikke gir grunnlag for å tilordne Morten Stridh en fordel, jf. 1999-forskriften § 5-13-2. Det stilles dessuten spørsmål ved om det er riktig å tilordne Morten Stridh fordel for privat bruk av de to dyreste firmabilene.

### **Salg av dykkerutstyr:**

Endringen av Morten Stridhs ligning for inntektsårene 2008 og 2009 hva gjelder salg av dykkerutstyr, er en utvidelse av saken som ikke er foretatt i samsvar med ligningsloven § 9-5 nr. 6, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Sistnevnte bestemmelse fastsetter en frist på 2 år for endring av ligning til ugunst for skattyter. Her gjelder 2 års-fristen idet Morten Stridh ikke har gitt ufullstendige eller ukorrekte opplysninger til skattemyndighetene.

Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet gjelder dermed forhold som er tatt opp for sent. Ligningen for Morten Stridh hva gjelder salg av dykkerutstyr kan ikke endres, verken for inntektsåret 2008 eller 2009. Endringen ble aldri varslet slik ligningsloven § 9-7 krever.

Subsidiært anføres det at forholdet må hjemvises til ny behandling ved skattekontoret.

Skattefritaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav a kommer til anvendelse for Morten Stridhs del - som en subsidiær anførsel - og også for Remi Stridhs del. Dykkerutstyr er løssøre i bestemmelsens forstand. Den omsetningen som Remi Stridh har stått for, har ikke hatt et omfang som tilsier at han drev næringsvirksomhet. Kjøp og salg av dykkerutstyr har vært en del av brødrenes hobby. Det vises til deres partsforklaringer om at noe dykkerutstyr som ble solgt, var utstyr som de selv hadde brukt. Dette faller klart inn under skattefritaksbestemmelsen. Videre forklarte de at noe utstyr ble kjøpt for venner og bekjente på messer, med et lite påslag til utgiftsdekning uten formål om å tjene på omsetningen. Kjøp og salg har heller ikke vært egnet til å gi overskudd, jf. vitneforklaringen fra Navekvien om null avanse på AGA-masker.

Subsidiært anføres det at skattemyndighetene har foretatt en vilkårlig og urimelig forskjellsbehandling av brødrene ved kostprisfastsettelsen når Morten Stridh er godskrevet en inngangsverdi med 70%, mens Remi Stridh er godskrevet en inngangsverdi med 50%. Morten Stridh har sannsynliggjort at 70% må legges til grunn som inngangsverdi, og det må også gjelde for gevinstberegningen vedrørende Remi Stridh.

#### **Salg av båten Ken Frode:**

Remi Stridh er ikke rett skattesubjekt for beskatning av gevinst etter salg av båten Ken Frode. Kjøpekontrakten (dok 26 bilag 4) viser at det er Hareid Dykkerklubb som var eier av båten. Det vises til at det ble annonsert etter båt til klubbbruk. Det bestrides ikke at kjøpesummen på kr 250.000 gikk inn på Remi Stridhs bankkonto, men beløpet gikk ut igjen til dekning av kjøpesum for en annen båt som Hareid Dykkerklubb kjøpte.

#### **Beskatning av godtgjørelse i forbindelse med dykkerkurs:**

Det er ikke tvil om at det var Hareid Dykkerklubb som arrangerte dykkerkurs. Det bestrides ikke at kursavgifter ble kreditert Remi Stridhs bankkonto, men pengene tilhørte Hareid Dykkerklubb. Remi Stridh er ikke rett skattesubjekt for beskatning av godtgjørelsen for avholdte dykkerkurs. Dykkerkursene er dessuten nærmest rent veldedig arbeid, og det er ikke mulig å få overskudd av kursavgiftene, jf. vitneforklaringen fra Navekvien. Det vises også til partsforklaringen og tidligere inngitte kommentarer som fremkommer i faktisk utdrag på side 413. Skattemyndighetenes beregning som fremgår på side 102 i faktisk utdrag, kan dermed under enhver omstendighet ikke legges til grunn.

#### **Tilleggsskatt:**

Det er ikke grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt for noen av de ovennevnte forhold. Verken Morten eller Remi Stridh har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det gjelder her et skjerpet beviskrav, og det er ikke ført tilstrekkelig bevis for opplysningssvikt. Uriktig forståelse av reglene kan ikke anses som uriktige eller ufullstendig opplysning etter ligningsloven § 10-2. Det vises i denne sammenheng til Gyldendal Rettsdata note (459) til ligningsloven § 10-2 om tilleggsskatt.

På vegne av saksøkerne nedla advokat Hovde slik **påstand**:

I.

- 1: Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.15 for Reidar Stridh, oppheves.
- 2: Staten v/Skatt Midt-Norge tilpliktes å dekke sakens omkostninger.

II.

- 1: Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.15 for Morten Stridh, oppheves.
- 2: Staten v/Skatt Midt-Norge tilpliktes å dekke sakens omkostninger.

III.

- 1: Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.15 for Remi Stridh, oppheves.
- 2: Staten v/Skatt Midt-Norge tilpliktes å dekke sakens omkostninger.

**Staten v/Skatt Midt-Norge har i hovedsak gjort gjeldende:**

Den bevismessige situasjonen gjør at Staten frafaller utbyttebeskatningen for privat bruk av båten «*Sub Seaker*» for samtlige tre saksøkere og fordelsbeskatning av Remi Stridh for privat bruk av firmabil, samt ordinær tilleggsatt for disse forholdene.

Skatteklagenemndas vedtak er ikke beheftet med feil som kan medføre opphevelse av vedtakene for de deler som gjelder fordelsbeskatning av Morten Stridh for privat bruk av firmabil, beskatning av Remi Stridh etter salg av båten Ken Frode og for godtgjørelse for dykkerkurs, samt beskatning av dem begge for salg av dykkerutstyr og ordinær tilleggsatt for disse forholdene. Det er ikke grunnlag for en ny vurdering av fordelsbeskatningen av Morten Stridh for privat bruk av firmabiler som følge av frafalt krav mot Remi Stridh for slik beskatning.

Ved rettens prøving av Skatteklagenemndas vedtak skal det mest sannsynlige faktum på vedtakstidspunktet legges til grunn, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Det påhviler skattyter en opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-1, og risikoen for at vedtak er basert på feil faktum påhviler skattyter.

**Fordelsbeskatning av Morten Stridh for privat bruk av firmabiler:**

Sjablongregelen i skatteloven § 5-13, jf. forskrift av 19.11.1999 nr. 1158, kommer til anvendelse. Det avgjørende er adgangen til en bruk av bilene som er mer enn en sporadisk bruk, selv om det ikke har vært faktisk bruk eller kun en faktisk sporadisk bruk, jf. forskriften § 5-13-2. Det er på det rene at Morten Stridh hadde omfattende adgang til bruk av de to bilene han er fordelsbeskattet for. Hans adgang til bilene var mer enn en sporadisk adgang. Det vises til at bilene var parkert på hans eiendom, han disponerte bilnøkklene, var på den tiden den eneste ansatte i Htech AS og den eneste som kunne være i beredskap i forhold til utrykningsoppdrag.

Bilenes egnethet for privat bruk er i dette tilfellet uten betydning. Unntaksbestemmelsen i forskriften § 5-13-1 annet ledd bokstav b kommer ikke til anvendelse. Unntaksbestemmelsen gjelder for biler som i liten grad er egnet til privat bruk og som utelukkende brukes til arbeidsreise (privat kjøring mellom hjem og fast arbeidssted). Det vises til Lignings-ABC 2014 på side 191. Dersom det er annen privat kjøring, kommer sjablongreglene til anvendelse. Det er tilstrekkelig at annen faktisk kjøring har vært sporadisk. Med sporadisk bruk menes så godt som ingenting, jf. Lignings-ABC 2014 på side 193. Skatteklagenemndas bevisbedømmelse er forsvarlig når nemnda har lagt til grunn som mest sannsynlig at Morten Stridh har brukt de to aktuelle bilene til annen privat kjøring enn arbeidsreise. Det vises til vedtakets redegjørelse for drivstoffyllinger under reiser som mangler næringstilknytning. Morten Stridh har ikke dokumentert at næringskjøring har vært formålet. Førte kjørebok finnes ikke. Skatteklagenemndas bevisbedømmelse med hensyn til at det forelå et arbeidsforhold mellom Morten Stridh og Htech AS, er utvilsomt forsvarlig. Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt er fullt ut holdbart.

