Skattenytt 11 og 12/2016

Ansvarlig utgiver:
Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)
Redaksjonen:
Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør
Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



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

Innholdsfortegnelse

HØYESTERETTSDOMMER 1

SkN 16-142 Evry ASA 1

LAGMANNSRETTSDOMMER 10

SkN 16-143 Summarisk fellesoppgjør 10

SkN 16-144 Skattemessig bosted etter skatteavtale 56

SkN 16-145 Inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter 95

SkN 16-146 Fradrag for tap på fordring 146

TINGRETTSDOMMER 162

SkN 16-147 Seilbåt i AS – spørsmål om utbyttebeskatning av aksjonær 162

UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET 184

SkN 16-148 Kravene til beregningsenhet for grensebeløpene for skatteplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift 184

SkN 16-149 Tokningsuttalelse taushetsplikt 186

SkN 16-150 Fradrag for kostnad til vedlikehold av forretningsbygg (Norrøna Eiendom AS) 188

SkN 16-151 Høyesteretts dom av 11. mai 2016 i nettolønnssaken – Skattedirektoratets nærmere retningslinjer om forståelsen av dommen 191

SkN 16-152 Rabatterte periodebilletter til kollektivtransport i forbindelse med arbeidsforhold – skattemessige konsekvenser 197

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER 199

SkN 16-153 Salg av fast eiendom som er arvet - diskontinuitet 199

SkN 16-154 Ligning av borettslag, fusjon av borettslag og aksjeselskap, samt spørsmål om skatteposisjoner og når kjøper anses å ha overtatt andelen 202

SkN 16-155 Uttaksbeskatning ved overføring av tomter fra skattyters virksomhet til barn og barns aksjeselskap 216

LOVENDRINGER 225

SkN 16-156 Lov om endring i skattebetalingsloven (utsatt betaling av formuesskatt) 225

SkN 16-157 Lov om endring i skatteforvaltningsloven **226**

SkN 16-158 Lov om endring i skattebetalingsloven **238**

SkN 16-159 Endringer i skatteloven **242**

SkN 16-160 Endringer i lov om endringer i skatteloven **247**

SkN 16-161 Endringer i folketrygdloven **248**

FORSKRIFTSENDRINGER 251

SkN 16-162 Endring i skattebetalingsforskriften **251**

SkN 16-163 Endring i skattebetalingsforskriften **252**

SkN 16-164 Endring i skattebetalingsforskriften **258**

SkN 16-165 Endring i skattebetalingsforskriften **264**

SkN 16-166 Endring i skattebetalingsforskriften **265**

SkN 16-167 Endring i skattebetalingsforskriften **266**

SkN 16-168 Forskrift om land-for-land-rapportering **267**

SkN 16-169 Endring i FSFIN **269**

SkN 16-170 Endring i FSFIN **270**

SkN 16-171 Opphevelse av en rekke forskrifter **289**

SkN 16-172 Endring i SKDs forskrift til skatteloven **293**

SkN 16-173 Forskrift om avgiftssatser folketrygden **296**

Høyesterettsdommer

SkN 16-142 Evry ASA

Lovstoff: Skatteloven § 6-24 annet ledd, jf. første ledd og § 6-1 og 6-2

Høyesterett: Dom av 2. november 2016. **Saksnr.:** HR-2016-2249-A

Dommere: Bull, Normann, Indreberg, Matheson og justitiarius Øie.

Saksgang: Asker og Bærum tingrett TAHER-2014-116086 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-83654 - Høyesterett HR-2016-2249-A, (sak nr. 2016/519), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Evry ASA (advokat Ståle R. Kristiansen).

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Magnus Schei - til prøve).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om det forelå fradragsrett for ervervskostnader til et planlagt aksjeerverv som ikke ble gjennomført. Høyesterett fant at også slike kostnader falt innenfor uttrykket "ervervs- og realisasjonskostnader" i sktl. § 6-24 annet ledd og følgelig at fradrag ikke kunne kreves.

Kort omtale av dommen:

Saksforholdet: Evry forsøkte i 2007 å kjøpe opp et finsk IT-selskap, men prosessen ble avsluttet i 2008 uten oppkjøp. Evry krevde inntektsfradrag for kostnadene ved det mislykkede oppkjøp på i alt 34,8 millioner kroner (MNOK) i 2008.

Lignings- og klagebehandlingen: Ved ligningen godtok SfS fradrag med MNOK 6,3, som i klageomgangen ble forhøyet til MNOK 13,3. De resterende kostnader på i alt MNOK 21,5 ble ansett for å være *oppkjøpskostnader* som ikke var fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 annet ledd.

Det skal innledningsvis bemerkes at bestemmelsen i 2008 hadde følgende ordlyd: *"Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader"*. Ved en lovendring 18.12 2015 nr. 115 som gjaldt fra og med inntektsåret 2016 ble § 6-24 annet ledd tilføyd *"uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres"*. Etter den gjeldende lovtekst er det altså klart at kostnader knyttet til erverv eller salg av objekter innenfor fritaksmetoden – altså kostnader som ville påvirke inngangs- eller utgangsverdien ved gevinstberegningen ved et eventuelt senere salg av aksjene – ikke skulle være fradragsberettigede selv om aksjeervervet av en eller annen grunn ikke skulle bli gjennomført. Men dette var altså ikke like klart ved det mislykkede aksjeervervet i 2008.

Rettslig overprøving: *Asker og Bærum TR* opphevet ligningen ved dom 20.03.2015 og tilkjente skattyter saksomkostninger.

Borgarting LR kom imidlertid i sin dom av 08.01.2016 til at Staten v/SfS måtte frifinnes og

tilkjennes sakskostnader både for tingretten og lagmannsretten.

Høyesterett (også kalt HR) kom i sin dom av 02.11.2016 til samme resultat som lagmannsretten og forkastet anken. Saksomkostninger ble imidlertid ikke tilkjent for Høyesterett da skattyter hadde god grunn til å få prøvet spørsmålet.

Høyesteretts syn: HR tar utgangspunkt i sktl. § 6-1 som fastsetter at det gis fradrag for kostnader knyttet til skattepliktige inntektserverv. Kostnader knyttet til et aksjeerverv må imidlertid aktiveres som inngangsverdi og kan først fradras når aksjene realiseres (hvis realisasjonsgevinsten er skattepliktig).

Ved innføringen av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 var konsekvensen at både direkte og indirekte kostnader knyttet til inntekter som omfattes av fritaksmetoden ikke lenger kunne fradras (se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 63). Dette gjaldt også aktiveringspliktige kostnader knyttet til erverv av aksjene som inngår i ingangsverdien og som altså ville ha vært fradragsberettiget ved gevinst- eller tapsberegningen ved realisasjon av aksjene hvis gevinsten hadde vært skattepliktig (proposisjonen s. 62).

Etter protester fra næringslivet ble det innført en regel i sktl. § 6-24 første ledd om at det gis fradrag for løpende kostnader pådratt for å erverve skattefri inntekt etter § 2-38, men som nevnt ovenfor med et unntak i annet ledd for "ervervs- og realisasjonskostnader" – altså kostnader som inngår i gevinstberegningen ved realisasjon av aksjer - som altså ikke skulle kunne fradragsføres. Men problemstillingen om regelen også omfattet slike kostnader som var pådratt som ledd i et aksjeerverv som det ikke ble noe av, er ikke omtalt i proposisjonen. Denne ble riktignok løst ved lovendringen i 2015 som ikke kunne tillegges noen vekt i den foreliggende sak da den gjaldt bestemmelsen slik den lød i 2008. Det var altså tolkningen av den tidligere reglel som var avgjørende for utfallet.

Det kunne være nærliggende å anta at det forelå "en slags parallellføring" av systemet etter sktl. § 6-1 og § 10-32 og regelen i § 6-24. Første ledd i sistnevnte paragraf gir fradrag for alle kostnader som utenfor fritaksmetoden kan fradragsføres etter § 6-1, mens annet ledd nekter fradrag for aktiveringspliktige utgifter etter § 10-32 (avsn. 36). Det fulgte videre av dommen i Rt-2007-1822 (DSC) at utgifter til aksjekjøp som ikke blir gjennomført kan fradras med hjemmel i § 6-1 og av Rt-2015-1068 (Kverva) avsn. 66 at kravet til sammenheng mellom kostnad og inntekt er den samme i sktl. § 6-1 og § 6-24.

I proposisjonen (punkt 15-3) fremgår også at departementet fastholdt at det ikke burde være fradragsrett for "kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonær utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader". Poenget med dette var å få et skille som ikke reiste nye tolkningsspørsmål. Og dette formål oppnås uavhengig av om aksjeervervet som kostnadene refererer seg til ble gjennomført eller ikke.

På denne bakgrunn kom Høyesterett til at det mest nærliggende var å forstå sktl. § 6-24 annet ledd slik at unntaket for "ervervs og realisasjonskostnader" gjaldt uavhengig av om aksjeervervet gjennomføres eller ikke. – Spørsmålet ble imidlertid ikke ansett for så klart at Every ikke hadde god grunn for å få en rettslig overprøving av ligningsvedtaket, og saksomkostninger ble derfor ikke tilkjent for behandlingen i Høyesterett.

Referentens kommentarer: Utfallet av denne sak virker ikke overraskende. § 6-24 annet ledd har en generell regel om at det ikke gis fradrag for kostnader til erverv og realisasjon av aksjer – en regel som etter sin ordlyd omfatter både transaksjoner som gjennomføres og

aksjeerverv/salg som det ikke blir noe av.

I Prop 1 LS (2015-2016) uttaler departementet at det er omtvistet om kostnader til planlagte oppkjøp som ikke blir gjennomført er omfattet av reglene i sktl. § 6-24. Men både begrunnelsen for å innføre regelen og sammenhengen i regelverket tilsier at § 6-24 annet ledd må oppfattes slik at den i prinsippet gjelder alle kostnader av en slik art at de er gjenstand for aktivering som kostpris for aksjene hvis transaksjonen gjennomføres. Men det understrekes i proposisjonen at det forelå en uklar rettstilstand på dette området. Likevel måtte tilføyelsen i annet ledd etter departementets syn oppfattes som en *presisering av gjeldende rett* (s. 171).

Etter min mening er det heller ikke lett å se at det foreligger reelle grunner for å ha forskjellige regler for behandlingen av kostnader knyttet til erverv og salg av aksjer avhengig av om transaksjonen gjennomføres eller ikke. Jeg lander derfor på samme resultat som lagmannsretten og Høyesterett kom til i denne sak.

Sakskostnader: Staten ble tilkjent sakskostnader for behandlingen i tingrett og lagmannsrett ved lagmannsrettens dom. Men saksomkostninger ble ikke idømt for behandlingen i Høyesterett fordi Evry hadde "god grunn til å prøve spørsmålet for retten". Det kan da reises spørsmål om ikke Høyesterett også burde ha opphevet lagmannsrettens omkostnings-avgjørelse. Hadde ikke Evry like god grunn til å prøve saken for de underordnede instanser?

Til slutt vil jeg kommentere en liten unøyaktighet i avsnitt 25 i dommen, hvor det uttales: *"Kostnader ved aksjeerverv kommer imidlertid ikke til fradrag det året ervervet finner sted, men skal aktiveres når aksjene realiseres, jf. skatteloven § 10-32 jf. § 10-31"* (understreket her). Aktiveringsplikten inntrer *når kostnaden pådras* – ikke når aksjene realiseres!

Syv

(1) Dommer **Bull**: Saken gjelder spørsmålet om skatteloven § 6-24 gir fradragsrett for utgifter til kjøp av aksjer når det ikke blir noe av aksjekjøpet.

(2) Evry ASA er et større IT-selskap som i det inntektsåret som denne saken gjelder, 2008, het EDB Business Partner ASA. For enkelthets skyld brukes bare navnet Evry i det følgende.

(3) Evry vedtok i juni 2007 en strategiplan som inneholdt flere mulige strukturelle grep for å utvikle selskapet. Alternativet med høyest prioritet gjaldt det finske IT-selskapet Tieto Oyj. Det ble gjennomført en prosess som etter hvert tok sikte på oppkjøp av aksjene i dette selskapet. Denne prosessen påførte Evry kostnader, primært i form av betaling for konsulenttjenester. Prosessen ble avsluttet i 2008 uten at det kom til noe oppkjøp.

(4) I selvangivelsen for 2008 krevde Evry fradrag for kostnadene ved den mislykkede prosessen, til sammen 34 766 812 kroner. Ved ligningsbehandlingen godtok Sentralskattekontoret for storbedrifter i endringsvedtak 15. mai 2012 bare fradrag for 6 321 637 kroner. Etter klage aksepterte Skatteklagenemnda i vedtak 14. januar 2014 fradrag for ytterligere 6 985 894 kroner. De øvrige 21 459 281 kroner ble ansett å være oppkjøpskostnader. Etter Skatteklagenemndas syn ga skatteloven § 6-24 om fradragsrett knyttet til inntekter som er skattefrie i henhold til den såkalte fritaksmetoden, ikke adgang til fradrag for slike kostnader.

(5) Evry gikk til søksmål om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Asker og Bærum tingrett avsa 20. mars 2015 dom med slik domsslutning:

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

(6) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 8. januar 2016 avsa dom med slik domsslutning:

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

(7) Evry har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.

(8) Den ankende part - **Evry ASA** - har i hovedtrekk gjort gjeldende:

(9) Kostnader knyttet til mulige aksjeerverv som ikke gjennomføres, faller inn under fradragsretten etter skatteloven § 6-24 første ledd, slik de også gjør etter den alminnelige bestemmelsen i § 6-1 om fradrag i skattepliktig inntekt. I rettspraksis er det slått fast at omfanget av fradragsretten etter § 6-24 første ledd er det samme som etter § 6-1 første ledd.

(10) Kostnader ved aksjeerverv det ikke blir noe av, faller utenfor unntaket fra fradragsretten i § 6-24 annet ledd. Denne bestemmelsen må forstås slik at den bare unntar ervervskostnader for aksjekjøp som faktisk blir gjennomført - altså slike kostnader som utenfor fritaksmetoden er aktiveringspliktige, ikke fradragsberettigede. Paragrafen åpner ikke for andre unntak.

(11) Denne løsningen følger naturlig av lovens ordlyd og av systembetraktninger. Også forarbeidene taler for dette. De legger opp til en todeling: Alle eierkostnader som ville ha vært fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført, skulle være det også innenfor metoden, mens kostnader som ville ha vært aktiveringspliktige som del av aksjens kostpris, ikke skulle gi fradragsrett.

(12) Å forstå ordlyd og forarbeider på en annen måte ville være i strid med det forutberegnelighetsprinsippet som gjelder på skatterettens område.

(13) Uttalelser i forarbeidene til den seneste endringen av § 6-24 om at også kostnader ved kjøp som ikke gjennomføres, faller inn under § 6-24 annet ledd, og at en lovfesting av dette bare er en presisering av gjeldende rett, kan ikke tillegges vekt. Denne lovendringen er foranlediget av at staten tapte saken mot Evry i tingretten.

(14) *Evry ASA* har nedlagt slik påstand:

«1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVRY ASA etter påstand.
2. EVRY ASA tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(15) Ankemotparten - **staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter** - har i det vesentlige anført:

(16) Når § 6-24 annet ledd unntar «ervervs- og realisasjonskostnader» fra fradragsretten etter første ledd, gjelder dette slike kostnader uten hensyn til om ervervet lykkes eller ikke. Ordlyd og symmetrihensyn taler for denne løsningen.

(17) Fradrag for kostnader ved mislykkede aksjekjøp i henhold til § 6-1 i kombinasjon med aktiveringsplikt etter § 10-32 for kostnader ved gjennomførte aksjekjøp gir symmetri ved beregning av inntekt som er skattepliktig. Overføres dette til fritaksmetoden og § 6-24, går imidlertid symmetrien tapt. Det er urimelig å gi fradrag for kostnadene ved aksjekjøp som det ikke blir noe av, når det ikke gis fradrag for kostnadene ved aksjekjøp som faktisk gjennomføres.

(18) Fradrag for utgifter knyttet til skattefri inntekt er i strid med skattelovens system. Det er derfor § 6-24 første ledd som er unntaksregelen. Annet ledd bringer oss bare tilbake til hovedregelen. Forarbeidene til § 6-24 må leses i lys av dette, som anvisninger på hvilke typer kostnader det skal gis fradrag for, og hvorfor, på tross av at det er systemfremmed. Kostnader ved aksjekjøp som det ikke blir noe av, er ikke omtalt.

(19) Når forarbeidene til § 6-24 nokså generelt viser til fradragsretten etter § 6-1, skyldes det nok at departementet den gang, før dommen i Rt-2007-1822, mente at fradragsretten for kostnadene ved et mislykket aksjekjøp bare fulgte av skatteloven § 6-2, ikke av § 6-1. Det kan derfor ikke legges noe i henvisningen til § 6-1 i forarbeidene for løsningen på spørsmålet i saken her.

(20) Dermed er det ikke grunnlag for det som ville være en innskrenkende tolkning av ordlyden i § 6-24 annet ledd, nemlig at bestemmelsen bare skulle avskjære fradragsretten for ervervskostnadene ved aksjekjøp som faktisk gjennomføres.

(21) Subsidiært, under forutsetning av at kostnadene ved mislykkede aksjekjøp ikke skulle bli ansett å falle inn under § 6-24 annet ledd, anføres det at slike kostnader uansett faller utenfor fradragsretten etter første ledd allerede etter en tolkning av denne bestemmelsen isolert.

(22) *Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* har nedlagt slik påstand:

«1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(23) **Jeg er kommet** til at anken må forkastes.

(24) Skattelovens alminnelige regler om fradrag forutsetter at fradraget knytter seg til inntekt som er skattepliktig - poenget med fradragsreglene er nettopp å beregne den inntekten som det skal

betales skatt av. Dette fremgår av hovedregelen om fradrag i § 6-1, der det i første ledd første punktum heter:

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

(25) Kostnader ved aksjeerverv kommer imidlertid ikke til fradrag det året ervervet finner sted, men skal aktiveres når aksjene realiseres, jf. skatteloven § 10-32 jf. § 10-31: Gevinst eller tap settes til vederlaget ved realisasjonen minus aksjens inngangsverdi - innkjøpsprisen og eventuelle kostnader som skattyter har hatt til megler og lignende ved ervervet av aksjen. Den grunnleggende tanken er at et aksjekjøp bare innebærer at en formuesverdi, kjøpesummen, byttes mot en annen tilsvarende verdi, aksjen. Men også utgifter til megler og lignende er altså gjort aktiveringspliktige, fremfor fradragsberettigede i det året utgiftene pådras.

(26) I 2004 ble den såkalte fritaksmetoden vedtatt, jf. skatteloven § 2-38. Denne metoden innebærer kort fortalt at visse typer skattytere, typisk aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, er fritatt fra å betale skatt på visse typer inntekt, typisk utbytte fra, og gevinst ved salg av, aksjer som de eier i andre selskaper. Dette skal forhindre at aksjeinntekter beskattes flere ganger innenfor en eierkjede, såkalt kjedebeskatning.

(27) I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62-63 drøftes konsekvensene av fritaksmetoden for utgifter knyttet til det som nå ville bli skattefrie aksjeinntekter. Proposisjonen drøfter først «kostnader med tilknytning til aksjen» og konkluderer med at når det ikke lenger skal foretas noe skatteoppgjør ved realisasjon av en aksje, får det som konsekvens at aktiveringspliktige utgifter ikke kan komme til fradrag. Det presiseres at dette også gjelder kostnader til megler og rådgivning knyttet til aksjeervervet.

(28) Deretter drøftes «kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt», og det pekes på at § 6-1 hjemler fradrag for kostnader knyttet til erverv av skattepliktig aksjeinntekt. Også her mente departementet at grunnlaget for fradragsføring ville falle bort når inntektene fritas fra beskatning som følge av fritaksmetoden. Dette gjaldt etter departementets syn selv om aksjeinntekten var muliggjort av skattepliktige inntekter i det underliggende selskapet.

(29) Bortfallet av fradragsretten for kostnader knyttet til skattefri aksjeinntekt førte imidlertid til protester fra næringslivet. I et brev fra Næringslivets Hovedorganisasjon 18. mars 2005 til Finansdepartementet ble det gjort gjeldende at avskjæring av fradragsretten burde begrenses til å gjelde «ervervs- og salgskostnader», og at konserner fortsatt burde få fradrag for «løpende kostnader knyttet til aksjeinnehavet», ettersom den aksjeinntekten som slike kostnader knyttet seg til, var basert på inntekt som var beskattet i det underliggende selskapet. Tilsvarende synspunkter om behovet for fradrag for løpende kostnader knyttet til aksjeinnehav ble gjort gjeldende i et brev fra Storbedriftenes skatteforum 8. november 2004 til Stortingets finanskomité.

(30) Den problemstillingen som saken her gjelder, utgifter til aksjeerverv som ikke blir gjennomført, er ikke omtalt i proposisjonen eller de nevnte brevene. De synes alle å bygge på en forutsetning om at det dreier seg om kostnader pådratt for å oppnå avkastning på aksjer som skattyter er blitt eier av.

(31) Iverksettelsen av bortfallet av fradragsretten ble etter dette utsatt, og i 2005 ble det innført en regel om fradragsrett i skatteloven § 6-24:

> «(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.
>
> (2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.»

(32) Dette er slik bestemmelsen lød i 2008, som er det ligningsåret saken gjelder. I 2015 fikk annet ledd et tillegg, slik at leddet nå ender med ordene «uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres». Det gir en klar løsning på det spørsmålet Høyesterett nå skal ta stilling til, men endringen kommer altså ikke til anvendelse i saken her. Lovendringen er motivert nettopp av denne saken. Det kan da heller ikke legges vekt på at departementet i Prop.1 LS (2015-2016) side 172 gir uttrykk for at dette bare er en presisering av gjeldende rett.

(33) I prosedyren for Høyesterett har staten anført at fradragsrett for utgifter til aksjeerverv som det ikke blir noe av, faller utenfor fradragsretten allerede etter første ledd. Dette er fremsatt som en subsidiær anførsel, nok fordi denne anførselen ble frafalt under lagmannsrettens behandling av saken. Systematisk kunne det være nærliggende å behandle denne anførselen først. Ettersom jeg mener at slike kostnader uansett må anses å falle inn under bestemmelsens annet ledd, går jeg ikke nærmere inn på dette spørsmålet.

(34) Ordlyden i annet ledd gir ikke i seg selv en klar løsning. Uttrykket «ervervs- og realisasjonskostnader» gjelder klart nok kostnader knyttet til erverv eller realisasjon som blir foretatt, men kan også gjelde kostnader i tilknytning til en transaksjon som ender opp med ikke å bli gjennomført.

(35) I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) gjør departementet rede for sitt syn på bestemmelsen. I punkt 15.1 «Innledning» på side 62 heter det:

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

(36) Etter dette kunne det synes nærliggende å forstå § 6-24 slik at det dreier seg om en slags «parallellføring» av systemet etter skatteloven § 6-1 og § 10-32: Paragraf § 6-24 første ledd er ment å gi fradragsrett for alle kostnader som utenfor fritaksmetoden kan fradragsføres etter § 6-1, mens annet ledd nekter fradrag for utgifter som er aktiveringspliktige etter § 10-32. Det følger av Rt-2007-1822 (DSC) at utgiftene til aksjekjøp som det ikke blir noe av, kan trekkes fra med

hjemmel i § 6-1 når skattepliktig inntekt skal beregnes. Det følger videre av Rt-2015-1068 (Kverva) avsnitt 66 at kravet til sammenheng mellom kostnad og inntekt er det samme i § 6-1 og i § 6-24.

(37) Til denne forståelsen av lovgivers intensjon med § 6-24 kan det imidlertid innvendes at punkt 15.1 er en innledning til den nærmere drøftelsen som deretter følger. Avsnittet har preg av et introduserende sammendrag, der man gjerne uttrykker seg noe forenklet.

(38) Spesielt om henvisningen til § 6-1 må det også påpekes at inntil DSC-dommen i 2007 var staten av den oppfatning at fradragsretten for kostnader ved aksjekjøp som ikke ble gjennomført, utelukkende fulgte av skatteloven § 6-2, ikke av § 6-1. Det følger av kommentarene til dette spørsmålet i Lignings-ABC i tiden frem til 2007/2008, og for så vidt av statens prosesstandpunkt i DSC-saken. Henvisningen til § 6-1 kan dermed ikke tas som uttrykk for noe standpunkt til hvordan akkurat slike utgifter skulle behandles innenfor fritaksmetoden.

(39) Departementets mer detaljerte syn på saken fremgår av punkt 15.3 i proposisjonen. Her fastholder departementet innledningsvis sitt prinsipielle standpunkt fra 2004 om at når et selskaps inntekt fra aksjer ikke er skattepliktig, bør heller ikke kostnader som pådras for å erverve denne inntekten, være fradragsberettigede. Hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kunne likevel etter departements oppfatning tilsi visse tillempninger av dette utgangspunktet. Prinsipielt begrunner departementet behovet for unntak med at når hensikten med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning, bør det ikke være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten, og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Mer praktisk begrunnes behovet for unntak med at det i større konsernforhold kan være vanskelig å skille mellom kostnader som fortsatt ville være fradragsberettigede etter § 6-1, og kostnader som ikke ville ha tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktige inntekter.

(40) På denne bakgrunn foreslår departementet at «det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter», forutsatt at «det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1». Derimot fastholder departementet at det ikke burde være fradragsrett for «kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader». Dette skillet «skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader». Departementet peker på at skillet er velkjent i ligningspraksis og dermed ikke reiser nye tolkningsspørsmål.

(41) Til det siste bemerker jeg at poenget her først og fremst er å få et skille som ikke reiser nye tolkningsspørsmål. Det formålet oppnås uavhengig av om det aksjeervervet som kostnadene er knyttet til, blir gjennomført eller ikke.

(42) Videre peker jeg på at departementet heller ikke i denne proposisjonen tar opp spørsmålet om fradragsrett for kostnader ved aksjekjøp som ikke gjennomføres. Departementet synes også nå å forutsette at det dreier seg om kostnader knyttet til avkastning på aksjer som er ervervet - det er da spørsmålene om å unngå kjedebeskatning, ulike skattesubjekter for inntekter og utgifter og de praktiske problemene med å fordele kostnader innenfor et konsern aktualiseres.

(43) Hensynene bak innføringen av fradragsrett også innenfor fritaksmetoden gjør seg med andre ord ikke gjeldende for kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres. Når dette poenget sammenholdes med det grunnleggende synspunktet - som fastholdes i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) - om at fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie inntekter er systemfremmed, mener jeg at det er mest nærliggende å forstå skatteloven § 6-24 annet ledd, også før lovendringen i 2015, slik at unntaket for «ervervs- og realisasjonskostnader» gjelder uavhengig av om ervervet er gjennomført eller ikke.

(44) Selv om vi her står overfor et tolkningsspørsmål uten en klar løsning, kan jeg ikke se at dette standpunktet kommer i strid med forutberegnelighetsprinsippet i skatteretten. Som tidligere påpekt ligger denne forståelsen av § 6-24 annet ledd innenfor de tolkningsalternativene som ordlyden naturlig åpner for.

(45) Evry har imidlertid hatt god grunn til å prøve spørsmålet for retten. Jeg mener derfor at Evry bør fritas for sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(46) Jeg stemmer for denne

dom:

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

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

(48) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(49) Dommer **Matheson**: Likeså.

(50) Justitiarius **Øie**: Likeså.

(51) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

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

Lagmannsrettsdommer

SkN 16-143 Summarisk fellesoppgjør

Lovstoff: Ligningsloven § 9-5 nr. 8. Folketrygdloven § 23-2. Merverdiavgiftsloven § 2-1. **Borgarting lagmannsrett:** Dom av 15. november 2016, **sak nr**.: LB-2015-131877 **Dommere:** Lagdommer Christian Lund, lagdommer Lars Ole Evensen og ekstraordinær lagdommer Ole Nyfløt. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-191420 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-131877 (15-131877ASD-BORG/03).

Parter: X AS (advokat René Ibsen og advokat Johannes Andersen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Torje Sunde).

Sammendrag: Saken gjaldt blant annet spørsmålet om vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Lagmannsretten la etter en konkret bevisvurdering til grunn at fakturaer fra 30 underleverandører til et malerfirma ikke representerte reelle tjenester levert i næringsvirksomhet. Fordi faktum i saken var belastende for de involverte personer, la retten til grunn at det måtte kreves klar sannsynlighetsovervekt for det faktum som skulle legges til grunn. Lagmannsretten konkluderte med at det var grunnlag for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift. Deler av skattemyndighetenes vedtak ble likevel opphevet på grunn av manglende skjønnsgrunner.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt Østs vedtak om endring av ligning, endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift og summarisk fellesoppgjør for årene 2005 til 2010. Saken gjelder også spørsmål om anvendelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift. Hovedspørsmålet i saken er om bokførte fakturaer fra 30 underleverandører representerer reelle tjenester (entrepriser) levert i næringsvirksomhet.

1 Sakens bakgrunn

X AS (heretter stort sett omtalt som X) ble stiftet i 1993. Selskapet eies av MS Norge Holding AS som igjen eies med like deler av brødrene C, B og A.

Selskapet har siden etableringen bygget opp en stor virksomhet innen malerbransjen i Norge, og har hatt store oppdrag som underleverandør for betydelige totalentreprenører i Norge, som Skanska, Veidekke og NCC. I perioden fra 2005 til 2007 lå de årlige driftsinntektene til X på mellom 60 og 70 millioner kroner.

I september 2007 anmeldte daværende Oslo fylkesskattekontor X og brødrene ABC til Oslo politidistrikt. Bakgrunnen var at skattemyndighetene hadde mistanke om at de anmeldte var en del av et fiktivt faktureringssystem, hvor betydelige summer ble overført til virksomheter som ikke hadde ansatte eller drev noen form for næringsvirksomhet, hvoretter de overførte midlene

ble tatt ut i kontanter. Skattemyndighetene hadde mistanke om at skatt og avgift på den måten ble unndratt.

Den 23. oktober 2007 gjennomførte Oslo politidistrikt, med assistanse fra Oslo fylkesskattekontor, en ransaking (razzia) mot flere adresser med tilknytning til X. Det ble gjort et omfattende beslag. I ukene som fulgte ble det foretatt en rekke avhør, blant annet av brødrene ABC.