### **Gevinstbeskatning for salg av dykkerutstyr:**

Ligningen av Morten Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 vedrørende gevinst ved salg av dykkerutstyr, jf. skatteloven § 5-1 (2), kan endres til ugunst for ham. I dette tilfellet gjelder 10 års-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, som har en frist på 2 år for endring til ugunst for skattyter, kommer ikke til anvendelse ettersom Morten Stridh ikke opplyste om salg av dykkerutstyr i sine selvangivelser.

Ligningssaken er utvidet innenfor den fristen som her gjelder etter ligningsloven § 9-6, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 6. Morten Stridh ble varslet om endringen da han mottok skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda. Han fremmet da ikke krav om ny behandling. Det foreligger etter dette ikke saksbehandlingsfeil som gir grunnlag for å oppheve denne del av vedtaket.

Skatteklagenemndas bevisbedømmelse er forsvarlig, og det er ikke grunnlag for å oppheve de deler av vedtakene som gjelder salg av dykkerutstyr. Det må legges til grunn at dykkerutstyret ble omsatt med sikte på gevinst hva gjelder begge brødrene. Dykkerutstyret kan ikke anses som løsøre som har vært brukt i eierens eller vedkommendes families bopel eller husholdning, jf. skatteloven § 9-3 (1) bokstav a. Det vises til Gyldendal Rettsdata note (719) til skatteloven § 9-3.

Remi Stridh har drevet omsetning av dykkerutstyr i så stort omfang at det dreier seg om næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 5-1 (1). Det vises til at han drev omsetning av et visst omfang, jf. tallenes størrelse, og at omsetningen objektivt var egnet til å gi overskudd. Det er uten betydning om andre ikke oppnår overskudd ved omsetning av dykkerutstyr slik vitnet Navekvien forklarte. Unntaksregelen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav a gjelder ikke ved salg i næring.

Det er ikke foretatt en vilkårlig forskjellsbehandling av de to brødrene ved fastsettelsen av kostpris ved skattemyndighetens beregning av gevinst. Gevinstberegningen skal foretas konkret og individuelt, og det er gjort her. Kostprisen for Morten Stridhs del ble oppjustert fra 50% til 70% etter opplysninger gitt av ham under innsynsrunden, jf. faktisk utdrag på side 58. Det ble etter innsynsrunden også foretatt en mindre oppjustering av kjøpesum for solgt utstyr fra Remi Stridh, etter inngitte opplysninger. Gevinstberegningene er holdbare.

### **Salg av båten Ken Frode:**



Skatteklagenemnda har foretatt en forsvarlig bevisvurdering når den har lagt til grunn som mest sannsynlig at båten Ken Frode ble solgt fra Remi Stridh. Han har i klage på skatteutregning i sak nr 2012/14528, inntatt i faktisk utdrag på side 350, opplyst at båten var et privat kjøp som han foretok. Kjøpesummen gikk også inn på hans bankkonto. Øvrig bevisførsel omkring eierskapet til båten spriker, og den første opplysningen fra skattyteren om at det var han som solgte båten, må legges til grunn. Skatteklagenemndas vedtak om å beskatte Remi Stridh for gevinsten etter salget av båten med hjemmel i skatteloven § 5-1 (2), er holdbart. Fritaksregelen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav a kommer ikke til anvendelse idet formålet med båtkjøpet var senere realisasjon med gevinst.

#### **Godtgjørelse i forbindelse med dykkerkurs:**

Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er holdbart. Bankkonto tilhørende Remi Stridh viser at han har hatt inntekter i forbindelse med dykkerkurs, både i 2008 og 2009. Han har hatt en nettoinntekt som må anses som fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 (1), jf. § 5-30 (1). Det var forsvarlig av Skatteklagenemnda å legge til grunn som mest sannsynlig at Remi Stridh var kurseier. Det vises for øvrig til Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt.

#### **Ordinær tilleggs katt:**

Skatteklagenemndas ileggelse av ordinær tilleggs katt på 30 % for ovennevnte forhold er fullt ut holdbar, både for Morten Stridh og Remi Stridh. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skattyterne har gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at opplysningssvikten førte til eller kunne ført til skattemessige fordeler. Inntekter/fordeler er ikke opplyst i selvangivelsene, noe som har ført til at det er beregnet for lav skatt. Ligningsloven § 10-2 nr. 1 er en objektiv regel.

Unntaksregelen i ligningsloven § 10-3 nr. 1 kommer ikke til anvendelse. Det er ikke påvist unnskyldelige grunner. Rettsvillfarelse er ikke unnskyldelig årsak i bestemmelsens forstand, jf. Lignings-ABC 2014/15 punkt 3.11.3 på side 1279.

Staten v/Skatt-Midt-Norge nedla slik **påstand**:

1. Ligningen av Reidar Gösta Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 endres slik at han ikke utbyttebeskattes for privat bruk av båten Sub Seaker. Ilagt tilleggs katt bortfaller.
2. Hver av partene dekker sine egne saks kostnader.
1. Ligningen av Morten Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 endres slik at han ikke utbyttebeskattes for privat bruk av båten Sub Seaker. Ilagt tilleggs katt for dette forholdet bortfaller. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Midt-Norge.
2. Hver av partene dekker sine egne saks kostnader.
1. Ligningen av Remi Stefan Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 endres slik at han ikke utbyttebeskattes for privat bruk av båten Sub Seaker og ikke fordelsbeskattes for privat bruk av firmabil. Ilagt tilleggs katt for disse forhold bortfaller. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Midt-Norge.
2. Hver av partene dekker sine egne saks kostnader.

### III Rettens vurdering

#### Rettslig utgangspunkt

Retten bemerker innledningsvis at det er skattyteren som har ansvaret for sakens opplysning og som plikter å gi ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger, jf. ligningsloven § 4-1. Skattesystemet er basert på tillit, og skattyterens opplysningsplikt er grunnleggende for at skattesystemet skal fungere tilfredsstillende. Ligningsmyndighetene må ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragsposter foreta en selvstendig prøving av de opplysninger skattyteren har gitt og fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle de foreliggende opplysninger. Det vises til ligningsloven § 8-1 og til Ot.prp.nr.29 (1978-1979) på side 98. Retten har i utgangpunktet full prøvesrett i de spørsmål sakene reiser. Der ligningsmyndighetene har utøvet skjønn som er godt overveiet og begrunnet, er det i rettspraksis lagt til grunn at domstolene bør vise tilbakeholdenhet med å fravike skjønnsresultatet. Retten viser i denne sammenheng til Rt-2009-105 avsnitt (112). Det er faktum på vedtakstidspunktet som skal legges til grunn ved rettens prøving, jf. Rt-2006-404.

Retten går så over til å vurdere de enkelte tvistetemaene i sakene hva gjelder Morten Stridh og Remi Stridh ut fra det rettslige utgangspunkt som her er redegjort for.

#### Fordelsbeskatningen av Morten Stridh for privat bruk av arbeidsgivers bil

Etter Skatteklagenemndas vedtak er Morten Stridhs ligning for inntektsårene 2008 og 2009 endret slik at hans inntekt er forhøyet med kr 101.005 for 2008 og kr 115.710 for 2009. Inntektsforhøyelsene svarer til sjablonmessig beregnet fordel ved privat bruk av arbeidsgivers biler, jf. skatteloven § 5-1 (1), jf. § 5-10 bokstav a, jf. § 5-13 med tilhørende forskrift (19.11.1999 nr. 1158). Fordelsbeskatningen gjelder privat bruk av to biler, en Ford Excursion som Htech AS leaset frem til august 2008 og en Truckmaster Pick Up som Htech AS leaset fra august 2008 og i 2009.