Politiet, med bistand fra Oslo fylkesskattekontor, etterforsket sakskomplekset utover i 2007 og inn i 2008. Samtidig arbeidet skattemyndighetene med forvaltningssaken og varsel om bokettersyn ble sendt X i november 2007.

I april 2008 besluttet statsadvokaten å henlegge straffesaken med henvisning til koden «intet straffbart forhold bevist». Henleggelsen ble påklaget av Skatt øst. I desember 2008 opprettholdt Riksadvokaten henleggelsen, men endret koden til «etter bevisets stilling».

Under arbeidet med straffesaken oppstod det samarbeidsproblemer mellom politiet og skattemyndighetene da etatene så svært ulikt på sakskomplekset. Politiet uttrykte mistillit til særlig en medarbeider hos Skatt øst, revisor D, som de mente ikke var tilstrekkelig objektiv til å stå for den videre undersøkelse/etterforskning. Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til dette forholdet senere.

Etter henleggelsen av straffesaken arbeidet Skatt øst videre med forvaltningssaken. Bokettersynet pågikk helt frem til våren 2011. Avslutningsmøte ble avholdt 14. april 2011. Varsel om endring av ligning, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og skatteansvar ved summarisk fellesoppgjør ble oversendt fra Skatt øst til X 19. mai 2011. Vedlagt varselet lå bokettersynsrapporten som er datert 29. april 2011.

X ga sine kommentarer til varselet og bokettersynsrapporten i et omfattende brev datert 16. januar 2012. I brev 7. mars 2012 oversendte X ytterligere bemerkninger.

Etter å ha oversendt utkast til vedtak til advokat for X, innga X kommentarer til utkastet 7. mai 2013.

Skattekontorets vedtak ble fattet 14. mai 2013. I vedtaket legges det til grunn at 30 navngitte underleverandører til X ikke har levert reelle entreprisetjenester i samsvar med de beløp de har fakturert X. I vedtaket gjennomføres omfattende endringer i ligningen til X. Vedtaket innebærer følgende skatte- og avgiftskrav for inntektsårene 2005 til 2010:

	Beløp (MNOK)
Merverdiavgift – tilbakeføring av fradragsført inngående mv.	23,9
Merverdiavgift – tilleggsavgift	6,7
Summarisk fellesoppgjør – ansvar for skattetrekk	51,8
Summarisk fellesoppgjør – arbeidsgiveravgift	14,6
Arbeidsgiveravgift – tilleggsavgift	3,7

Skjønnsligning – skatteansvar på endring i alminnelig inntekt	12,3
Ordinær tilleggsskatt – 30 % av skatten på økning i alminnelig inntekt	8,8
Skjerpet tilleggsskatt – 30 % i tillegg til ordinær tilleggsskatt	2,4
TOTALT	124,2

I tillegg kommer renter på beløpene.

X påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift i brev 4. juni 2013. Selskapet tok også - uten å avvente utfallet av klagebehandlingen - ut stevning mot staten 19. november 2013. Etter det opplyste ble forvaltningsklagene trukket etter at det ble tatt ut stevning.

Skatt øst begjærte 11. november 2013 X konkurs basert på merverdiavgiftskravet i vedtaket. I kjennelse 23. mars 2014 forkastet Oslo byfogdembete begjæringen. Skatt øst anket kjennelsen inn for Borgarting lagmannsrett, som i kjennelse 4. juni 2014 forkastet anken.

Den 13. mars 2015 ble det reist ny tiltale mot blant annet C og X. Tiltalen medførte at den tidligere henleggelsen i forhold til C delvis måtte gjenåpnes. Tiltalen mot X er etter det opplyste henlagt, angivelig på grunn av forbudet mot dobbeltstraff.

Oslo tingrett avsa 3. juni 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader betaler X AS til staten ved Skatt øst 442 900 - firehundreogførtitotusennihundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

X AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 23. august 2016 til 9. september 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. C avga forklaring. Det ble i tillegg avhørt 40 vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

2 Partenes anførsler

Den ankende part, X AS, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Det foreligger to selvstendige grunnlag for at vedtaket er ugyldig og må oppheves i sin helhet.

For det første er vedtaket ugyldig på grunn av saksbehandlingsfeil. Det ulovfestede krav om at saksbehandlingen skal være forsvarlig, er ikke oppfylt. Konklusjonen bygger på en helhetsvurdering hvor særlig følgende forhold er fremhevet:

- I Skatt østs anmeldelse fra september 2007 er det tatt inn formuleringer som viser at Skatt øst allerede på det tidspunkt har låst seg i en oppfatning om at X har begått alvorlige lovbrudd.

- Den konflikten som materialiserte seg mellom politiet og skattemyndighetene under etterforskningen underbygger at Skatt øst, og da særlig D, var forutinntatt og manglet den objektivitet som må kreves også ved behandlingen av forvaltningssaken. Dette medførte blant annet at politietterforskerne ikke ønsket å ha D med på avhør av mistenkte, samt at Oslo politidistrikt anmodet Skatt øst om at D ikke skulle delta ved det videre arbeid i sakskomplekset.
- Det var svært mangelfull kontradiksjon ved utarbeidelse av bokettersynsrapporten. Skatt øst arbeidet med rapporten i fire år uten at de i realiteten noen gang kontaktet X eller deres rådgivere for å få selskapets syn på det omfattende dokumentmaterialet.
- D var hovedforfatteren av bokettersynsrapporten. Rapporten er sterkt tendensiøs, utelater vesentlige faktiske forhold og underbygger at saksbehandlingen kun har hatt for øye å få bekreftet en fastlåst oppfatning hos Skatt øst.
- Den etterfølgende saksbehandlingen etter bokettersynsrapporten viser ikke spor av at det er gjort noen selvstendig vurdering av rapporten. De innvendinger X fremførte mot rapporten har gjennomgående blitt ignorert og knapt nok kommentert. Vedtaket har derfor ikke evnet å reparere tilblivelsesmanglene ved bokettersynsrapporten.

Vurdert samlet har saksbehandlingen vært så mangelfull at det ikke er mulig å ha tillit til bokettersynsrapporten og det etterfølgende vedtaket.

For det andre er vedtaket ugyldig fordi det bygger på *galt faktum*.

Vedtaket har som en underliggende hypotese at X har vært delaktig i et organisert nettverk som har kanalisert betydelige summer ned til såkalte uttaksledd, hvor pengene er tatt ut kontant og tilbakeført til blant annet X. Det finnes ikke noen bevis som kan underbygge at X har vært del av et slikt nettverk, blant annet har ikke Skatt øst kunnet påvise at noen av de kontantuttakene man har sett hos ulike underleverandører har blitt tilbakeført til X eller dets eiere. Selv om det i dokumentasjonen kan sees flere tegn på at flere av underleverandørene har benyttet svart arbeidskraft ved utførelsen av sine oppdrag for X, er det ikke grunnlag for å slå fast at X var kjent med - eller burde vært kjent med - dette. X sjekket gjennomgående at underleverandørene var registrert i enhetsregisteret og betalte regulært ikke noen fakturaer før underleverandørene også var registrert i merverdiavgiftsmantallet.

Vedtaket har videre lagt til grunn at de 30 underleverandørene ikke har levert tjenester til X som ledd i næringsvirksomhet, men at eventuelle tjenester ytet fra underleverandørene har vært tjenester i eller utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Dette er gal bevisvurdering. De tjenester som har blitt ytt av underleverandørene - og som det er utstedt fakturaer for - representerer reelle leveranser fra reell underentreprise. De enkelte underleverandører har hatt resultatansvar og har hatt selvstendig ansvar for utførelsen av arbeidet.

Det er uriktig når vedtaket legger til grunn at oppdragsgiverne til X ikke kjente til at selskapet benyttet underleverandører. Det vises til vitneforklaringer under ankeforhandlingen. Det ble for lagmannsretten også ført en rekke vitner fra underleverandørene som underbygger at de leverte reelle entrepriser til X.

Vedtaket bygger også på flere andre misforståelser om hvordan malerbransjen generelt og X spesielt drev virksomhet. Dette gjelder for eksempel systemet for kjøp av utstyr og materialer,

hvordan X inngikk avtaler med sine underleverandører og hvordan fakturering fra underleverandørene og viderefakturering til oppdragsgiverne til X faktisk skjedde. Det er heller ikke korrekt - slik vedtaket legger til grunn - at fakturaene fra underleverandørene gjennomgående har omfattende mangler i forhold til bokføringskravene.

Uansett gjør X gjeldende at vedtaket på flere punkter bygger på *uriktig rettsanvendelse*.

Vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør er ikke oppfylt. Det er ikke tilstrekkelig å konstatere at det ikke foreligger en reell entreprise. I tillegg må det påvises at det foreligger et ansettelsesforhold, noe skattemyndighetene ikke har gjort. Det vises til Jaktlia-dommen (LB-2014-66489). Uansett er den benyttede sats for høy. Vedtaket benytter en sats på 50 prosent, som er i tråd med hovedregelen i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2. Det riktige hadde vært å benytte en sats på 35 prosent, som følger av unntaksregelen i samme bestemmelse.

Når det gjelder merverdiavgift gjør X gjeldende at fradrag for inngående merverdiavgift kun kan nektes dersom faktureringen ikke er reell og det av den grunn ikke foreligger «omsetning» i merverdiavgiftslovens forstand, og skattyter har vært kvalifisert uaktsom. Det vises til LB-2015-70171. Selv om underleverandører til X kan ha benyttet svart arbeidskraft, innebærer ikke det at det ikke har skjedd en reell omsetning. Uansett kan ikke fradrag nektes dersom underleverandøren selv har betalt den korresponderende utgående avgiften. Det ville føre til merverdiavgiftssystemet ble brukt som et bøtesystem, og at avgiftsmyndighetene fikk inn høyere avgiftsinntekter enn forutsatt.

Endelig er skattemyndighetenes skjønnsutøvelse ved fastsettelsen av inntekten til X uforsvarlig. Skattemyndighetenes skjønnsutøvelse medfører at X får en fortjenestegrad og lønnsomhet som ligger langt over gjennomsnittet for bransjen. Skjønnet fremstår som vilkårlig og urimelig.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatt østs endringsvedtak av 14. mai 2013 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger for tingretten og for lagmannsretten, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

Ankemotparten, Staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Det foreligger ikke *saksbehandlingsfeil*. Saksbehandlingen har vært forsvarlig. Under etterforskningen i 2007/2008 misforsto politiet til dels hva saken gjaldt, slik at det var grunn for skattemyndighetene til å være kritiske til politiets arbeid. Saksbehandlingen frem mot vedtaket ivaretok i tilstrekkelig grad kravet til kontradiksjon. Skattyters anførsler er i tilstrekkelig grad gjengitt og vurdert. Uansett om enkelte saksbehandlere skal ha vært forutinntatt, har det ikke innvirket på vedtaket.

Vedtaket bygger ikke på *uriktig faktisk grunnlag*.

For at en arbeidsinnsats skal være levert i virksomhet kreves for det første at det foreligger en næringsvirksomhet, og for det andre at den konkrete arbeidsinnsatsen er levert i virksomhet (ofte

referert til som en entreprise). Vedtaket bygger på at X har mottatt en arbeidsinnsats fra personer, men at det ikke har skjedd som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. For flere av underleverandørene - de såkalte uttaksleddene - finnes ingen spor av næringsvirksomhet, og de er da heller ikke i stand til å levere en entreprise. For de underleverandørene som fremstår som mellomledd har det blitt drevet en næringsvirksomhet, men de tjenestene som er levert til X oppfyller ikke kravene til entreprise.

Det er opp til X å godtgjøre at arbeidet er levert i virksomhet. Det har X ikke gjort. Det er dermed grunnlag for å foreta den reklassifisering som vedtaket gjør.

Retten må også gjøre en helhetsvurdering av bevismomentene. Det erkjennes at det er levert malertjenester til X. Realiteten er at det er etablert et system hvor utbetaling av svart lønn er kamuflert som underentreprise, og hvor X da også uberettiget kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

Ved helhetsvurderingen må det legges vekt på blant annet følgende forhold:

- Fakturaene fra underleverandørene er gjennomgående mangelfulle i forhold til bokføringsregelverket. Underlagsdokumentasjonen til fakturaene var også i stor grad utarbeidet av X. Det er også flere forhold som indikerer at noen av underleverandørene har hatt felles fakturautsteder, og flere fakturaer er antedatert. Alle disse forholdene indikerer manglende selvstendighet hos underleverandørene.
- I kommunikasjonen X hadde med sine oppdragsgivere er det gjennomgående ingenting som tyder på at de har brukt underleverandører. Dette gjelder både ved utstedelse av fakturaer, ved utfylling av mannskapslister og ved utfylling av skjemaer til offentlige myndigheter.
- Det system som har vært praktisert ved varekjøp viser at varekjøp har skjedd på kontoen til X hos de ulike leverandørene. Dette indikerer uansett lav grad av selvstendighet hos de ulike underleverandørene.

Det foreligger heller ikke *feil ved rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen*.

Det er adgang til summarisk fellesoppgjør. I og med at det ikke er levert tjenester i virksomhet, er X ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Det følger av lovens system. Det vises til Borgarting lagmannsretts dom i LB-2015-115085 (Klement Karlsen). Det er heller ikke grunnlag for å sette til side vedtakets anvendelse av en skattesats på 50 prosent. For det første er det her tale om svært skjønnsmessige vilkår hvor domstolskontrollen er begrenset. For det andre er ikke vilkårene for å benytte den lavere satsen på 35 prosent til stede i denne saken.

Det er korrekt rettsanvendelse å nekte fradrag for inngående merverdiavgift. X har ikke anskaffet entreprisetjenester og det har dermed ikke skjedd noen avgiftspliktig omsetning. Da skal fradrag ikke innrømmes. Uansett skal det bare gis fradrag hvor det er fakturautsteder som har levert tjenesten, jf. Borgarting lagmannsretts dom i LB-2015-70171 (Alliero). Det er heller ikke noe krav for å nekte fradrag at det foreligger tap eller fare for tap for staten, jf. Rt-1997-1564. Det har derfor ikke betydning om underleverandørene eventuelt har betalt utgående merverdiavgift.

Skjønnsfastsettelsen ved endring av inntekt er ikke uforsvarlig. Endringen av inntekt for X er et resultat av at fradrag for kostnad til fremmedtjenester er nektet. De beregninger som er fremlagt

av X er basert på uriktige forutsetninger fordi de ikke har tatt hensyn til at de har fradragsrett for skatt og arbeidsgiveravgift de er gjort ansvarlige for.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten går så over til å redegjøre for sine bemerkninger.

3 Kort om bokettersynsrapporten og vedtaket

Bokettersynsrapporten er på 151 sider, og hadde etter det som er opplyst 13 permer med bilag. Innledningsvis sammenfatter Skatt øst konklusjonene fra bokettersynet. Det heter på side 9 blant annet:

> Skatt øst er av den oppfatning at det anses som lite sannsynlig at tjenestene som framgår på fakturaene vedrørende 29 underleverandører gir uttrykk for reell leveranse av tjenester. Det nevnes spesielt at flere av underleverandørene er dømt for heleri/hvitvasking. Dommene omfatter også fakturaer/betalinger vedrørende X AS. Hvitvaskingen har skjedd som et ledd i å skjule svart arbeid i byggebransjen. Videre har X AS gjennom sin bokføring og opptreden overfor kunder forsøkt å omgå de kontrollmekanismene som er etablert av bransjen selv for å minimalisere risikoen for uregistrerte arbeidere på byggeplasser. Bruddene på bokføringsbestemmelsene er utført bevisst for å skjule de virkelige forholdene med hensyn til hvilke arbeidere som utførte arbeidet og avlønningen av disse.

Rapporten består for øvrig av to hoveddeler. I den første delen gjennomgås et utvalg av prosjekter som X har utført for ulike hovedentreprenører. Det redegjøres her for hvordan X har inntektsført de ulike prosjektene, blant annet i hvilken grad deres kostnader er ført som kostnader til arbeidsinnleie eller som lønnskostnader. Dernest gjennomgås en del av dokumentasjonen som er funnet i prosjektene, særlig knyttet til om oppdragsgiverne på prosjektene har godkjent eller for øvrig vært kjent med om X har benyttet innleiet arbeidskraft på prosjektene. Videre gjennomgås dokumentasjon på om X har meldt inn arbeidstakere på prosjektene som ansatt i X eller som innleid arbeidskraft.

Den andre hoveddelen i den materielle gjennomgangen er en detaljert gjennomgang av avtaleforholdet og relasjonen til 33 ulike underleverandører. Gjennomgangen er for hver av underleverandørene bygget opp i hovedsak på samme måte. Det opplyses innledningsvis hvor mye underleverandøren har fakturert X. Fakturaene fra underleverandøren vurderes opp mot bokføringsregelverket. Det redegjøres for i hvilken grad selskapet har rapportert inn lønns- og trekkoppgaver til myndighetene og hva man kan trekke ut av slike rapporter med hensyn til antall ansatte, selskapets virksomhet og dets evne til å gjennomføre oppdragene det har hatt for X. Systemet for varekjøp i de oppdrag underleverandøren har utført for X gjennomgås også. Det er for hver av underleverandørene et avsnitt med oppsummering. For 30 av underleverandørene konkluderer bokettersynsrapporten med at det ikke er levert entreprise i selvstendig næringsvirksomhet (antallet på 29 underleverandører i sitatet ovenfor må være en feilskrift). For

disse selskapene foreslås det at kostnadene til X basert på disse fakturaene underkjennes som fradragsberettiget kostnad og at X heller ikke skal være berettiget til fradrag for inngående merverdiavgift vedrørende disse fakturaene.

På side 143-144 i rapporten oppsummeres konklusjonene som følger:

> X AS har gjennom bokføring hevdet å ha gjennomført de forskjellige oppdragene ved hjelp av en rekke underleverandører i form av underentrepriser. Skatt øst har i rapportens pkt. 7.4 med underpunkter foreslått å tilbakeføre en stor del av fakturaene bokført på post 4500 Fremmedarbeid hos X AS da skatteetaten finner det lite sannsynlig at leveranse av tjeneste er skjedd i samsvar med disse fakturaene.
>
> Nå er det imidlertid slik at det er hevet over en hver tvil at byggeplassene som X AS har oppgitt som oppdrag, eksisterer. Det er heller ikke tvil om at X AS har vært til stede og utført arbeid på de fleste av de oppgitte byggeplassene. Spørsmålet blir imidlertid på hvilken måte X AS har gjennomført arbeidet, samt hvem som har utført arbeidet. Skatteetaten har, pga liten notoritet vedrørende personene som skal ha utført arbeidet på de forskjellige prosjektene, ikke lykkes med å identifisere arbeiderne.
>
> Det er imidlertid på det rene at en stor del av kundene til X AS er av den oppfatning at arbeidet på de forskjellige prosjektene er utført av personer tilknyttet X AS, jf. rapportens pkt. 7.3 med underpunkter. Skatt øst er av den oppfatning av at en stor del av forannevnte arbeidet med høy grad av sannsynlighet, er utført av «svarte»/uregistrerte ansatte tilknyttet X AS.

Vedtaket er på 105 sider. Det redegjør først kort for saksbehandlingen. Det vises kort til skattyters anførsler, og tre vedlegg fremlagt av X kommenteres. Hoveddelen i vedtaket er en gjennomgang av 32 underleverandører som bokettersynsrapporten har behandlet. Her redegjøres det for funnene fra bokettersynsrapporten og skattekontoret kommer med sine vurderinger. Det vises regulært til skattyters kommentarer, uten at disse gjengis i noen detalj. Gjennomgangen av hver underleverandør avsluttes med skattekontorets konklusjon på om underleverandøren har levert entreprisetjenester. For 30 av underleverandørene konkluderes det med at det ikke er levert entreprisetjenester. Skattekontoret opplyser også om hvilken grad av sannsynlighet de mener konklusjonen har.

Avslutningsvis i vedtaket redegjør skattekontoret for rettsanvendelsen og de beregninger som leder frem til endringsvedtakene.

4 Rettslige utgangspunkter

4.1 Virksomhetsbegrepet i skatte- og avgiftsretten

Arbeidsgiver har etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd plikt til å foreta *forskuddstrekk* i lønn og «andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10», jf. § 5-6 første ledd bokstav a). Av skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a) følger det at forskuddstrekk således skal gjøres i lønn og «annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet».

Av folketrygdloven § 23-2 første ledd følger det at arbeidsgiveren skal betale *arbeidsgiveravgift* av «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold». Av bestemmelsens annet ledd følger det at arbeidsgiveravgift ikke skal betales når arbeidet eller oppdraget er «utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Av merverdiavgiftsloven § 2-1 følger det at «[n]æringsdrivende» på visse vilkår skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Dersom man er registrert har man rett til fradrag for inngående *merverdiavgift* på «anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten», jf. § 8-1.

Lovverket bruker således litt ulik ordlyd i forhold til de ulike regelsettene. Det er kun folketrygdloven som inneholder en definisjon av det relevante kriteriet. Hvem som anses som selvstendige næringsdrivende etter folketrygdloven er regulert i § 1-10. Det følger av første ledd at kriteriene er at man «for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt».

Det er antatt at virksomhetsbegrepet i skatteretten har samme innhold som i folketrygdloven, jf. Rt-2000-1981 (på side 1987). Derimot er det noe mer uklart om virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsretten er det samme som i skatteretten. Høyesterett uttalte i dom i Rt-1994-1064 at merverdiavgiftsloven og skatteloven ikke opererte med det samme næringsbegrepet.

I et fellesskriv fra Skattedirektoratet 15. mars 2010 om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom mv. sammenfattet direktoratet rettstilstanden på generelt grunnlag som følger:

> I henhold til merverdiavgiftsloven § 2-1 er det et grunnvilkår for registrering i merverdiavgiftsregisteret at avgiftssubjektet er å anse som næringsdrivende. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av når en fysisk eller juridisk person er å anse som næringsdrivende. Lovgiver har imidlertid ved flere anledninger gitt uttrykk for at vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt i utgangspunktet er den samme som i skatteretten, samtidig som det påpekes at særhensyn bak merverdiavgiftsloven kan tilsi at vurderingen i konkrete saker kan slå ulikt ut. Hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral er et slikt hensyn som regelmessig fremheves.
>
> Både innen skatte- og merverdiavgiftsretten har man i praksis oppstilt som vilkår for at en aktivitet er å anse som næringsvirksomhet at aktiviteten:
>
> - tar sikte på en viss varighet
> - har et visst omfang
> - er egnet til å gi overskudd, og
> - drives for egen regning og risiko
>
> Hvorvidt vilkårene etter en konkret vurdering anses oppfylt, kan imidlertid i enkelttilfeller slå ulikt ut. Næringsbegrepet har med andre ord ikke alltid det samme innhold skatte- og avgiftsmessig. Det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at aktivitet som ikke er (nærings)virksomhet etter skattelovgivningen, ikke oppfyller vilkårene for registrering i merverdiavgiftsregisteret.

> Det må foretas en konkret helhetsvurdering, hvor merverdiavgiftslovens særhensyn blir vurdert og ivaretatt.

I vår sak er det tale om bruk av arbeidskraft. Både i skatte- og merverdiavgiftsretten må næringsvirksomhet avgrenses både mot arbeidstakerforhold der man arbeider i en annens tjeneste og mot oppdragsvirksomhet utenfor tjenesteforhold. Den siste gruppen er i folketrygdloven § 1-9 omtalt som «frilansere» og blir i skattesammenheng også gjerne omtalt som «arbeidstakere utenfor tjenesteforhold».

Gjems-Onstad m.fl.: MVA-kommentaren (5. utgave), side 116-117 uttaler at for å unngå kumulering av arbeidsgiveravgift og merverdiavgift bør grensen mellom ansettelsesforhold og oppdragstakere, på den ene siden, og selvstendig næringsdrivende, på den andre siden, trekkes likt i avgiftslovgivningen og inntektsskatte-/trygdelovgivningen. Lagmannsretten er enig i disse betraktningene. I en situasjon som i vår sak, hvor et vedtak fra skattemyndighetene innebærer både endring av ligning og endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, mener lagmannsretten at grensen mot næringsvirksomhet må trekkes likt i forhold til alle de relevante regelsettene.

Lagmannsretten legger også til grunn at for å bli ansett å ha levert tjenester i næringsvirksomhet, må man for det første drive næringsvirksomhet og for det andre må de tjenestene som vurderes være levert som ledd i denne næringsvirksomheten. I forhold til problemstillingene i denne saken er hovedspørsmålet dermed om underleverandørene har vært selvstendige næringsdrivende som i denne egenskapen har levert tjenester i virksomhet til X.

Vilkårene om at det både må foreligge en næringsvirksomhet og at de konkrete tjenester må være levert i virksomhet, glir ofte over i hverandre. I Lignings-ABC 2016 side 1586 tas det utgangspunkt i at spørsmålet ved vurderingen av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet er om aktiviteten drives «for skattyters egen regning og risiko». Deretter heter det:

> ««Egen regning» vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med virksomheten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv. «Egen risiko» innebærer at skattyteren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget og har ansvar for å dekke ev. underskudd. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor skattyter har reklamasjonsansvar /erstatningsansvar hvis oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. Ved avgjørelsen av dette spørsmålet må det tas utgangspunkt i hva som er avtalt mellom oppdragsgiver og skattyter. Går avtalen ut på at arbeidet skal utføres for skattyterens regning og risiko og dette er reelt, må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende er om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale med en selvstendig næringsdrivende. Svaret på dette beror på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet».

Deretter lister Lignings-ABC 2016 en rekke momenter som har betydning ved helhetsvurderingen, og hvor noen går på spørsmålet om det foreligger en næringsvirksomhet som sådan og hvor noen dreier seg om særlige forhold ved det enkelte arbeidsoppdrag.

Lagmannsretten vil i det følgende benytte de ovenstående kriteriene for å vurdere om det er levert tjenester i næringsvirksomhet. Grensen mot leveranse av tjenester i næringsvirksomhet vil da, som tidligere nevnt, bli trukket likt for alle de relevante regelsett.

Lagmannsretten vil i det følgende benytte begrepet «entreprise» som et hjelpebegrep for om de konkrete tjenestene fra underleverandørene er levert i virksomhet.

4.2 Beviskrav og bevisbyrde

Utgangspunktet i ligningsretten er at ligningsmyndighetene skal basere seg på det faktum som er mest sannsynlig, det vil si at det kun er et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009), side 55. Videre er det alminnelig antatt at det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at det foreligger en skattepliktig inntekt, mens det er skattyter som har bevisbyrden for de faktiske omstendigheter som gjør en kostnad fradragsberettiget, jf. Gjems-Onstad/ Matre: Skatteprosess (2011), side 277-278. Med henvisning til dette har staten anført at det er X som har bevisbyrden for å dokumentere at det for de 30 underentreprenørene foreligger entrepriseforhold.

Kravet om at alminnelig sannsynlighetsovervekt for at et gitt faktum er tilstrekkelig, er kun et utgangspunkt. Avvik kan tenkes blant annet på grunn av sakens karakter. I en avgjørelse inntatt i Rt-2007-1217 behandlet Høyesterett dette spørsmålet i relasjon til inndragning av fangst etter saltvannfiskeloven. Høyesterett fant at inndragning av fangst ikke kunne anses som straff etter EMK. Flertallet på tre dommere fant derfor at spørsmålet om det forelå tilstrekkelig bevis for å gjennomføre inndragningen, måtte bygges på alminnelige norske prinsipper for bevisbedømmelse i sivile saker. Flertallet uttaler så i avsnitt 67:

> Siden vedtaket bygger på at A har begått en straffbar handling, og vedtaket ikke bare har følbare økonomiske følger for ham, men også vil kunne få konsekvenser for den tillit han har behov for i sin næringsutøvelse, mener jeg at det - ut fra alminnelige norske prinsipper for bevisbedømmelse - også for denne sanksjonen må stilles krav om klar sannsynlighetsovervekt for at den handling som danner grunnlag for sanksjonen, er begått, jf. Ot.prp.nr.70 (2003-2004), side 33-34 og Rt-1999-14.

Beviskravet skjerpes imidlertid ikke i alle tilfeller hvor det i en sivil sak er spørsmål om det foreligger straffbare forhold, jf. Skoghøy: Tvisteløsning (2. utgave) side 896 med videre henvisninger.

I vår sak er forholdet at vedtaket er basert på at kravene til at det er utført en entreprise ikke er oppfylt for 30 underleverandører av X. Ligningsmyndighetenes underliggende anførsel er imidlertid - som det har fremgått - at X har vært instrumental i et straffbart skatte- og avgiftskomplott som har vart over flere år. C er tiltalt for alvorlige straffbare forhold knyttet til det samme sakskomplekset. Lagmannsretten mener derfor at kravene til sannsynlighetsovervekt må skjerpes.

Lagmannsretten mener heller ikke det er treffende - slik det er anført av staten - å se spørsmålet om beviskrav ut fra en innfallsvinkel om at X må dokumentere grunnlaget for en påberopt fradragspost, og at de derfor har bevisbyrden for dette. Realiteten er, som nevnt ovenfor, at skattemyndighetene har satt til side Xs regnskaper over flere år basert på at skattemyndighetene

har ansett at X har vært delaktige og instrumentale i en omfattende skatte- og avgiftsunndragelse. Etter lagmannsrettens syn er det da misvisende å vurdere dette ut fra synsvinkelen om dokumentasjon for fradragsposter.

Med det som bakgrunn mener lagmannsretten at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for det faktum som ligningsmyndighetene påberoper seg som grunnlag for å endre ligningen.

5 Foreligger det saksbehandlingsfeil?

Nærmere om saksforholdet knyttet til saksbehandlingen
X har anført at saksbehandlingen frem mot vedtaket har vært uforsvarlig og at det må medføre at vedtaket oppheves. Dette fremstår som ankende parts prinsipale anførsel.

X har særlig fremholdt at en av forfatterne bak bokettersynsrapporten, revisor D, har vært grovt forutinntatt. Det er vist til diverse forhold knyttet til etterforskningen av straffesaken i 2007 og 2008. Lagmannsretten finner det først nødvendig å redegjøre noe mer i detalj om saksbehandlingen i den fasen og de forhold ved denne som danner grunnlaget for Xs anførsel.