For at fordelsbeskatning etter sjablonreglene i skatteloven § 5-13 med forskrift skal utløses, kreves det at arbeidstakeren har hatt en adgang til bruk av arbeidsgivers bil som er mer omfattende enn en sporadisk bruksadgang og i tillegg at det har vært en faktisk bruk. Det er nok at den faktiske bruken har vært sporadisk. Retten viser til 1999-forskriften § 5-13-2 om sporadisk bruksadgang som lyder:

*«Adgang til sporadisk bruk skal ikke utløse fordelsbeskatning etter disse bestemmelser. Adgang til bruk med en viss regularitet eller varighet anses ikke som sporadisk.»*

*«Har arbeidstakeren adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil, utløses fordelsbeskatning etter disse bestemmelser selv om den faktiske bruken er sporadisk.»*

Sjablonreglene gjelder i utgangspunktet for alle typer biler, jf. 1999-forskriften § 5-13-1 første ledd. I paragrafens annet ledd er det gjort enkelte unntak, blant annet gjelder etter bokstav b unntak for:

*«biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk og som ikke brukes privat utover arbeidsreise».*

Dersom bilen ikke er egnet til privat bruk, men faktisk er brukt privat utover reise mellom hjem og fast arbeidssted, kommer unntaksregelen ikke til anvendelse og sjablonreglene gjelder.

Etter bevisførselen finner retten det ikke sannsynliggjort at Skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn for sitt vedtak på dette punktet. Det er uomtvistet at Morten Stridh var ansatt i Htech AS i 2008 og 2009. Han forklarte at han var daglig leder i selskapet fra høsten 2003 og frem til konkursåpningen i januar 2012. Det er for retten heller ikke tvilsomt at Morten Stridh hadde adgang til mer omfattende bruk enn en sporadisk bruksadgang. Det vises til hans forklaring om at bilene stod parkert på det området som selskapet leide på gården hans, og at han hele tiden har hatt tilgang til å bruke bilene. Ifølge Remi Stridh var det broren som hadde bilnøkene.

Spørsmålet i saken er om Skatteklagenemnda har bedømt bevisene feil når den har lagt til grunn at Morten Stridh faktisk har brukt arbeidsgivers biler sporadisk og utover arbeidsreise. Retten har ikke grunn til å betvile forklaringene om at én bil til enhver tid var rigget med utstyr for utrykning. Retten legger til grunn at bil rigget med utstyr for utrykning, i mindre grad er egnet for privat kjøring avhengig av mengden og typen utstyr.

Det avgjørende her er imidlertid ikke kjøretøyets egnethet til privat bruk, men om det var riktig å legge til grunn som mest sannsynlig at Morten Stridh hadde en faktisk sporadisk privat bruk av bilene utover arbeidsreise.

Under bokettersynet ble det utarbeidet oversikt over drivstoffyllinger på Shell betalt med Htech AS' bensinkort som Morten Stridh benyttet. Skattekontoret fant at drivstoffyllinger var gjort på steder hvor det ikke kunne dokumenteres næringsmessig oppdrag eller tilknytning, eksempelvis ved reiseregninger.

Morten Stridh imøtegikk skattekontoret med en skriftlig redegjørelse for ulike reiser og tidspunkter vedlagt klage av 26.02.2013 over vedtak (inntatt i faktisk utdrag på side 297- 300). Redegjørelsen i klagen endret ikke Skatteklagenemndas vurdering. Fra Skatteklagenemndas vedtak på side 33 gjengis:

*«Det er ikke for noen av turene levert reiseregning til selskapet vedrørende dekning av kost og losji. Det er likevel sannsynlig at en del av reisene kan ha arbeidsmessig tilknytning.*

*Noen av turene ser ut til å ha hatt kombinerte formål. Det er imidlertid veldig lite privatkjøring som skal til for å utløse fordelsbeskatning når det foreligger disposisjonsadgang til bil.*

*Skattyteren har i klagen anført at han hadde egen personbil både i 2008 og 2009. I tillegg opplyser han at han hadde en bobil VE 55679 (1989-modell) hele 2008 til ut på sommeren 2009 og en ATV og motorsykkkel fra juni 2009.*

*Skattyteren er gift og har ett mindreårig barn. Ektefellen er ansatt i Sande kommune som ligger noen mil fra familiens hjem. Personbilen er medtatt i hennes selvangivelser for 2008 og 2009. Det er sannsynlig at denne bilen er benyttet av henne til kjøring mellom hjem og arbeidssted.*

*Det vises i klagen til at beredskap satte begrensning til den private bruken. Skattyter var i perioden eneste faste ansatte i bedriften, slik at det må antas at det var han selv som var i beredskap. Skattekontoret kan vanskelig se at dette skulle sette vesentlige begrensninger til den private bruken av bilene.*

*Selv om det nå aksepteres at noen av turene der skattyter har foretatt drivstoffyllinger, ikke er privatkjøring, er det etter skattekontorets oppfatning sannsynlig at adgang til privat bruk er mer enn sporadisk. Det er sannsynlig at skattyter også har brukt bilene privat i nærområdet. Bruk som ikke er sporbar gjennom drivstoffyllinger utenfor nærområdet.»*

Morten Stridh fastholdt i retten at han ikke har brukt firmabilene privat, men forklarte at han - når det var praktisk - hadde hentet barn med firmabil på vei til og fra hjem/oppdrag. Han hadde også kjørt innom Høgskolen for å ta en lunsj med broren da han var i Ålesund. Han pådro seg en parkeringsbot der. Retten mener at forklaringen underbygger at det har vært en viss privat bruk av firmabilene i nærområdet slik skattemyndighetene har lagt til grunn.

Morten Stridh har skriftlig gitt forklaring på reiser/kjøring til og fra steder som skattemyndighetene i utgangspunktet la til grunn at ikke var yrkeskjøring. Hans forklaringer på enkelte av reisene er underbygget ved bekreftelser av tredjepart, faktura fra Bergheim Auto og dokumenter vedrørende rettssak mot Agder Dykk, mens andre av reisene ikke er underbygget. Etter rettens syn kan det da ikke være feil av Skatteklagenemnda å legge til grunn en faktisk sporadisk privat bruk slik det fremgår av vedtaket, jf. gjengivelsen ovenfor. Retten er ikke enig med skattyter i at skattemyndighetene stiller for høye krav til dokumentasjon. Det vises til at yrkeskjøring relativt enkelt ville latt seg dokumentere ved føring av kjørebok eller bedre oversikt over utførte oppdrag/firmareiser.

Retten er etter dette kommet til at det ikke hefter feil ved Skatteklagenemndas bevisvurdering når den har lagt til grunn som mest sannsynlig at Morten Stridh har hatt en adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil enn en sporadisk bruksadgang og at han sporadisk faktisk har brukt firmabilene til privat kjøring utover arbeidsreise. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at det skal lite privatkjøring til før fordelsbeskatning utløses. Retten er enig i rettsanvendelsen, jf. 1999-forskriftens ordlyd «sporadisk» sammenholdt med opplysningen fra Morten Stridh om at han har faktisk brukt firmabil privat i nærområdet og flere reiser som ikke er underbygget med bevis for at de i foretatt i næringsøyemed for Htech AS.