Som nevnt ovenfor anmeldte Oslo fylkesskattekontor 27. september 2007 X og de tre bakenforliggende eierne til Oslo politidistrikt. Anmeldelsen er på 20 sider, og er bygget opp på samme måte som siktelser og tiltaler normalt er bygget opp. I tillegg gis det en del bakgrunnsinformasjon, og skattekontoret gjør rede for sine vurderinger. X har for lagmannsretten særlig fremhevet følgende avsnitt på sidene 19 og 20 i anmeldelsen:

> Momsbedrageriet og skattesviket overfor staten har et forretningsmessig preg og hvitvaskingen er særdeles vanskelig å oppdage da pengene går gjennom flere ledd før det går kontant tilbake. Svært mange «uttaksledd» har dessuten kort levetid.
>
> Videre er hvitvaskingen særlig grov da handlingen har pågått over vedvarende tidsperiode, det foreligger en eller annen form for disiplin og kontroll av helerne, det er benyttet forretningslignende strukturer og handlingene må anses å ha hatt økonomisk profitt som motiv. Det kan ikke utelukkes at det i tillegg er hvitvasking av utbytte fra andre kriminelle aktiviteter.
>
> [...]
>
> Vi er av den oppfatning at de anmeldte er bakmennene i virksomheten til en organisert kriminell gruppe og ulovlig har bedratt staten for merverdiavgift og skatt. Dette ved at momsbedrageriet og skattesviket er utført i samarbeidet med flere enn tre personer, det er benyttet kommersielle strukturer, de enkelte «ledd» har definerte arbeidsområder som bl.a. fakturaproduksjon og transportering av kontanter. Deres handlinger har pågått over en periode på minst to år og det er grunn til å tro at det er en form for disiplin og kontroll der det ikke kan utelukkes at det også benyttes avskrekkende midler. Det opereres trolig også internasjonalt og det er trolig hvitvasking også fra andre kriminelle handlinger. Bakmennene og «leddene» er motivert av jakten på penger og alle ledd er mistenkt for straffbare handlinger.

D hos fylkesskattekontoret deltok i arbeidet med anmeldelsen. X anfører at det fremkommer av anmeldelsen at skattekontoret allerede hadde festnet i en oppfatning om at det forelå alvorlige straffbare forhold.

Politiets razzia mot X og samtidige siktelser kom kort tid etter anmeldelsen. I den påfølgende etterforskningen var det et omfattende samarbeid mellom politiet og skatteetaten. Som nevnt over ble det etter hvert store samarbeidsproblemer mellom etatene.

Etter at politiet i april 2008 besluttet å henlegge straffesaken, var D saksbehandler i den omfattende klagen på henleggelsen som Skatt øst sendte inn 16. mai 2008. I klagen hevdes det blant annet at bevis og indisier som hadde kommet frem under etterforskningen, ikke hadde vært underlagt relevant og tilstrekkelig etterforskning.

I slutten av mai 2008 ble det avholdt et evalueringsmøte mellom politiet og Skatt øst om samarbeidsproblemene i X-saken. Det fremkommer av en presentasjon fra møtet - utarbeidet av politiet - at politiet mente at Skatt øst manglet uavhengighet og objektivitet til sakskomplekset.

I et internt notat fra politiførstebetjent Thor Erling Mikkelsen 22. mai 2008 beskrev Mikkelsen en episode på et seminar i april 2008 hvor han hevder at D kom med sterkt kritiske kommentarer til Oslo politidistrikts arbeid i «malersaken»

I et internt notat datert 12. juni 2008 fra politiadvokat Ragnvald Brekke og etterforsker Bengt Arild Nilsen til blant annet påtaleleder Jørgen Brodal utdypes politiets syn på årsaken til samarbeidsproblemene. Det uttales at de har reagert på uttalelser fra D og andre hos Skattekrimenheten hos Skatt øst (SKE). Det uttales blant annet:

> Vi har blant annet registrert følgende uttalelser som viser mangel på objektivitet og som ikke indikerer at uskyldspresumsjonen står i fremste rekke blant de vi samarbeidet med hos SKE:
>
> - *«La de sitte i arresten og mørne»*
> - *«Vi gir oss ikke før X er i skifteretten ... . Da vi vil få arbeidsro»*
> - *«Vi ønsker fortsatt å ta ledelsen i X»*

Notatet avsluttes med følgende anmodning:

> [Vi ber] om at OPD gir klart uttrykk for at D er uønsket som saksbehandler på de saker som sendes finans- og miljøkrimseksjonen. Hun har verken den tillit eller objektivitet, samt faglig kvalitet som vi må kunne forvente av en revisor fra SKE. Et videre samarbeid med henne anses umulig for skatt- og avgiftsavsnittet ved seksjonen.

I desember 2008 opprettholdt som nevnt Riksadvokaten henleggelsen av straffesaken mot X og dets eiere. Riksadvokaten uttalte imidlertid at etterforskningen måtte videreføres, men med en annen tilnærming.

I e-post 23. april 2009 fra Gro Smogeli i seksjon for finans- og miljøkriminalitet i Oslo politidistrikt til Jan-Egil Kristiansen, avdelingsdirektør for skattekrimenheten i Skatt øst, opplyste

Smogeli at politiet ville gjøre endringer i påtaleansvaret i den videre etterforskningen av mulig kriminalitet knyttet til komplekset «X». Deretter skriver Smogeli:

> Dette gjør vi **ikke** fordi vi mener at det påtaleskjønn og vurderinger som er gjort ikke holder mål kvalitetsmessig, men for å sikre enhver tvil om habilitet og forutinntatthet fra Opd. Det er det jeg mener også Skatt Øst bør gjøre mht til revisor D. Hun har som jeg tidligere har meddelt deg, opptrådt uakseptabelt og trådt over noen «grenser» vi i politi og påtalemyndighet oppfatter som alvorlige.

Smogeli referte så til de episodene det er redegjort for ovenfor, og avslutter e-posten som følger:

> Jeg mener at de nevnte episoder tyder på at hennes tilnærming til saken og prosessen, samt hennes rolleforståelse ikke er tilstrekkelig objektiv. Dette mener jeg gjør at hennes fortsatte deltagelse i etterforskningen av dette sakskomplekset blir svært «ugreitt». Jeg mener at det kan være egnet til å så tvil til om Skattekrim som sådan kan oppfattes som objektiv i sakens videre fremdrift.

I brev 30. juni 2009 besvarte Jan-Egil Kristiansen e-posten han hadde mottatt fra Smogeli. Vedlagt brevet er et notat fra D, hvor hun imøtegikk den kritikk som politiet hadde fremsatt. I brevet fra Kristiansen opplyste han at skatte- og avgiftssaken gikk videre. I den forbindelse skriver Kristiansen følgende om den forvaltningsmessige behandlingen av «X-sakene»:

> I disse sakene er D saksansvarlig. Dette innebærer at hun har et fagansvar for valg av kontrollhandlinger og et fremdriftsansvar sammen med prosjektleder for prosjektet Fiktiv Fakturering i Nettverk. Hver enkelt revisor skriver bokettersynsrapport som dokumenterer hvilke fakta som er fremskaffet og revisors forslag til behandling. Alle rapporter kvalitetssikres av andre enn revisor og godkjennes av leder. Videre er det slik at skattyter får anledning til å uttale seg og fremlegge den dokumentasjon han måtte ønske før vedtak fattes. Vedtak fattes av skattekontoret og ikke av den enkelte revisor. Saksbehandlingen med utarbeidelse av vedtak foretas normalt av våre jurister.
>
> Slik saken nå står, er det påstand mot påstand om hva som skal være sagt. Vi mener bestemt at vi har saksbehandlingsrutiner som sikrer at våre forvaltningssaker undergis en forsvarlig og rettsikker behandling. På bakgrunn av dette ser vi derfor ingen grunn til at nye personer bør overta saksbehandlingen i forvaltningssakene.

Bokettersynet som munnet ut i rapporten 29. april 2011 er utført av D sammen med Asgeir Ellingsen. I mai 2011 gikk D over til ny jobb i Skattedirektoratet. Etter det har hun etter det opplyste ikke vært involvert i særlig grad i den videre saksbehandlingen.

Når det gjelder utarbeidelsen av bokettersynsrapporten, har X anført at det knapt var noen dialog mellom selskapet og Skatt øst før de ble innkalt til avslutningsmøte i april 2011. Skatt østs holdning i møtet underbygger at de var forutinntatt. Det vises til forklaringer fra C, selskapets revisor Anders Bjerke og advokat Rene Ibsen, som alle var til stede i møtet.

X er også kritisk til den etterfølgende saksbehandlingen. De innspill X har gitt i tilsvar til varsel om endring har reelt sett ikke blitt vurdert.

Basert på det ovenstående anfører X at saksbehandlingen ikke har vært forsvarlig og at vedtaket dermed må oppheves.

Generelt om krav til saksbehandlingen
Det følger av ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g at en tjenestemann er inhabil dersom «særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet». Dette er imidlertid ikke noen automatisk ugyldighetsgrunn. Et vedtak vil være gyldig selv med en slik saksbehandlingsfeil «når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold», jf. ligningsloven § 3-12.

Ligningslovens formuleringer tilsvarer forvaltningsloven § 6 annet ledd og § 41. Praksis omkring forvaltningslovens regler er dermed også relevant.

Bestemmelsene om habilitet og upartiskhet er en del av «kjernen i de generelle krav til forsvarlig saksbehandling», jf. Graver: Alminnelig forvaltningsrett (4. utgave), side 299. Som fremhevet av Graver (på side 300) er et viktig mål med habilitetsreglene å sikre tilliten til at de offentlige avgjørelser er riktige og at alt går riktig for seg.

Vurdering og konklusjon
Lagmannsretten tar som utgangspunkt at verken D eller andre i skatteetaten ble inhabile til å behandle saken ved å anmelde mistankene de hadde omkring virksomheten til X til Oslo politidistrikt. Dette gjelder selv om anmeldelsen til dels benyttet en bastant ordlyd og ga uttrykk for en sterk mistanke. Det ligger i kortene at skattekontoret, da de anmeldte et sakskompleks som dette, hadde en mistanke om at det forelå straffbare forhold. At denne mistanken var sterk - og at dette fremkom også i anmeldelsen - gjorde ikke etaten eller enkelte saksbehandlere inhabile i den videre behandlingen av saken. Det innebar heller ikke at etaten eller saksbehandlerne var forutinntatte.

Lagmannsretten vil også understreke at den ikke legger vekt på at skattemyndighetene i anmeldelsen og i den første fasen av den etterfølgende etterforskningen fokuserte på enkelte forhold som senere har fått sin naturlige forklaring og/eller som ellers har falt bort som ikke straffbare forhold. Det er et helt vanlig trekk ved etterforskning av et så stort sakskompleks som man her står overfor at visse forhold «sjekkes ut av saken», samtidig som etterforskningen kan medføre at nye forhold avdekkes og forfølges videre.

Det vesentlige spørsmålet for lagmannsretten er om Ds opptreden i forbindelse med politietterforskningen i 2008 medførte at hun var inhabil til å gjennomføre bokettersynet. Det avgjørende er da om hennes opptreden er et «særegent forhold» som «er egnet til å svekke tilliten» til hennes upartiskhet. Dersom dette besvares bekreftende må det deretter vurderes om det er grunn til å regne med at saksbehandlingsfeilen har påvirket innholdet i vedtaket.

Lagmannsretten viser først til at det fremkommer klart at Skatt øst - inkludert D - har vært sterkt kritiske til Oslo politidistrikts arbeid under etterforskningen i 2007 og 2008. Det er vanskelig for lagmannsretten å ta stilling til i hvilken grad denne kritikken var berettiget. En slik kritisk holdning vil uansett ikke i utgangspunktet gjøre saksbehandlere hos Skatt øst inhabile ved en senere skatte- og avgiftsmessig saksbehandling av det samme sakskomplekset.

Det er også noe uklart hva D faktisk har sagt og hva hun har gitt uttrykk for. Det foreligger imidlertid omfattende tidsnære bevis som klart tyder på at D både opptrådte og uttalte seg uheldig i forbindelse med etterforskningen i 2007 og 2008. Det har også i seg selv betydning at politiet mistet tilliten til Ds upartiskhet. Dette tilsier at heller ikke allmennheten for øvrig kunne ha tillit til hennes upartiskhet på dette tidspunkt.

Lagmannsretten finner således at Ds opptreden i denne perioden ikke var i tråd med kravet til forsvarlig saksbehandling.

Lagmannsretten mener imidlertid at man ikke kan se på situasjonen i 2008 i isolasjon. På det tidspunkt var den sivile saksbehandlingen i skatte- og avgiftssaken helt i startfasen. Bokettersynsrapporten forelå først i 2011 og vedtaket så sent som i 2013. Når det skal vurderes om D var inhabil til å utarbeide bokettersynsrapporten må man - etter lagmannsrettens syn - se på saksbehandlingen i sin helhet. Dette er i samsvar med det grunnleggende kravet om at saksbehandlingen skal være forsvarlig.

Lagmannsretten viser først til at saksbehandlingen frem mot vedtaket har vært uvanlig grundig. Arbeidet med bokettersynsrapporten varte i flere år etter siktelsene ble henlagt i 2008. I arbeidet deltok også Asgeir Ellingsen. Det har ikke fremkommet noe som tyder på at han var forutinntatt. Selve rapporten fremstår som grundig og som et resultat av grundige undersøkelser. Selv om X har vært kritiske til en rekke av vurderingene som er gjort i rapporten, har de kun påpekt et fåtall konkrete faktiske feil.

Som nevnt sluttet D i Skatt øst rett etter at bokettersynsrapporten var ferdig. Vedtaket ble først fattet to år senere, etter en videre omfattende saksbehandling. Konklusjonene i bokettersynsrapporten ble dermed grundig kvalitetssikret, jf. for så vidt Kristiansens uttalelser om dette i brevet til Smogeli i 2009, sitert tidligere.

Lagmannsretten er enig med X i at D hadde en helt vesentlig rolle ved utarbeidelsen av bokettersynsrapporten, og at rapporten var en vesentlig premissgiver til arbeidet frem mot vedtaket. Sett hen til den omfattende saksbehandlingen kan lagmannsretten imidlertid ikke se at Ds uttalelser i tilknytning til politietterforskningen i 2008 medførte at hun ikke kunne arbeide videre med den sivile skatte- og avgiftssaken. Lagmannsretten legger da også noe vekt på at vår sak kun er en del av et stort sakskompleks. Flere lovbrudd er avdekket og til dels pådømt. D var sentral i arbeidet i Skatt øst om disse sakene.

Alt i alt har dermed lagmannsretten konkludert med at det ikke foreligger noen saksbehandlingsfeil ved at D var med å utarbeide bokettersynsrapporten.

Basert på Xs anførsler vil lagmannsretten også bemerke at den ikke kan se at det er øvrige forhold ved saksbehandlingen som gir grunnlag for å anføre at denne ikke har vært forsvarlig. Kontradiksjon synes å ha vært ivaretatt på en tilfredsstillende måte. At skattyters anførsler ikke er gjengitt i større grad enn de er i vedtaket er ikke en saksbehandlingsfeil. Det fremgår av vedtaket at innspillene er vurdert.

Lagmannsretten går således over til å vurdere de materielle spørsmål i saken.

6 Den konkrete bevisvurderingen

6.1 Overordnet bevisvurdering

Innledning
Bevisføringen for lagmannsretten har tydelig dokumentert at malerbransjen i Norge har vært preget av en utstrakt bruk av svart arbeidskraft, med derav følgende skatte- og avgiftsunndragelser. Illustrerende i så måte er de såkalte uttaksleddene, der store summer har blitt overført til disse selskapene for så å bli tatt ut i kontanter nesten umiddelbart. Deretter stopper alle spor av midlene.

Det er også dokumentert i denne saken at flere av selskapene som har vært underentreprenører av X, har fungert som uttaksledd. Dette er heller ikke benektet av X. Men X har med styrke anført at alle deres underentreprenører har levert den arbeidsinnsats som ble bestilt, og at X ikke har hatt noen mulighet til å være klar over at arbeidet til dels kan ha blitt utført med ulovlig og/eller svart arbeidskraft.

Vedtaket bygger på at 30 underleverandører er underkjent, basert på at de ikke har levert entreprisetjenester. Avgjørelsen for hver av disse underleverandørene beror på en konkret vurdering basert på det faktum skattemyndighetene i vedtaket har funnet å legge til grunn. Lagmannsrettens oppgave ved prøvingen av vedtaket er å kontrollere at det faktiske grunnlaget vedtaket bygger på, er korrekt. Videre skal lagmannsretten vurdere om det faktum som med tilstrekkelig grad av sannsynlighet kan legges til grunn, innebærer at de enkelte underleverandørene ikke har levert entreprisetjenester.

Selv om vurderingen er individuell og konkret for hver av de 30 underleverandørene, er det flere fellestrekk som vedtaket har lagt vekt på. Lagmannsretten finner det hensiktsmessig først å gjøre en overordnet bevisvurdering basert på disse fellestrekkene. Lagmannsretten vil deretter komme tilbake til i hvilken grad den finner det nødvendig å overprøve hver enkelt av vurderingene knyttet til de 30 underleverandørene.

I første omgang vil lagmannsretten derfor gjennomgå de forhold som har betydning for den overordnede vurderingen av Xs forhold.

Gjennomgående trekk ved bruken av underleverandører
X har ved gjennomføringen av sine oppdrag i stor grad benyttet underleverandører. For perioden 2005 til 2009 viser selskapets regnskaper totale kostnader i fremmedytelse og underentreprise på mer enn 148 millioner kroner. I samme periode var selskapets lønnskostnader på omkring 58 millioner kroner.

Det er individuelle forskjeller mellom Xs relasjon til de ulike underleverandørene. Det er imidlertid en del trekk som går igjen i de aller fleste tilfellene. Disse er heller ikke i særlig grad bestridt, mens det er uenighet om hvilke slutninger disse trekkene gir grunnlag for. De typiske elementer kan sammenfattes som følger:

X har inngått omfattende skriftlige avtaler med sine oppdragsgivere, som har vært store totalentreprenører på omfattende prosjekter. Ofte, men ikke alltid, har det vært inntatt bestemmelser i avtalene som bestemmer at hovedentreprenøren skal godkjenne eller i alle fall varsles dersom X vil benytte underleverandører i prosjektet. Det er ikke fremlagt eksempler på at X har benyttet avtalenes bestemmelser om å varsle eller få godkjent bruk av underleverandører.

Et annet gjennomgående trekk er at det ikke foreligger skriftlige avtaler mellom X og underleverandørene. Det er lagt frem noen få skriftlige avtaler, men det er generelle rammeavtaler som ikke er knyttet til noe spesielt prosjekt.

Fakturering har også fulgt et fast mønster. X hadde normalt fastpriskontrakter med sine oppdragsgivere, men det var i prosjektene ofte tilleggsarbeider som ble fakturert og betalt basert på medgått tid og materialer. Underleverandørene måtte akseptere en reduksjon på den prisen X hadde avtalt med sin oppdragsgiver. Både for kontraktsarbeid og tilleggsarbeid var denne gjerne på 20 prosent. For tilleggsarbeidene ble det utarbeidet arbeidsrapporter som beskrev arbeidet. Ofte var disse utarbeidet av X. På arbeidsrapportene kunne det også være påført for hånd hvilken reduksjon som skulle gjøres i faktureringen fra underleverandøren for at X skulle få sin margin. Fakturaen fra underleverandøren ble så utarbeidet på dette grunnlaget. X fakturerte oppdragsgiveren uten at det ble gjort noe fratrekk i forhold til det som fremkom av arbeidsrapporten. Arbeidsrapporten fra underleverandøren - uten den håndskrevne påføringen - kunne således ligge som vedlegg til fakturaen fra X til hovedentreprenøren.

Det er også flere eksempler i dokumentasjonen på at underlaget til fakturaen fra underleverandøren til X kun var en håndskrevet lapp - ofte utarbeidet av C - som viste til en adresse hvor arbeidet var utført, en kort beskrivelse av arbeidene, hvilken måned arbeidet var utført samt hva som var avtalt om pris.

Underleverandørene har gjennomgående handlet materialer og utstyr nødvendig for arbeidet på Xs konto hos de ulike malingsleverandørene. Malingsleverandørene sendte således regning for utstyret til X, som viderefakturerte den underleverandør som hadde tatt ut materialet, gjerne med et påslag. Normalt ble denne fakturaen betalt ved at X motregnet i fakturaer fra underleverandøren.

X måtte gjennomgående rapportere inn bruk av mannskaper på ulike måter til sine oppdragsgivere, og rutinene for dette endret seg også i den perioden bokettersynet gjelder. Det som er gjennomgående i all rapportering fra X til oppdragsgivere og til offentlige myndigheter er at det ikke noe sted fremkom at noen av mannskapene var ansatt i eller eiere av egne firmaer. All dokumentasjon tilsa tvert i mot at alle mannskaper tilhørte X. Det er gitt ulike forklaringer på dette, noe lagmannsretten kommer tilbake til.

Etter lagmannsrettens syn kan man ikke av den overordnede strukturering av arbeidet gjennom underleverandører som det er redegjort for ovenfor, konkludere med at det ikke er tale om reelle entrepriser. Vedtaket bygger imidlertid også på andre elementer, som har vært belyst gjennom bevisføringen. Lagmannsretten vil nedenfor redegjøre for disse elementene, samt hvilken betydning disse har.

Nærmere om avtalestrukturen og dokumentasjonen for denne

X har anført at det mellom dem og underleverandørene forelå klare avtaleforhold. Underleverandørene var kjent med de vilkår som gjaldt mellom X og hovedentreprenørene. De samme vilkår gjaldt mellom X og underleverandørene, dog slik at underleverandørene måtte akseptere et lavere vederlag enn det X fikk fra hovedentreprenørene.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Etter lagmannsrettens mening foreligger det knapt noen notoritet omkring hvilke vilkår som gjaldt mellom X og selskapets underleverandører. Avtaleforholdet utledes angivelig av et omfattende sett med fakturaer som i stor grad ble utarbeidet av X. Det finnes praktisk talt heller ikke annen skriftlig dokumentasjon for avtalerelasjonene, som for eksempel e-poster eller annen skriftlig kommunikasjon. Lagmannsretten finner dette påfallende, selv om man tar høyde for at malerbransjen generelt, og X spesielt, ble drevet på en uformell måte og var preget av muntlige avtaleforhold.

For skattemyndighetene har det gjennomgående vært vanskelig å finne ut av hvilke personer som har arbeidet på prosjektene. Hvilke vilkår disse da har jobbet under, har det også vært umulig for skattemyndighetene å avdekke.

Lagmannsretten mener at disse trekkene ved avtalestrukturen skaper en usikkerhet ved hva som var de reelle avtalemessige forhold. Denne usikkerheten må X ta risikoen for.

Fakturering og arbeid utført forut for registrering i enhetsregisteret og/eller merverdiavgiftsmanntallet

For flere av underleverandørene er det dokumentert at fakturaer for arbeid utført for X er datert forut for at selskapene ble registrert i enhetsregisteret og/eller i merverdiavgiftsmanntallet. Dette gjelder følgende selskaper:

Selskap	**Kommentar**
Lerdal Universal Michelle Lerdal Hagen	12 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret
Malerfirma Kelmendi	17 fakturaer er påført dato forut for registrering i MVA-registeret
Perfect Bygg AS	1 faktura er påført dato forut for registrering i MVA-registeret
Louvros Malerfirma	Alle 5 fakturaene fra dette selskapet er datert samme dag. Denne datoen er forut for registrering i MVA-registeret
Sega Service Saban Arifi	9 fakturaer er datert forut for registrering i Enhetsregisteret og MVA-registeret
Totalpro Dobrowolski	5 av fakturaene har dato forut for registrering i MVA-registeret og Enhetsregisteret
Clasic Bygg og Maling AS	2 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret
Maler Expert Haziri	28 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret
Din Maler Evis Mumajesi	5 fakturaer er datert forut for registrering i MVA-registeret
Dior Service Arifi Gzim	15 av fakturaene har dato forut for registrering i MVA-registeret
Lavore Malerfirma	14 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret, hvorav

Antonio Mercurio	3 hadde dato forut for registrering i Enhetsregisteret
Marbygg Mariusz Skrzecz	5 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret og Enhetsregisteret
Lagos Mal Consult	11 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret

X har vist til at regnskapsfører Inger Stubberud alltid stemplet inngående fakturaer med dato for mottak. Selv om fakturaene er datert forut for registrering i for eksempel MVA-registeret, viser de påførte datostemplene at X først mottok fakturaene etter registrering. Uansett betalte X ikke før registering hadde skjedd.

Lagmannsretten mener at den fremlagte dokumentasjonen på dette punkt indikerer at arbeid er utført forut for etablering og registrering av virksomheten hos underleverandørene. Det er også flere eksempler på at virksomhetene er etablert av tidligere ansatte hos X, noe som indikerer at arbeidet hos underleverandørene er en direkte videreføring av arbeid utført som ansatt hos X. Det kan se ut som at det er flere eksempler på tilbakedatering av fakturaer, ved at de er mottatt hos X betydelig senere enn fakturaene er datert. Ofte relaterte fakturaen seg da til arbeid foretatt forut for fakturadatoen, som vil kunne være flere måneder forut for mottak av fakturaen hos X. I og med at X regulært utarbeidet eller godkjente underlaget for fakturaene, må X ha vært klar over tilbakedateringen og at arbeidet hadde blitt utført før registrering. Dette kan indikere at faktureringen ble benyttet som en måte å bringe arbeid som ikke var utført av underleverandøren, i alle fall ikke mens han hadde et eget selskap, inn under en entreprisemodell.

Nærhet i blankettnummerering og gjentakende feil i fakturaer
I vedtaket er det påpekt at flere av underleverandørene har hatt samme skrivefeil på fakturablankettene og at blankettnumrene på fakturaer fra ulike underleverandører har hatt påtagelig nærhet i nummerering. Staten anfører at dette indikerer at fakturaene har vært utarbeidet av samme person eller selskap.

Når det gjelder skrivefeil på fakturaene, står det på en del fakturaer «rg.No» i stedet for «Org.nr», samt at ordet «forfallsdato» er feilskrevet som «forfalsdato». Dette gjelder fakturaene fra Clasic Bygg og Maling AS, Perfect Bygg AS, EB N11, Marbygg Mariusz Skrzecz, N08 Malerarbeid og Totalpro Dobrowolski.

X har påpekt at disse skrivefeilene stammer fra et nettbasert regnskapsprogram som var alminnelig brukt av mindre foretak. Lagmannsretten er enig i at skrivefeilene i fakturaene i utgangspunktet ikke viser annet enn at de seks underleverandørene har benyttet samme regnskapsprogram. Lagmannsretten legger derfor ikke noen spesiell vekt på disse sammenfallende trekkene ved en del fakturaer.

Vedtaket har imidlertid også fremhevet nærheten i blankettnummerering på fakturaene til ulike underleverandører. Lagmannsretten har fått opplyst at blanketter som fakturaer ofte skrives ut på, gjerne kjøpes i esker med 500 blanketter. Hver blankett har fra trykkeriet fått tildelt sitt eget nummer. Flere av underleverandørene til X har benyttet blanketter som har blankettnumre som ligger innenfor intervallet på 500. Staten anfører at dette indikerer at selskapene har hatt felles utsteder av fakturaer.

I bokettersynsrapporten og vedtaket er de følgende eksemplene fremhevet:

Fakturautsteder	**Selskaper med fakturaer med nærliggende blankettnummer**
Aktiv Bygg & Vedlikehold	Fix Murer & Maler Service AS og Norvestbygg & Vedlikehold
Aktiv X	Donat Ren-Maler, samt en rekke andre fakturautstedere ikke omfattet av vedtaket
Lerdal Universal	Da Vinci Ismailj Ismaijli
Da Vinci Ismailj Ismaijli	Lerdal Universal
Fix Murer & Maler	Aktiv Bygg & Vedlikehold, Norvestbygg & Vedlikehold
Louvros Malerfirma	X AS
Sega Service Saban Arifi	Drini X
Dior Service Arifi Gzim	Lagos Mal Consult, Daloni Maler og Bygg
Marbygg Mariusz Skrzecz	Totalpro Dobrowloski, Clasic Bygg og Maling AS
N08 Maler Arbeid	Aktiv X
Drini X	Sega Service, Lavore Malerfirma
Lagos Mal Consult	Dior Service, Dea Bygg
Donat Ren-Maler	Aktiv X
Dea Bygg	Lagos Mal Consult
X Kompani	Dior Service

Vitnet N11, som var tilknyttet både Perfect Bygg AS og EB N11, forklarte for lagmannsretten at han og Dobrowloski under en opprydding hadde funnet en haug med giroblanketter. Disse hadde de tatt og mange underleverandører hadde fått blanketter derfra. Utover dette har ikke lagmannsretten fått noen forklaring på den konstaterte nærheten i en del blankettnumre på fakturaer fra ulike underleverandører til X.

Lagmannsretten mener at nærheten i blankettnumre er påtagelig og klart indikerer at de ulike selskapene har hatt samme fakturautsteder. Lagmannsretten noterer seg også at mange av selskapene i tabellen over er dokumentert å være rene uttaksledd.

Man har ikke - basert på den dokumentasjonen som er fremlagt - grunnlag for å konkludere med hvem som faktisk har stått for faktureringen fra disse selskapene, utover at det mest sannsynlig ikke er det selskapet som står som fakturautsteder. Forholdet indikerer at disse selskapene ikke har drevet selvstendig næringsvirksomhet.

Manglende informasjon utad om bruk av underleverandører

Det har for lagmannsretten vært lagt frem forholdsvis omfattende dokumentasjon på den rapportering og kommunikasjon X har hatt med sine oppdragsgivere og offentlige myndigheter i en del av de større prosjektene i bokettersynsperioden. Av den skriftlige dokumentasjonen som er

fremlagt fremkommer det praktisk talt alltid at mannskapene som arbeidet på prosjektene var ansatt i X.

Av mannskapslistene som X skulle fylle ut til oppdragsgiverne fremkom det således at mannskapene var ansatt i X. Det samme fremkom i opplysningsskjemaene for bestilling av ID-kort. Det er også fremlagt en rekke annen dokumentasjon på korrespondanse og kontakt mellom X og dets oppdragsgivere, hvor det gjennomgående fremkom, direkte og mer indirekte, at arbeidet på prosjektene ble utført av ansatte hos X.

Det er også fremlagt en rekke eksempler på RF-1198-skjemaer som er fylt ut av X for å bli sendt inn til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Stavanger. Disse skjemaene skal gi opplysninger om bruk av utenlandsk arbeidskraft. Det er en egen rubrikk hvor man skal føre opp hvem som er arbeidsgiver for arbeidstakeren. Uten unntak stod X her oppført som arbeidsgiver, selv om det nå anføres at arbeidstakeren tilhørte en underleverandør av X.