Retten finner det før øvrig riktig at fordelsbeskatningen gjelder Ford Excursion og Truckmaster Pick Up, også etter at Staten har frafalt fordelsbeskatningen av Remi Stridh for privat bruk av firmabilene Chevrolet Suburban og VW Sharan. Det er opplyst at Chevroleten ble avskiltet i mars 2008, og at denne hovedsakelig ble parkert på Reidar Stridhs eiendom på Raffelneset. Det er videre opplyst Sharanen ble lånt bort til dykkerklubben og ble brukt i forbindelse med dykkerkurs i Volda.

Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt er etter dette ikke ugyldig og oppheves ikke.

### **Salg av dykkerutstyr**

Hva gjelder *Remi Stridh* har Skatteklagenemnda lagt til grunn i sitt vedtak at han har omsatt dykkerutstyr og har hatt skattepliktig inntekt ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 første ledd, jf.

§ 5-30 første ledd. Skattepliktig inntekt fra virksomheten, etter korrigeringer i lys av skattyters opplysninger og skjønnsmessig fradrag for kostpris satt til 50 % av salgssum, utgjør etter nemndas beregning kr 78.000 for inntektsåret 2008 og kr 82.644 for inntektsåret 2009.

Remi Stridh forklarte at han har benyttet seg av sine kontakter fra den tiden han drev dykkerbutikk til å hjelpe bekjente og venner til å få en god pris på utstyr, typisk masker med lytteenhet (trådløs tale). Han har ikke hatt overskudd, men har hatt et visst dekningsbidrag for å dekke kostnadene han har hatt med turer blant annet til messer. Han solgte noe brukt og noe nytt utstyr.

Dersom retten kommer til at Skatteklagenemndas vurdering av at det er fordel vunnet ved virksomhet er riktig, er det ikke nødvendig å vurdere om unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a kommer til anvendelse idet bestemmelsen gjelder utenfor virksomhet.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet, men spørsmålet om skattyter har drevet næringsvirksomhet må avgjøres ut fra sentrale skjønnsmomenter som at:

- (i) det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet,
- (ii) aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko,
- (iii) aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt være egnet til å gi overskudd.

Retten viser i denne sammenheng til Rt-2013-421 avsnitt (31).

Omsetning av dykkerutstyr er behandlet i Skatteklagenemndas vedtak på side 30 til 34. Ved beregningene er det tatt utgangspunkt i overførsler til Remis Stridh sin bankkonto fra forskjellige personer, både med bilagstekst hvor det klart fremgår at det dreier seg om dykkerutstyr og overførsler som ikke er merket, samt kontantinnskudd. I lys av opplysninger og dokumentasjon fra Remi Stridh er noen beløp trukket ut da det gjelder båt og bilkjøp/salg. Etter dette er det lagt til grunn at inntekten relatert til salg av dykkerutstyr, før fradrag av kostnader, utgjør kr 188.000 for 2008 og kr 165.288 for 2009.

Slik retten bedømmer bevisene i saken, hefter det ikke feil ved Skatteklagenemndas bevisvurdering når den har lagt til grunn som mest sannsynlig at Remi Stridh har drevet virksomhet ved omsetning av dykkerutstyr og derigjennom har hatt en netto inntekt som er gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 første ledd. Både antallet personer, samlet beløp som er overført og at omsetningen foregikk over en to års- periode, tilsier at Remi Stridh utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Retten finner det heller ikke tvilsomt at han omsatte utstyr for egen regning og risiko. Han har ikke hatt oversikt over kostnader knyttet til omsetning og forklarte at han krevde et visst påslag som dekningsbidrag. Morten Stridh forklarte dessuten at broren i liten hadde sørget for å få penger forut for kjøp. Det dreier seg om omsetning av varer som objektivt sett må sies å være egnet til å gi overskudd. Det at faktisk fortjeneste har vært lav og i enkelte tilfeller tilnærmet ingenting, kan ikke være avgjørende i relasjon til virksomhetsbegrepet.

Videre finner retten at det ikke er sannsynliggjort at nemndas skjønnsmessige fastsettelse av inngangsverdien (kostprisen) er uriktig eller vilkårlig. Kostprisen skal settes til det som dokumenteres har vært de faktiske kostnadene. Det er Remi Stridh som har ansvar for å

dokumentere inngangsverdien, jf. ligningsloven § 4-1. Han har ikke fremlagt slik dokumentasjon. Det er etter rettens vurdering ikke urimelig eller vilkårlig og skjønnsmessig benytte en kostpris på 50 % av salgssummen.

Etter dette er Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt ikke ugyldig og oppheves ikke.

Hva gjelder *Morten Stridh*, har Skatteklagenemnda lagt til grunn i sitt vedtak at han har hatt skattepliktig gevinst ved omsetning av dykkerutstyr, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd, og at dette er løssøre som faller utenfor unntaksregelen i skatteloven § 9-3 nr. 1 bokstav a.

Skattepliktig inntekt, etter korrigeringer i lys av skattyters opplysninger og skjønnsmessig fradrag for kostpris satt til 70 % av salgssum, utgjør etter nemndas beregning kr 5.500 for inntektsåret 2008 og kr 10.545 for inntektsåret 2009.

Morten Stridh har anført at ligningsmyndighetene har endret hans ligning med hensyn til inntektsøkning for gevinst ved salg av dykkerutstyr for sent. Han har vist til oversittelse av 2 årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Staten på sin side bestrider ikke at ligningen ble endret til ugunst for skattyter etter 2 årsfristens utløp, men hevder at 10 årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 gjelder, fordi Morten Stridh ikke har oppgitt inntektene på sine selvangivelser og således har gitt uriktige opplysninger. Staten har også vist til skatteloven § 9-5 nr. 6.

Ut fra Morten Stridhs forklaring legger retten til grunn at han ikke oppga inntektene på selvangivelsene, fordi det med ett unntak dreide seg om utstyr han selv hadde testet og brukt. Videre fordi det dreide seg om vennetjenester og gjaldt små summer.

Det er på det rene at penger har gått inn på Morten Stridhs bankkonto som oppgjør for solgt dykkerutstyr. Når inntekten ikke er oppgitt, foreligger det i utgangspunktet en opplysningssvikt knyttet til faktiske forhold. Forståelsen av skatteloven § 9-6 nr. 3 bokstav a fremkommer i Gyldendal rettsdata note (412). Fra noten gjengis:

*«Som utgangspunkt må spørsmålet om opplysningene er uriktige eller ufullstendige vurderes objektivt, jf. Rt-1992-1588 (på s. 1592-1593): "Toårsfristen gjelder hvor skattyteren har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått til strekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»*

Retten mener ut fra bevisførselen at det er riktig å legge til grunn at det er fristen på 10 år i skatteloven § 9-6 nr. 1 som gjelder slik Skatteklagenemndas vedtak bygger på. Det er rettens syn at Morten Stridh etter en objektiv vurdering burde ha gitt ligningsmyndigheten opplysninger om inntekten. Retten har i sin vurdering lagt vekt på at han hadde en oppfordring til å oppgi inntekten, jf. hans egen forklaring om at han hadde salg med overskudd. Retten oppfatter at årsaken til at inntekten ikke ble oppgitt, hovedsakelig var at omsetningen var av lite omfang og for venner. Han burde dermed opplyst ligningsmyndighetene om forholdet slik at de fikk en foranledning til å vurdere spørsmålet.

Skatteklagenemndas vedtak er etter dette ikke ugyldig på dette grunnlaget.

Spørsmålet blir dernest om dykkerutstyret som Morten Stridh solgte, faller inn under unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd nr. 1 bokstav a.

Retten legger til grunn at dykkerutstyr er løsøre i bestemmelsens forstand. Dette ses heller ikke bestridt. Det avgjørende for om bestemmelsen kommer til anvendelse, må være om anskaffelsen av dykkerutstyret bar preg av en investering med det formål å kunne realisere gjenstanden med gevinst på et senere tidspunkt, jf. Gyldendal rettsdata note (719) til nevnte unntaksbestemmelse.