X har ikke bestridt de ovenstående faktiske forhold. De anfører imidlertid at de muntlig informerte oppdragsgiverne om at det ble benyttet underleverandører. Grunnen til at det i rapporteringsskjemaer og andre steder fremkom at mannskapene var ansatt hos X, skyldes at oppdragsgiverne ikke ønsket å forholde seg til andre enn det selskapet de hadde inngått kontrakt med.

Det har for lagmannsretten blitt ført flere vitner fra oppdragsgiverne. Forklaringene bekrefter at flere av mannskapene som arbeidet på prosjektene eide sine egne firmaer. Forklaringene underbygger videre at dette var kjent for anleggslederne og formennene hos oppdragsgiverne. Det vises for eksempel til forklaringene til Hans Petter Semlitch og Kai Roger Habberstad hos NCC. Flere vitner bekreftet også at man - i alle fall de første par årene i bokettersynsperioden - ikke var så nøye med å registrere hvor den enkelte arbeider var ansatt, samt at det for oppdragsgiverne kunne være et poeng å registrere alle som arbeidet under Xs kontrakt som tilhørende X. Derved fikk oppdragsgiver færre selskaper å forholde seg til i rapportering og i andre sammenhenger.

Når det gjelder utfylling og rapportering av skjemaet RF-1198, forklarte Inger Stubberud, som var regnskapsfører hos X, at hun fra en ansatt hos Sentralskattekontoret for utenlandssaker ble forklart at hun i rubrikken der det stod arbeidsgiver skulle fylle ut det selskapet som hadde kontrakten med oppdragsgiver, selv om den ansatte var ansatt hos noen andre.

Den angivelige opplysningen fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker er i strid med regelverket for hvordan RF-1198 skal utfylles. Det har formodningen mot seg at kontoret kan ha gitt en slik opplysning, slik at det er mer sannsynlig at Stubberud har misforstått. Dette har mindre betydning. Basert på bevisføringen for lagmannsretten kan retten uansett ikke legge til grunn at rapporteringen på mannskapslister og andre skjemaer nødvendigvis reflekterte de formelle ansettelsesforhold. Det er også uomtvistet at flere av de som på den måten var oppført som ansatte hos X, på tidspunktet for oppføring hadde egne firmaer som fakturerte X for arbeid under de ulike prosjektene.

Basert på bevisføringen for lagmannsretten legger retten til grunn at det var allment kjent blant flere ansatte hos hovedentreprenørene at X benyttet malere som hadde eget firma. Dette gjelder særlig blant de ansatte hos hovedentreprenørene som hadde det daglige oppfølgningsansvaret for

maleentreprisen. Det ser imidlertid ut til at dette i begrenset grad ble kommunisert eller varslet formelt videre oppover i systemet hos hovedentreprenørene.

Det er noe uklart i hvilken grad det hadde noen betydning for den daglige utførelsen og oppfølgningen av arbeidet at de som utførte jobben hadde egne firmaer. Dersom det dukket opp særskilte problemer ved utførelsen av arbeidet som ikke kunne løses på stedet, var det gjennomgående slik at hovedentreprenørenes representanter kontaktet X for å få ryddet opp i problemene, i og med at det var X de hadde et kontraktsforhold med.

Påståtte mangler ved faktureringen i forhold til bokføringsreglene
Staten har ikke anført at regelbrudd ved faktureringen fra underleverandørene i seg selv innebærer endringsadgang. Det er imidlertid anført at systemet med fakturering styrker inntrykket av at underleverandørene ikke er selvstendige tjenesteleverandører.

Lagmannsretten er enig i dette. Lagmannsretten trenger ikke ta stilling til om noen av fakturaene ikke oppfylte bokføringsreglenes spesifikasjonsbestemmelser. Faktureringssystemet viser etter lagmannsrettens syn uansett at X hadde en sentral rolle ved utøvelsen av underleverandørenes oppdrag. X bestemte regulært hvilket beløp underleverandørene skulle fakturere. X utarbeidet også ofte bilagene til fakturaene, som så ble videreført overfor oppdragsgiverne. Hvilket arbeid som var utført og som fakturaene relaterte seg til var ofte bare spesifisert ved en generell beskrivelse. Underleverandørene fikk ikke betalt før oppdragsgiverne til X hadde betalt X, eller i alle fall godkjent arbeidet.

Lagmannsretten ser systemet etablert for fakturering som ett element blant flere som indikerer at underleverandørene ikke hadde noen særlig selvstendig stilling overfor X.

Bruk av kreditnotaer
Både staten og X har fremhevet bruken av kreditnotaer. X har anført at bruk av kreditnotaer er en klar indikasjon på at underleverandørene har resultatansvar, og at det derfor foreligger reell entreprise. Staten har på sin side vist til at kreditnotaer som X måtte utstede overfor oppdragsgiverne normalt har blitt videreført overfor underleverandørene uten at det er spor av noen reell diskusjon knyttet til berettigelsen av dette. Staten har anført at dette underbygger underleverandørenes uselvstendige rolle.

Lagmannsretten mener at bruken av kreditnotaer fremstår som svært begrenset.

Lagmannsretten finner det også påtagelig at det er dokumentert liten grad av diskusjon eller uenighet mellom X og underleverandørene om utførelse og kvalitet på arbeidet underleverandørene har utført, både der det foreligger kreditnotaer og der dette ikke foreligger. Etter lagmannsrettens syn indikerer dette at underleverandørene har hatt en lite selvstendig stilling overfor X.

Nærmere om systemet for varekjøp
Bokettersynsrapporten og vedtaket har fremhevet systemet for varekjøp som et forhold som indikerer at det ikke foreligger noen entreprise. Systemet gikk i korthet ut på at underleverandørene kunne handle maling og annet utstyr på Xs konto hos de ulike utstyrsleverandørene. Leverandøren fakturerte X, som viderefakturerte underleverandøren, gjerne

med et påslag. Oppgjør mellom X og underleverandøren skjedde normalt ved motregning i fakturaer fra underleverandørene.

Lagmannsretten fikk på dette punkt forklaring fra Nenad Zvanut, som var key account manager i Flügger Norge. Han forklarte at det ikke var uvanlig at underleverandører til X fikk benytte seg av kontoen deres. Uttakene måtte imidlertid skje på prosjekter Flügger visste X var involvert i. For Flügger var dette en vinn vinn-situasjon. X og underleverandørene fikk en bedre pris, mens Flügger kunne fakturere X direkte og fikk dermed bedre sikkerhet for oppgjør.

Lagmannsretten er enig i at konseptet kan indikere at underleverandørene ikke var veldig selvstendige i forhold til X. De forretningsmessige gevinstene ved å håndtere varekjøp på denne måten fremstår imidlertid som så plausible at lagmannsretten ikke legger spesielt vekt på systemet for vareinnkjøp i den ene eller andre retning.

Manglende kapasitet hos underleverandørene til å utføre oppdragene

I bokettersynsrapporten og vedtaket er det gjort vurderinger av om underleverandørene har hatt kapasitet til å utføre de oppdragene som selskapene har fakturert X. Vurderingene er basert på underleverandørenes innrapporterte lønns- og trekkoppgaver, samt innrapporterte utbetalinger til andre næringsdrivende.

For flere av underleverandørene konkluderer vedtaket med at underleverandørene ikke har hatt ressurser tilgjengelig til å utføre de oppdragene de skal ha utført for X. I bokettersynsrapporten er det lagt til grunn at disse arbeidene derfor «med høy grad av sannsynlighet, er utført av «svarte»/uregistrerte ansatte tilknyttet X AS» (bokettersynsrapporten side 144).

X har på sin side anført at funnene i bokettersynsrapporten kun viser at deres underleverandører kan ha benyttet slik svart/uregistrert arbeidskraft, men at det ikke kan legges til grunn at X var kjent med eller burde vært kjent med det.

Det er åpenbart for lagmannsretten at store deler av arbeidene utført av underleverandørene på oppdrag fra X har blitt utført av «svart» og/eller uregistrert arbeidskraft. Dersom X i ett eller et fåtall tilfeller hadde engasjert underleverandører som benyttet slik arbeidskraft kunne det forklares som tilfeldigheter. Når tilfellene er blitt så mange som det er dokumentert i bokettersynsrapporten og vedtaket, mener lagmannsretten at man har forlatt spillerommet for tilfeldigheter.

X påpekte under ankeforhandlingen at selskapet var en stor aktør i malerbransjen på Østlandet. Det var derfor ikke unaturlig at flere av de useriøse aktørene i bransjen hadde ett eller flere kontaktpunkter mot X, og at retten ikke kunne ta det som et tegn på at X var involvert. Lagmannsretten er enig i at det har betydning at X var en stor bestiller av malertjenester på Østlandsområdet. Lagmannsretten mener imidlertid at omfanget av ureglementert arbeidskraft knyttet til oppdrag for X er så stort at det vanskelig kan forklares ved å henvise til Xs størrelse. Lagmannsretten vil også påpeke at X må ha hatt omfattende kunnskap om aktørene i malerbransjen, slik at selskapet antagelig var det i bransjen som hadde best forutsetninger for å vite om en underleverandør var seriøs eller ikke.

Manglende næringsvirksomhet hos underleverandører - funksjon som rene uttaksledd

I tilknytning til punktet rett ovenfor har staten for lagmannsretten spesielt fremhevet åtte underleverandører. Staten har anført at disse selskapene har operert som såkalte uttaksledd, som innebærer at det er overført store beløp til disse selskapene basert på utstedte fakturaer. Disse beløpene har så kort tid deretter blitt tatt ut i kontanter. Deretter stopper sporene av midlene.

De selskapene staten har fremhevet er de følgende:

- Louvros Malerfirma
- Sega Service Saban Arifi
- Totalpro Dobrowolski
- Clasic Bygg og Maling AS
- Lavore Malerfirma Antonio Mercurio
- Marbygg Mariusz Skrzecz
- Lagos Mal Consult N04
- Donat Ren-Maler N06

For de fleste av disse selskapene er det dokumentert at de har mottatt betalinger fra X, og at det så kort tid etter har blitt tatt ut store beløp i kontanter fra selskapene. Kontoutskriftene viser heller ingen tegn til forretningsmessige transaksjoner som for eksempel varekjøp og lønninger.

Flere av selskapene har også vært underleverandører av Xs underleverandører, som for eksempel Malerekspert Haziri og Din Maler Evis Mumajesi, hvor det også er dokumentert store pengeoverføringer med påfølgende kontantuttak.

Et annet fellestrekk for flere av disse åtte selskapene er at de aldri har levert MVA-oppgaver eller betalt skyldig merverdiavgift, og noen av dem har aldri innrapportert til myndighetene at de har hatt ansatte. Ofte har det heller ikke vært mulig for avgiftsmyndighetene å komme i kontakt med selskapene, da de ikke har vært å finne på registrert forretningsadresse.

X har også her anført at underleverandørene fremstod som seriøse, og at de ikke hadde noen grunn til å mistenke at de ikke drev lovlig. De har også påpekt at det ikke er funnet noen bevis for at kontanter som har blitt tatt ut fra underleverandørene har funnet veien tilbake til X eller dets eiere.

Også på dette punktet mener lagmannsretten at det vanskelig kan anses å være tilfeldig at X har engasjert så mange underleverandører som viser seg ikke å drive reell næringsvirksomhet, men kun opererer som uttaksledd for virksomhet som fremstår som ulovlig. Det er lite sannsynlig at disse selskapene i hovedsak opererte som ulovlige uttaksledd uten reell næringsvirksomhet, men at de overfor akkurat X drev næringsvirksomhet og utførte reelle entrepriseoppdrag.

Det er også slik at det arbeidet som er spesifisert i fakturaene fra disse selskapene til X, faktisk er utført. I realiteten er spørsmålet da om disse arbeidene er utført av underleverandørene eller i regi og under kontroll av X. Lagmannsretten finner det klart mest sannsynlig at arbeidene er utført i regi av X. De åtte underleverandørene det her er tale om, har mest sannsynlig vært «postkasseselskaper» uten noen reell virksomhet. Lagmannsretten er enig med staten i at disse selskapene ikke har hatt kapasitet til å utføre det arbeidet de har fakturert, verken med egne ansatte eller ved bruk av underleverandører.

Forklaringer fra vitner fra underleverandørene
For lagmannsretten har en rekke representanter - i alt tolv personer - fra underleverandørene avgitt forklaring. De har gjennomgående bekreftet systemet med vareinnkjøp slik det er beskrevet ovenfor. De har også forklart at de regulært fikk et selvstendig ansvar for å utføre de oppdragene de fikk fra X, blant annet ved å sørge for at de hadde tilstrekkelig med ressurser. X blandet seg ikke inn i utførelsen av arbeidet. Vitnene forklarte også at de forholdt seg direkte til Xs oppdragsgiver, men at X kunne bli brakt inn dersom det oppstod reklamasjoner eller andre problemer.

Etter lagmannsrettens syn underbygger vitneførselen fra disse vitnene i første rekke de formelle forhold som ble etablert, ved at det ble etablert separate selskaper som fakturerte X for arbeidet som ble utført på de ulike prosjektene. Disse faktiske forhold er heller ikke omstridt. Vitneforklaringene var mer uklare når det gjaldt på hvilken måte underleverandørene gjennomførte oppdragene, for eksempel hvilke underleverandører som disse underleverandørene brukte. Det er til en viss grad forståelig, i og med at det er tale om oppdrag som ble gjennomført for 6-10 år siden.

Lagmannsretten mener også at vitneforklaringene var forholdsvis uklare når det gjaldt hvilken rolle X hadde ved utførelsen av oppdragene. Selv om de fleste forklarte at X ikke blandet seg i gjennomføringen av oppdragene, kom det også frem at X ble koblet inn dersom det oppstod problemer. Lagmannsretten mener således at vitneforklaringene ikke gir noe vesentlig bidrag når det gjelder den vurdering retten må gjøre i forhold til hvor selvstendige underleverandørene var ved gjennomføringen av oppdragene.

Lagmannsretten vil også bemerke at flere av vitnene har sammenfallende interesser med X i sakskomplekset, ved at de er eller har vært i søkelyset fra politi og/eller skattemyndigheter. Lagmannsretten legger derfor begrenset vekt på disse vitneforklaringene, i den grad de ikke kan underbygges med annen dokumentasjon eller bevisføring.

Som det har fremkommet finnes det knapt tidsnær, skriftlig dokumentasjon som kan underbygge at det ble levert entreprisetjenester fra underleverandørene. Lagmannsretten mener at bevisførselen for lagmannsretten underbygger Xs anførsel om at mannskapslister og annen rapportering ikke reflekterte de formelle ansettelsesforhold. Derimot mener lagmannsretten at vitneforklaringene ikke underbygger Xs anførsel om at underleverandørene hadde resultatansvar og en selvstendig rolle ved utførelsen av sine oppdrag. Det vises til lagmannsrettens vurderinger ovenfor.

Måten malearbeidet i de ulike prosjektene ble gjennomført på
X anførte med styrke for lagmannsretten at skattemyndighetene ikke hadde forstått hvordan malerbransjen og prosjektene fungerte. Det ble vist til at i prosjektene var malerarbeidet gjennomgående det arbeidet som kom til slutt. Det måtte ofte utføres under betydelig tidspress. Det var derfor ofte helt nødvendig å «kaste inn» store ressurser på kort varsel. X kunne ikke ha egne ansatte for å ta disse bemanningstoppene. Ett av konkurransefortrinnene til X var derfor nettopp at de hadde et nettverk av underleverandører som de kunne engasjere på kort varsel.