Retten viser til Skatteklagenemndas vedtak på side 38. Det fremgår der at gevinsten på kr 5.500 i 2008 er knyttet til ett salg. Videre fremgår det at salg foretatt i 2009 gjelder brukt utstyr (ervert i 2006) og at salgssummen totalt for 2009 også er beskjedent.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak ikke gitt noen nærmere vurdering av bevisvurderingen og rettsanvendelsen. Staten viste i sitt prosedyreinnlegg til at nemnda la til grunn at dykkerutstyret er omsatt med sikte på gevinst og anførte at det må kunne legges til grunn.

Retten finner det vanskelig å legge til grunn at Skatteklagenemndas vurdering på dette punkt er tilstrekkelig forsvarlig. Morten Stridh har dykking som hobby. Retten finner at både Morten Stridhs redegjørelse, herunder om salg av brukt utstyr, sammenholdt med omfanget av omsetningen, sannsynliggjør at Skatteklagenemnda ikke har foretatt en forsvarlig bevisvurdering og rettsanvendelse når den har kommet til at skattyters omsetning av dykkerutstyr hadde som formål å realisere gevinst og dermed faller utenfor unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. Retten er etter dette kommet til at Skatteklagenemndas vedtak oppheves for denne del.

### **Salg av båten Ken Frode**

Det er på det rene at kr 250.000 ble kreditert bankkonto tilhørende Remi Stridh den 12.08.2009. I sitt vedtak av 23.01.2013 la skattekontoret til grunn at beløpet utgjorde salgssummen for en båt, MS Ken Frode, og vurderte beløpet som vederlagsfri overføring fra Htech AS som blir å anse som skattbart ulovlig utbytte etter skatteloven § 10-11.

I redegjørelse vedlagt klage av 26.02.2013 har Remi Stridh opplyst at båten aldri har tilhørt Hareid Sub Sea AS (senere Htech AS). Videre er det opplyst at diesel ble fylt på Hetch AS' regning, og at beløpet ble ført på hans mellomregning med selskapet. Han tok ikke ut lønn og leverte heller ikke reiseregning for turen til Nord Lenangen 05.08.2009 for avhenting av båten. Fra redegjørelsen gjengis:

*«Det har heller ikke senere blitt ført noe som helst som har hatt med denne båten å gjøre, derimot har alt blitt betalt av meg privat. Dette bekrefter bare det åpenbare, nemlig at dette var et privat kjøp.»*

Og videre:

*«Det ble annonsert i bladet Fiskaren etter en båt for klubbruk, jeg betalte selv denne annonsen, som igjen gjorde at jeg fikk tilbud om- og senere kjøpte Ken Frode.»*

Og videre:

*«Det ble lagt ut bilder fra turen på Facebook og en bekjent i Måløy dykkerklubb ringte og spurte om å få kjøpe båten, jeg synes prisen var såpass god at avtale ble gjort og båten levert ved ankomst Hareid.»*

I Skatteklagenemndas vedtak på side 35 er det på bakgrunn av skattyters opplysninger, blant annet om at en reiseregning til Htech AS feilaktig var påført Ken Frode, lagt til grunn at Htech AS aldri har eid båten og at gevinsten ved salget av båten er skattepliktig inntekt på skattyters hånd, jf. skatteloven § 5-1 nr. 2. Det er satt et skjønnsmessig fradrag på kr 15.000 for kostnader med å få båten til Hareid. Inntektsøkningen som er lagt til grunn ved endringen av skatteyers ligning for 2009 utgjør kr 235.000.

Remi Stridh har anført at han ikke er rett skattesubjekt for beskatning av gevinsten etter salget av Ken Frode. Han har anført at det er Hareid Dykkerklubb som kjøpte og solgte båten og ikke ham privat.

Det er fremlagt en udatert kjøpekontrakt mellom Hareid Dykkerklubb c/o Remi Stridh og Sten Ragnar Granli om kjøp av båten for kr 1. Det fremgår av kontrakten at skøyta er strukturert og at Hareid dykkerklubb søker løyve om å unnta den fra destruering.

Remi Stridh forklarte i retten at Hareid Dykkerklubb hadde hatt behov for en båt for å trekke til seg flere medlemmer. Ken Frode var en stålåbåt som han mente var ypperlig for klubbturer. På vei ned etter avhenting ble han kontaktet av Måløy Dykkerklubb med forespørsel om å få kjøpt båten. Han sa først nei, men ringte dem tilbake og aksepterte tilbudet. Han hadde erfart på turen nedover at båten var dårlig i sjø. Det er Hareid Dykkerklubb som står som hjemmelshaver til båten idet Måløy Dykkerklubb ikke fikk løyve. Betalingen for båten gikk inn på hans private konto, men om lag 2 måneder senere kjøpte Hareid Dykkerklubb ny båt for pengene. Han dekket utgiftene til reise og henting av båten fra egen konto. Kostnadene var ca. 50.000-60.000. Salgssummen gikk inn på Remi Stridhs private konto, fordi dykkerklubben ikke hadde egen bankkonto.

Vitnet Per Kåre Navekvien bekreftet at Måløy Dykkerklubb kjøpte Ken Frode og sa at det er de som eier den. Båten er ødelagt og de diskuterer nå hva de skal gjøre med båten.

Retten viser til at det er Remi Stridh som har ansvar for å sørge for at alle relevante opplysninger for ligningen av ham fremlegges, jf. ligningsloven § 4-1. Det fremgår av Skatteklagenemndas vedtak at skattekontoret ikke kan se at beløpet senere er overført til noen annen. Retten bemerker at Remi Stridh ikke har fremlagt noen dokumentasjon som viser at hva salgssummen på kr 250.000 kreditert hans private konto ble brukt til. Hareid Dykkerklubb sitt navn er riktignok ført opp på kjøpekontrakten, men klubben har ikke hatt noen befatning med båten i det hele tatt. Det er Remi Stridh som disponerte rettslig over båten ved å selge den. Han solgte båten på vei hjem etter avhenting. Verken fullmakt eller beslutning fra dykkerklubben om salg er sannsynliggjort. I redegjørelsen han ga til skattemyndighetene i 2013, opplyste han at han hadde betalt alt med



båten og at det faktisk bekreftet at det var et privat kjøp. Han har også gitt to forskjellige forklaringer om årsaken til salget, én i nevnte redegjørelse og en annen i retten. Remi Stridh hevdet i retten at intensjonen var salg av båten til Måløy Dykkerklubb, men at dette ble omgjort til at båten isteden var utleid til Måløy Dykkerklubb. Slik retten forstod vitnet Navekvien, mente han ikke at Måløy Dykkerklubb hadde leid båten, men kjøpt den.

Retten mener etter dette at Remi Stridh er rett skattesubjekt for beskatning av salgsgevinsten slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn i vedtaket. Det dreier seg om gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet som i dette tilfellet ikke faller inn under unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. Remi Stridh har heller ikke dokumentert kostnader han har hatt knyttet til omsetningen av båten, herunder kostnader til henting av båten. Retten mener at saksøkeren ikke har sannsynliggjort at Skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn for sitt vedtak. Det er heller ikke holdepunkter for å sette til side nemndas skjønn over kostnadene.

Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er gyldig og oppheves ikke.

### **Godtgjørelse for dykkerkurs**

I henhold til Skatteklagenemndas vedtak har Remi Stridh fått økt inntekten med kr 31.500 for inntektsåret 2008 og med kr 4.300 for inntekståret 2009 for overskudd etter avholdte dykkerkurs. Inntektsøkningen er vedtatt med henvisning til skatteloven § 5-30 første ledd, jf. § 5-1 første ledd.

Det er på det rene at det er gjort overføringer til Remi Stridhs private bankkonto som er honorar i forbindelse med dykkerkurs. For 2008 ble hans konto kreditert med kr 52.500 og for 2009 kr 6.300. Skatteklagenemnda har fastsatt et kostnadsfradrag på kr 1.000 per elev.

Remi Stridh har anført at kursavgiftene som gikk inn på hans konto er Hareid Dykkerklubbs penger idet det var dykkerklubben som arrangerte kursene. Dykkerkurs er dessuten veldedig arbeid som ikke er egnet til å gi overskudd. Vitnet Navekvien bekreftet det i sin forklaring.

Remi Stridh bekreftet under sin forklaring i retten at kursavgiftene er gått inn på hans konto, men bestred at han har hatt overskudd fra kursene. Han forklarte at han ikke har bilag på utgiftene.

Retten bemerker at det ikke er andre bevis i saken som underbygger saksøkerens anførsel om at netto kursavgift tilhørte Hareid Dykkerklubb. Det er ikke fremlagt noen form for oppgjørsoppstilling eller lignende, og heller ikke er det ført andre bevis, som sannsynliggjør at pengene som gikk inn på Remi Stridhs konto tilhørte dykkerklubben og ikke ham. Bevisbyrden påhviler Remi Stridh. Det vises i denne sammenheng til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. Retten mener det må legges til grunn at Remi Stridh er rett skattesubjekt for netto godtgjørelse slik Skatteklagenemndas vedtak bygger på.

Retten viser til det som er sagt om den rettslige forståelsen av virksomhetsbegrepet under punktet om salg av dykkerutstyr fra Remi Stridh ovenfor hvor det også er vist til Rt-2013-421 avsnitt (31). Det fremgår der blant annet at «*Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.*»

Det fremgår av Skatteklagenemndas vedtak på side 37 at skattyter har anført at det dreier seg om hobbyvirksomhet. I vedtaket er det lagt til grunn at det ble avvirket kurs for 21 elever i 2008, og 2 elever i 2009. Det er i vedtaket ikke gjort noen nærmere vurdering av hobbyvirksomhet contra næringsvirksomhet.

Morten Stridh forklarte i retten at det var broren som organiserte kursene, mens han var med som hjelpeinstruktør. Det dreier seg om 2 helger med rundt 10 deltagere per helg. Vitnet Navekvien karakteriserte en kursavgift på kr 2.500/per elev for 10 år siden som ren idealisme.

Retten bemerker at det her dreier seg om hobbydykkerkurs som har karakter av fritidsaktivitet på linje med andre fritidsaktiviteter/kurs. Omfanget av avholdte kurs er lite, spesielt i 2009. Det er fremkommet gjennom bevisførselen at kurs ble avholdt i basseng i Volda slik at det også påløp utgifter til leie. Alle disse forholdene tilsier at kursene ikke ble avholdt for å oppnå gevinst. På denne bakgrunn kan retten vanskelig komme til at Skatteklagenemndas bevisvurdering og rettsanvendelse er tilstrekkelig forsvarlig når nemnda har lagt til grunn at aktiviteten hadde økonomisk siktemål og således er skattepliktig gevinst vunnet ved virksomhet. Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt blir dermed å oppheve.

### **Ordinær tilleggsatt**

Retten må vurdere om vilkårene for ileggelse av ordinær tilleggsatt på 30 % var oppfylt hva gjelder fordelsbeskatningen av Morten Stridh for privat bruk av firmabiler og hva gjelder beskatningen av Remi Stridh for gevinst ved salg av dykkerutstyr og salg av båten Ken Frode. Vilkaene for tilleggsatt følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 som lyder:

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

Selvangivelsesprinsippet som ligningsloven bygger på, innebærer at skattyter forutsettes lojalt å gi de opplysninger som ligningsmyndighetene trenger for å foreta en korrekt fastsetting av inntekt og formue. Når det gjelder *Remi Stridh* opplyste han ikke i sine selvangivelser om penger han hadde mottatt etter salg av båt og heller ikke etter salg av dykkerutstyr. Opplysningssvikten medførte at han ved ordinær ligning ikke ble beskattet for sin fulle inntekt. Objektivt sett har han utvilsomt gitt ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene som førte til skattemessige fordeler, og vilkaene for ileggelse av tilleggsatt etter ligningsloven 10-2 er til stede. Retten kan ikke se at bevisførselen gir holdepunkter for at det forelå unnskyldningsgrunner for opplysningssvikten slik at tilleggsatt likevel ikke skal ilegges, jf. ligningsloven § 10-3. Retten viser blant annet til at det ikke er holdepunkter for at Remi Stridh undersøkte nærmere hvordan han skulle forholde seg med hensyn til pengene som kom inn på hans bankkonto etter salget av båten og dykkerutstyr. Retten mener derfor at Skatteklagenemndas ileggelse av ordinær tilleggsatt på 30% for nevnte forhold er riktig, og vedtaket på dette punkt er gyldig.

Hva gjelder *Morten Stridh* er det spørsmål om det var riktig å ilegge ham ordinær tilleggsatt for privat bruk av firmabiler som han ikke opplyste om på sine selvangivelser. Ved å unnlate å gi opplysninger som ville gitt ligningsmyndighetene et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag for

fastsettelse av korrekt skatt, har han objektivt sett gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger som har ført til skattemessige fordeler. Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er til stede. Det fremkom for retten at han har vært og er i villfarelse om hvorledes bilbeskatningsreglene (sjablongreglene) er å forstå. Retten viser til at den klare hovedregelen er at rettsvillfarelse ikke er unnskyldelig. Det vises til Ot.prp.nr.82 (2008-2009) avsnitt 8.3.2 hvor det er åpnet for unntak der skattyteren har misforstått en ny regel på en aktsom måte og av den grunn ikke har oppfylt opplysningsplikten. Regnskapsfører forklarte at han hadde tatt opp reglene rundt bruken av bil ved innkjøp. Han forklarte videre at ettersom bilene hadde masse tungt utstyr, ble de definert som til bruk i næring. Det er imidlertid ikke klart hva regnskapsfører formidlet om regelverket, eller om og hva som eventuelt ble tatt opp fra Morten Stridh sin side. Retten finner derfor at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at subjektive unnskyldningsgrunner er til stede. Etter dette mener retten at det var riktig av Skatteklagenemnda å ilegge ordinær tilleggsskatt for forholdet. Vedtaket på dette punkt er gyldig.

### **Sakskostnader**

Reidar Gøsta Stridh er gitt fullt medhold etter at motparten frafalt skattekravet mot ham. Han har dermed vunnet saken og skal ha full erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 (2), jf. § 20-2 (1). Omkostningsoppgaven fra advokat Hovde er på totalt kr 213.519 inklusive merverdiavgift for advokatsalæret. Saksøkerne har hver krevet tilkjent kr 71.173 inklusive merverdiavgift i sakskostnader. Det er fra motparten ikke kommet innsigelser mot oppgaven. Retten anser utgiftene som rimelige og nødvendig for å ivareta hans interesser i saken. Reidar Gøsta Stridh tilkjennes kr 71.173 i erstatning for sakskostnader.

Hovedtemaet i saken har vært spørsmålet om utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker. Staten frafalt kravet mot samtlige tre saksøkere mot slutten av hovedforhandlingen. Morten Stridh er gitt medhold i at han heller ikke skal gevinstbeskattes for salg av dykkerutstyr, mens den del av vedtaket som gjelder fordelsbeskatning for privat bruk av firmabiler er opprettholdt. Det fører til at inntektspåslaget er redusert med om lag 2/3. Morten Stridh kan etter rettens syn likevel ikke sies å ha vunnet saken i det vesentlige. Partene bærer i denne saken hver sine sakskostnader og sakskostnader tilkjennes ikke.

Tilsvarende vurdering med hensyn til sakskostnader gjør seg gjeldende i saken som gjelder Remi Stridh. Hans inntektspåslag er om lag halvert sett i forhold til vedtaket. Partene bærer også i denne saken hver sine sakskostnader, og sakskostnader tilkjennes ikke.

Retten har vurdert tvisteloven § 20-3 i forhold til Morten og Remi Stridh, men finner ikke at bestemmelsen får anvendelse.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er avvikling av mellomliggende påskeferie.

### *Domsslutning*

*I sak nr. 15-184354TVI-SUMO:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om ligning av Reidar Gøsta Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves for den del som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker og tilleggsskatt knyttet til dette forholdet.*
- 2. Staten v/Skatt Midt-Norge dømmes til å erstatte Reidar Gøsta Stridh hans sakskostnader med 71.173 - syttiéntenetthundreogsyttitre - kroner.*

*Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker regnet fra denne dommens forkynnelse.*

*I sak nr. 16-010049TVI-SUMO:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om ligning av Morten Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves for de deler som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker og gevinstbeskatning for salg av dykkerutstyr og tilleggsskatt knyttet til disse forholdene. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt Midt-Norge.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

*I sak nr. 16-010058TVI-SUMO:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om ligning av Remi Stefan Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves for de deler som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker, fordelsbeskatning for privat bruk av firmabil og beskatning av næringsinntekt for godtgjørelse for dykkerkurs og tilleggsskatt knyttet til disse forholdene. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt Midt-Norge.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 16-109 Tolkingsuttalelse § 9-3 (1) bokstav c nr. 3

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 3. juni 2016, avgitt 7. april 2016.

Skattedirektoratet viser til ditt brev av 23. februar 2016 med anmodning om en fortolkningsuttalelse av skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3. Spørsmålet er hvordan bestemmelsen skal forstås i tilfeller hvor et norsk skattesubjekt realiserer en kapitalgevinst utenfor virksomhet på en muntlig fordring som i sin tid er ervervet fra et utenlandsk subjekt for en kjøpesum som er lavere enn fordringens pålydende, og om slik realisasjonsgevinst på fordringen er skattepliktig.

Det er i brevet gitt opplysning om at det utenlandske foretaket har realisert fordringen med tap, og er innrømmet fradrag for dette tapet ved likningen i sitt hjemland. Det er videre opplyst at det norske foretaket planlegger å enten selge fordringen videre til en høyere pris eller å forsøke å oppnå dekning hos fordringens debitor.

Etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 1, er muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet. Videre følger det av skatteloven § 9-4 (1) at tilsvarende tap ikke er fradragsberettiget.

Bakgrunnen for bestemmelsen om skattefritak og manglende fradragsrett for gevinst /tap knyttet til slike objekter er å finne i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 28.2.2, hvor det fremgår at det hovedsakelig realiseres betydelige tap på slike fordringer. Da dette vil føre til negativt skatteproveny for det offentlige, er det ikke ønskelig med fradragsrett for disse objektene.

Som følge av innføringen av realisasjonsprinsippet for tidfesting av alle kapitalinntekter i 1992, ble det innført et unntak fra hovedregelen om at det ikke er skatteplikt/fradragsrett for muntlige fordringer mv. Dersom det på et senere tidspunkt skulle vise seg at skattyter får et tap fordi det ikke mottas fullt vederlag for det inntektsførte beløp, kan tapet likevel være fradragsberettiget selv om det skriver seg fra en realisasjon av et enkelt gjeldsbrev, en enkeltstående obligasjon eller en muntlig fordring, jf. skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3:

*"gevinst ved realisasjon av fordring som nevnt i nr. 1 og 2, vil likevel være skattepliktig dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver."*

Direktoratet viser til Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt.34, merknader til § 43 annet ledd bokstav b (tilsvarer någjeldende skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3):

*"Gevinst og tap på muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev vil likevel være skattepliktig/fradragsberettiget dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skattemessig virkning for fordringshaver. Regelen skyldes innføring av realisasjonsprinsippet som periodiseringsprinsipp utenfor næring, jf. forslag til endring i § 41 og omtale i kapittel 5."*

Spørsmålet blir da om det i skattepliktsvurderingen vil være relevant å ta hensyn til at fordringen har vært gjenstand for beskatning hos tidligere eier av fordringen.

Etter Skattedirektoratets syn vil en naturlig forståelse av skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 og forarbeidene være at det er hos den aktuelle fordringshaver, hvis skatteplikt eller fradragsrett som skal vurderes, fordringen må ha vært gjenstand for beskatning tidligere. Dette kan ha vært tilfelle enten ved at verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt, eller ved at fordringen har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skattemessig virkning.

Tilsvarende kommer også til uttrykk i Lignings-ABC for 2015/2016 under emne "Fordringer" pkt. 7.1.7, hvor det som eksempler nevnes inntekt ved bortfeste av tomt, og tilfeller hvor fordringen er oppstått ved realisasjon av formuesobjekt, og hvor salgsvederlag eller eventuell gevinst/tap er skattepliktig/fradragsberettiget og faktisk er skattlagt.

Med grunnlag i bestemmelsens ordlyd, sammenholdt med forarbeidene, er Skattedirektoratet kommet til at det ikke vil være relevant å ta hensyn til skattlegging eller fradrag innrømmet hos subjekt som tidligere har vært eier av fordringen. Vurderingen av hvorvidt bestemmelsen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 skal få anvendelse må følgelig ta utgangspunkt i forhold hos den skattyteren som skal eller har realisert fordringen.

I det skisserte tilfellet vil dermed en eventuell gevinst eller et tap ved realisasjon av fordringen ikke medføre skatteplikt eller fradragsrett.

Hvorvidt løsningen kan bli en annen dersom slike transaksjoner gjennomføres innenfor konsern eller mellom nærstående, hvor f.eks. en fordring i virksomhet realiseres med tap til annet selskap og deretter realiseres med gevinst uten skatteplikt, tar ikke Skattedirektoratet stilling til i denne sammenheng.

## SkN 16-110 Oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet

**Kort referat:** Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 11. mai 2016, som gjaldt oppgrossing av nettolønn ved arbeid i utlandet. Dommen gjaldt direkte hvordan oppgrossing av nettolønn skal skje for norsk arbeidstaker på nettolønnskontrakt i utlandet, der det ikke betales skatt i arbeidslandet og skattyter liknes i henhold til 1-årsregelen. Skattedirektoratet mener imidlertid at dommen må få virkninger også utover dette. Høyesteretts fordelsbetraktninger fremstår så generelle og vidtrekkende at dommen også gir føringer for hvordan oppgrossing skal skje der det faktisk betales skatt i arbeidsstaten og hvor dobbeltbeskatning avhjelpes gjennom andre regler enn 1-årsregelen. Direktoratet mener derfor at dommen får betydning for oppgrossing av nettolønn også der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp av alternativ fordeling og unntak med og uten progresjonsforbehold i henhold til skatteavtale, samt i de tilfeller dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for betalt skatt i utlandet.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet** publisert 1. juni 2016, avgitt 11. mai 2016.

### Oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet ved anvendelse av 1-årsregelen

Høyesterett avsa 11. mai 2016 dom i sak om oppgrossing av nettolønn.

Dommen omhandler beregning av brutto skattepliktig inntekt for arbeidstaker på nettolønnskontrakt for norsk arbeidsgiver i utlandet, når det ikke betales skatt i arbeidslandet og arbeidstakeren gis skattenedsettelse etter 1-årsregelen ved den norske likningen. Høyesterett kom til at nettolønningen skulle grosses opp kun med norsk trygdeavgift. Staten fikk ikke medhold i at nettolønningen skulle grosses opp med den skatt som skulle ha vært betalt i Norge om 1-årsregelen ikke hadde kommet til anvendelse. Da det i resultatet verken ble betalt skatt i Norge eller i arbeidslandet, men bare norsk trygdeavgift, skulle nettolønningen grosses opp kun med den norske trygdeavgiften. Dommen ble avsagt med dissens 3-2.

### Bakgrunn

Arbeidstaker arbeidet i Qatar i 2011. Han var under arbeidsoppholdet i Qatar på en nettolønnsavtale med arbeidsgiver, hvor det var avtalt at arbeidsgiver skulle dekke arbeidstakers skatter og sosiale avgifter på nettolønningen i Norge og Qatar. Arbeidstaker var frivillig medlem av folketrygden mens han jobbet i Qatar. Arbeidstaker mottok i 2011 en netto kontantlønn på ca. 2,3 millioner. I tillegg hadde han fri bolig til en verdi på ca. kr 80 000. Som del av nettolønnsavtalen dekket arbeidsgiver den norske trygdeavgiften. Det ble ikke betalt skatt i Qatar. Ved den norske likningen fikk arbeidstakeren skattenedsettelse etter 1-årsregelen, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd, hvilket i resultatet innebar at det ikke ble utliknet noen norsk skatt på inntekten. Det skulle imidlertid betales norsk trygdeavgift og arbeidsgiveravgift av inntekten. I og med at inntekten inngikk i det norske skattegrunnlaget før det ble gitt skattenedsettelse, ble skattenivået på skattyters øvrige inntekter påvirket (progresjonseffekt).

Statens syn var at for å komme frem til skattepliktig brutto inntekt skulle nettolønningen, inkl. verdien av fri bil, grosses opp med den skatt som arbeidstakeren ville ha betalt dersom 1-

årsregelen ikke kom til anvendelse. Arbeidsgiver var ikke enig i dette, men foretok likevel en oppgrossing og innberetning i samsvar med statens syn. Oppgrosset bruttolønn utgjorde etter denne beregningen ca. kr 4,3 millioner og det var dette beløpet som ble lagt til grunn for ligningen. Beløpet på kr 4,3 millioner dannet grunnlag for beregning av den norske skatten, trygdeavgiften og arbeidsgiveravgiften.

Arbeidstaker klagde på ligningen, men klagen ble ikke tatt til følge. Arbeidstaker gikk 15. juli 2013 til søksmål og krevde at likningen for 2011 måtte oppheves.

Staten fikk medhold i tingretten og i lagmannsretten.

### **Høyesteretts dom**

Det Høyesterett skulle ta stiling til var hvordan nettolønnen skulle omberegnes til brutto skattepliktig inntekt (oppgrossing).

Høyesteretts flertall (heretter "Høyesterett") kom til at nettolønnen skulle grosses opp kun med norsk trygdeavgift. Høyesterett mente at skatterettens alminnelige fordelsbegrep måtte legges til grunn for vurderingen og at man således måtte se hen til den fordel arbeidstakeren reelt sett hadde mottatt. Det var den skatt og trygdeavgift som arbeidsgiver faktisk hadde betalt for arbeidstakeren som var den reelle fordel, og ikke den skatt og trygdeavgift som skulle ha vært betalt om 1-årsregelen ikke kom til anvendelse. Å grosse opp med den skatt og trygdeavgift som skulle vært betalt om 1-årsregelen ikke kom til anvendelse ble i følge Høyesterett ansett som en slags konstruksjon. Høyesterett uttalte i den sammenheng at 1-årsregelen i realiteten er en skattefritaksregel og ikke kun en regel om skattenedsettelse.

### **Skattedirektoratets kommentarer**

Det er brutto arbeidsinntekt som er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-10, jf. § 5-1 første ledd. Brutto arbeidsinntekt utgjør også grunnlaget for beregning av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-3 og § 23-2.

Arbeidsgiver plikter å innberette brutto arbeidsinntekt og arbeidstaker plikter å oppgi denne selvangivelsen, jf. lignl. § 5-2 og § 4-3.

Når arbeidstaker har inngått avtale om nettolønn med arbeidsgiver må det skje en omregning av nettolønnen til skattepliktig bruttoinntekt (oppgrossing).

Dommen gjelder direkte hvordan oppgrossing av nettolønn skal skje for norsk arbeidstaker på nettolønnskontrakt i utlandet, der det ikke betales skatt i arbeidslandet og skattyter liknes i henhold til 1-årsregelen, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd.

Skattedirektoratet mener at dommen må få virkninger også utover dette. Høyesteretts fordelsbetraktninger fremstår så generelle og vidtrekkende at dommen også gir føringer for hvordan oppgrossing skal skje der det faktisk betales skatt i arbeidsstaten og hvor dobbeltbeskatning avhjelpes gjennom andre regler enn 1-årsregelen. Direktoratet mener derfor at dommen får betydning for oppgrossing av nettolønn også der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp



av alternativ fordeling og unntak med og uten progresjonsforbehold i henhold til skatteavtale, samt i de tilfeller dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for betalt skatt i utlandet.

Den utenlandske skatten som betales av arbeidsgiver i henhold til nettolønnskontrakten må betraktes som en fordel som skal inngå i den totale inntekten før oppgrossing med norsk trygdeavgift.

Der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp av kreditfradrag for betalt skatt i utlandet skal nettolønnen grosseres opp etter norske skattesatser og med norsk trygdeavgift. Når den utenlandske skatten er høyere enn norsk skatt, skal nettolønnen først grosseres opp etter norske skattesatser. Deretter skal den utenlandske merskatten legges til den totale inntekten før inntekten grosseres opp med norsk trygdeavgift.

## **SkN 16-111 Fritak fra tredjepartsrapportering av «negative renter»**

**Lovstoff:** Ligningsloven § 5-3.

**Kort referat:** Skattedirektoratet fritar opplysningspliktige etter ligningsloven § 5-3 for rapportering av «negative renter» for inntektsåret 2016.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 7. juli 2016.

### **Fritak fra tredjepartsrapportering av "negative renter"**

Skattedirektoratet fritar opplysningspliktige etter ligningsloven § 5-3 (som erstattes av skatteforvaltningsloven § 7-3 gjeldende fra 1.1.2017) for rapportering av "negative renter".

Fritaket gjelder for inntektsåret 2016 med rapporteringsplikt per 31. januar 2017, og gis etter samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt (F17.09.2013 nr 1092) § 5-3-10 tredje ledd om opplysningspliktens innhold.

Skattepliktige må føre eventuelt skattepliktig og/eller fradragberettiget beløp inn i næringsoppgaven/skattemeldingen (selvangivelsen).

# Forskriftsendringer

## SKN 16-112 Nedsettelsesforskriften

### Forskrift om nedsettelse av renter ved klage- og domstolsbehandling av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr (nedsettelsesforskriften)

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 17. juni 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7 annet ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 11-7-2.

§ 1. Når tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll eller overtredelsesgebyr fastholdes etter klage- eller domstolsbehandling, kan innkrevingsmyndigheten etter søknad nedsette forsinkelsesrenter beregnet etter skattebetalingsloven § 11-1.

§ 2. Påløpte forsinkelsesrenter kan nedsettes for perioden 11. desember 2015 og fram til klagen er avgjort eller det foreligger en endelig rettsavgjørelse. Rentekravet nedsettes til det beløp kravet ville ha utgjort dersom renter hadde vært beregnet etter satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum.

§ 3. For krav som skatteoppkrever innkrever, kan søknaden først behandles etter at hovedkravet er innfridd.

§ 4. Denne forskrift gjelder kun der tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr er ilagt før 11. desember 2015.

§ 5. Denne forskriften trer i kraft straks.

## SKN 16-113 Endring i samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt

### Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 22. juni 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, jf. § 5-12, og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

**I**

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endring:

§ 5-2-3 første ledd skal lyde (nytt fjerde punktum):

Naturallytelser som i sin helhet er skattefrie er ikke omfattet av opplysningsplikten. Dette gjelder ikke for naturallytelser til pendlere i form av helt eller delvis fri kost, losji og besøksreiser i hjemmet, dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet samt arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn. Tilsvarende skal det gis opplysninger om naturallytelser i form av fri kost på sokkelinnretning. Det skal også gis opplysninger om arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter skatteloven § 6-72.

**II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.