Flere av vitnene fra oppdragsgiverne til X bekreftet for lagmannsretten at det ofte var behov for store mannskapsstyrker mot slutten av et prosjekt, og at X var flinke til å fremskaffe dette på kort varsel.

Lagmannsretten betviler ikke fremstillingen til X på dette punkt. Det kan forklare en forholdsvis utstrakt bruk av underleverandører. Etter lagmannsrettens syn sier det imidlertid ikke så mye om hvordan slike arbeider da ble gjennomført, for eksempel i hvilken grad X styrte og kontrollerte arbeidet, eller om arbeidet ble satt ut i selvstendige entrepriser. Lagmannsretten kan heller ikke se at denne egenskapen ved malerbransjen eller ved Xs virksomhet for øvrig har betydning ved vurderingen av om Xs underleverandører har levert tjenester i virksomhet.

Konstaterte straffbare forhold hos personer/selskaper med tilknytning til X
Staten har under ankeforhandlingen brukt noe tid på å dokumentere andre saker som omhandler fiktiv fakturering og hvor selskaper eller personer involvert i vårt sakskompleks har vært implisert. Staten har anført at sakene viser et modus operandi som X er en del av.

X har anført at disse sakene er denne saken uvedkommen og uansett ikke underbygger at X har et tilsvarende modus operandi.

Lagmannsretten mener sakene har en viss relevans og skal kort vise til de viktigste.

I tilståelesdom fra Oslo tingrett 6. november 2009 ble N05 dømt for grovt heleri. Grunnlaget var at han hadde tatt ut betydelige kontantbeløp fra to kontoer han disponerte. Opplegget var basert på fiktiv fakturering i malerbransjen. Dommen mot N05 ble opprettholdt av Borgarting lagmannsrett i dom 22. januar 2010. Det følger av lagmannsrettens premisser at N05 hadde opprettet et fiktivt firma som utstedte fiktive fakturaer og at han også fikk «sin bror og tre andre til å gjøre det samme». I avhør med politiet refererte N05 til sin bror, N04, som også skal ha opprettet et firma i sitt navn som het «LAGOS MAL eller lignende».

Lagos Mal Consult N04 er en av underleverandørene til X som ble underkjent i vedtaket. X fradragsførte i 2009 fakturaer for ca. 1,7 millioner kroner (eksklusiv mva) hvor Lagos Mal Consult er oppført som utsteder.

Lagmannsretten nevner også at N05 i avhør har implisert X. I avhør 5. august 2009 heter det følgende:

> Siktede sier at han har sett at det er utført arbeid i selskapene som har innbetalt penger på hans konto. Imidlertid vet han ikke om de gjorde akkurat den jobben som ble innbetalt på hans konto. Dette selskapet sier siktede het X AS. Dersom X AS hadde for mye å gjøre sendte de penger til siktedes konto. Disse pengene ble gitt til Toni som skulle bruke de til å gi oppdraget til et annet selskap og betale de med pengene. Toni er venn med sjefen i X AS. Siktede tror sjefen i X AS het C.

I dom av Oslo tingrett 22. november 2012 ble N09 dømt for blant annet fiktiv fakturering gjennom to selskaper. N09 erkjente at han hadde vært med på fiktiv fakturering fra blant annet Lavore Malerfirma.

Lavore Malerfirma er en av de underleverandørene til X som ble underkjent i vedtaket. X har fradragsført fakturaer for omkring 1,1 millioner kroner hvor Lavore Malerfirma har stått som fakturautsteder.

I rettskraftig dom fra Borgarting lagmannsrett 19. april 2016 ble N07 dømt til fengsel i fem år, blant annet for grovt heleri. N07 var reell eier, styre- og daglig leder i blant annet enkeltpersonforetakene N08 Malerarbeid N08 og Aktiv Maler Service N07. Disse selskapene overførte betydelige summer til en rekke selskaper som fremstod som underleverandører. Blant disse var Donat Ren-Maler og Dea Bygg. Alle de fire forannevnte selskapene er blant de 30 underkjente underleverandørene i vedtaket.

Borgarting lagmannsretts dom la til grunn som ubestridt at alle underleverandørene til N08 Malerarbeid og Aktiv Maler Service var uten realitet og at fakturaene derfra var fiktive. Lagmannsrettens flertall (alle utenom en dommer) fant det også bevist at N07 var klar over dette og dermed hadde handlet forsettlig.

Det foreligger også en rekke andre rettsavgjørelser fra tingrett og lagmannsrett som omhandler problemstillinger knyttet til fiktiv fakturering. I flere av disse dommene legges det til grunn at flere av selskapene som X har benyttet som underleverandører, har hatt som funksjon å utstede fiktive fakturaer for å motta betydelige beløp som så tas ut i kontanter. Dette gjelder blant annet selskapene Perfect Bygg AS, EB N11, Totalpro Dobrowolski, Sega Service og Drini X. Lagmannsretten ser ikke noen grunn til å redegjøre nærmere for disse sakene.

Lagmannsretten skal bemerke at - foruten i et noe uklart politiavhør av N05 - er ikke X direkte implisert i noen av de sakene som er fremlagt for lagmannsretten. Sakene underbygger imidlertid statens anførsel om at en del av de underleverandørene X har mottatt fakturaer fra, er rene uttaksselskaper uten noen reell næringsvirksomhet. De fremlagte dommene indikerer således at det er lite sannsynlig at disse underleverandørene har vært i noen posisjon til å utføre det arbeidet som fakturaene gir uttrykk for er utført, og som partene er enige om faktisk har blitt utført. Dette trekker dermed i retning av at det må være X som har stått for utførelsen av arbeidet, særlig der X har mottatt fakturaer direkte fra disse uttaksleddene og ikke via et mellomledd.

Foreløpig oppsummering

Lagmannsretten konstaterer først at det gjennomgående er svært begrenset dokumentasjon på kontraktsrelasjonene mellom X og underleverandørene. Dette gjør det vanskeligere å klarlegge om underleverandørene leverte reelle entrepriser eller ei. Lagmannsretten mener at X må ta risikoen for den usikkerheten dette medfører.

Flere av de forhold som er gjennomgått ovenfor bidrar til å gi X en utstrakt kontroll over underleverandørene. Som en konsekvens *reduserer dette underleverandørenes selvstendighet*. Det vises til det lagmannsretten har pekt på når det gjelder det etablerte faktureringssystemet, systemet for vareinnkjøp, manglende bruk av kreditnotaer, og - for en del av underleverandørene - eksemplene på utført arbeid forut for registrering, samt nærheten i blankettnummering for noen av fakturaene.

Det er også flere elementer som tyder på at flere av underleverandørenes angivelige virksomhet ikke har hatt den *varigheten og omfanget* som kreves for å ha etablert en næringsvirksomhet. Det

vises til eksemplene på manglende rapporteringer til offentlige myndigheter av blant annet ansatte. Flere av underleverandørene har dessuten ikke hatt kapasitet til å utføre det arbeidet som er fakturert til X.

Lagmannsretten vil også peke på de eksemplene av straffbar fiktiv fakturering som er konstatert i flere saker og som involverer flere av Xs underleverandører. Lagmannsretten mener at dette vanskelig kan være tilfeldig, og at det er mest sannsynlig at X har vært innforstått med at flere av selskapets underleverandører har fungert som rene uttaksledd og ikke har hatt noen reell virksomhet. Det arbeidet som er utført og som disse underleverandørene har fakturert mener lagmannsretten har vært styrt og kontrollert av X.

Lagmannsretten har merket seg den vitneførsel som ble tilbudt fra X - med vitner både fra oppdragsgivere og underleverandører - men finner ikke at denne bevisførselen endrer vurderingene. Det vises til vurderingene gjort ovenfor.

6.2 Konkret vurdering av vedtakets konklusjoner for ulike grupper av underleverandører

Innledning
Lagmannsretten skal i denne saken vurdere gyldigheten av skattekontorets vedtak. Det er da ikke nødvendig å gå nærmere inn på om det eventuelt foreligger lovbrudd hos selskaper i sakskomplekset, eller vurdering av mulig forsett eller formål hos selskaper eller enkeltpersoner. Det er tilstrekkelig å konstatere at det ikke er levert tjenester som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

På den annen side gjør bokettersynsrapporten og vedtaket en konkret vurdering av 33 underleverandører, hvorav 30 ble underkjent basert på at vilkårene for entreprise ikke forelå. Lagmannsrettens konklusjon ovenfor løser ikke uten videre gyldighetsspørsmålet for den enkelte underleverandør. Vurderingstemaene og de faktiske forhold som gir grunnlag for konklusjonene er imidlertid i stor grad sammenfallende. Det er derfor ikke nødvendig for lagmannsretten å gå i detalj for hvert enkelt selskap. Lagmannsretten vil derfor i det følgende nærmere kommentere ulike grupper av underleverandører.

Rene uttaksledd - ingen næringsvirksomhet konstatert
Den første gruppen består av underleverandører hvor skattemyndighetene har lagt til grunn at det ikke er sannsynlig at det har blitt drevet næringsvirksomhet. For alle utenom ett av selskapene (Marbygg Mariusz Skrzecz) har lagmannsretten fått dokumentert at det er tale om såkalte uttaksledd, ved at det er tatt ut betydelige kontantbeløp rett etter det har kommet innbetalinger fra X og/eller andre selskaper. De fleste av dem har heller aldri innrapportert noen ansatte til norske myndigheter.

De selskapene som er omfattet i denne gruppen er følgende:

- Da Vinci Ismailj Ismaijli
- Sega Service Saban Arifi
- Totalpro Dobrowolski
- Clasic Bygg og Maling AS
- Lavore Malerfirma

- Marbygg Mariusz Skrzecz
- Lagos Mal Consult
- Donat Ren-Maler N06

Vedtaket legger for disse selskapene til grunn at det er bevist utover enhver rimelig tvil at de ikke har levert entreprisetjenester i henhold til det de har fakturert X for. Unntaket er Da Vinci Ismailj Ismaijli der vedtaket legger til grunn at dette er bevist med klar sannsynlighetsovervekt.

For disse underleverandørene mener lagmannsretten det er bevist utover enhver rimelig tvil at de ikke har levert entreprisetjenester til X. Lagmannsrettens overordnede bevisvurdering gjort ovenfor får anvendelse også for disse selskapene. Lagmannsretten peker særlig på at selskapene ikke har hatt ansatte, det har ikke blitt funnet spor av transaksjoner som kjennetegner normal forretningsvirksomhet og de har i det alt vesentlige blitt brukt som uttaksledd.

X har innvendt at det at Skatt øst ikke har funnet virksomhetene ikke betyr at de ikke har eksistert, men kun at de ikke har ønsket å bli funnet av skattemyndighetene. Eventuell uregelmessige forhold hos underleverandørene kan ikke bebreides X og kan heller ikke anses som noe bevis for at arbeidet ikke er levert.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Det er på det rene at det er utført arbeid som samsvarer med det som følger av fakturaene. Spørsmålet blir da hvem som har styrt og organisert dette arbeidet. Lagmannsretten mener man da kan se bort fra muligheten for at dette har blitt gjort av noen av de åtte ovennevnte underleverandører det her er tale om. Selskapene fremstår i alle henseender som rene uttaksledd for betalinger som søkes unndratt skatte- og avgiftsbehandling. Lagmannsretten utelukker ikke at enkelte av disse selskapene kan ha stilt mannskaper til disposisjon for X, men lagmannsretten er enig med det som uttales i vedtaket om at det i så fall har vært tjenester ytt i eller utenfor tjenesteforhold, og ikke i virksomhet. Hvis slike tjenester er ytet, er det klart mest sannsynlig at arbeidet har vært styrt og kontrollert av X.

Selskaper hvor det kan ha skjedd en viss næringsvirksomhet
Den neste gruppen består av 20 underleverandører av noe ulik karakter. Et fellestrekk er at skattemyndighetene har lagt til grunn at det kan ha skjedd en viss virksomhet i selskapene. For de fleste av selskapene har skattemyndighetene i sine vurderinger også lagt vekt på at selskapene ikke har hatt tilstrekkelig med ressurser til å utføre det arbeidet som fakturaene gir uttrykk for. Dette er gjennomgående basert på hva selskapene har innrapportert til offentlige myndigheter om ansatte og engasjerte underleverandører. For øvrig har vedtaket lagt vekt på flere av de andre momentene som er gjengitt ovenfor i lagmannsrettens bevisvurdering.

Selskapene i denne gruppen er de følgende:

- AD Malerarbeid Arben Deliu
- AD Malerarbeid AS
- Aktiv Bygg & Vedlikehold B Joelle
- Aktiv Maler Service N07
- Lerdal Universal Michelle Lerdal Hagen
- Louvros Malerfirma
- Fix Murer & Maler Service

- Perfect Bygg AS
- Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi
- Hans Malerfirma
- Norgessystem Mur & Puss
- Dior Service Arifi Gzim
- EB N11
- Malerfirma Kelmendi
- N08 Maler Arbeid N08
- Drini X Arben Stojku
- Daloni Maler og Bygg
- Dea Bygg
- X Kompani Urszula Stefania Mosieznia
- Ornela Renhold

For selskapene i denne gruppen legger vedtaket til grunn at det er «klart sannsynliggjort» at selskapene ikke har levert entreprisetjenester i henhold til det fakturerte.

Lagmannsretten viser til sine overordnede vurderinger ovenfor. Heller ikke for disse selskapene anses det nødvendig å redegjøre i detalj for vurderingene for hver enkelt underleverandør. Det har ikke under bevisføringen for lagmannsretten kommet frem noen særskilte opplysninger for noen av disse selskapene - utover det som er behandlet ovenfor under lagmannsrettens overordnede bevisvurdering. For alle disse selskapene gjelder gjennomgående at arbeidene er utført på den måten som er beskrevet ovenfor, og dermed at X har hatt den kontroll på gjennomføringen som lagmannsretten la til grunn ovenfor under den overordnede bevisvurderingen. Det har derfor ingen avgjørende betydning at ikke alle selskapene i denne gruppen har eksempler på alle de ulike bevismomentene lagmannsretten har gjennomgått ovenfor.

Lagmannsretten vil særskilt nevne Malerfirma Kelmendi. Dette er den underleverandør av de som vedtaket underkjenner som har fakturert mest til X. For lagmannsretten har X dokumentert flere kreditnotaer knyttet til dette selskapet, for å underbygge at Malerfirma Kelmendi hadde resultatansvar.

Denne underleverandøren har over fire år fakturert X for nesten 20 millioner kroner, inklusiv merverdiavgift. Retten har fått dokumentert en håndfull kreditnotaer, på til sammen omkring 410 000 kroner. Dette fremstår som en svært lav andel. Det ser heller ikke ut til at det har vært noen særlig grad av diskusjon mellom X og Malerfirma Kelmendi omkring kreditnotaene, noe man skulle ha forventet dersom Malerfirma Kelmendi hadde et reelt resultatansvar for leveransen.

Det er også lagt vekt på at underleverandørene i denne gruppen gjennomgående ikke har hatt ressurser - i henhold til hva de har rapportert til offentlige myndigheter - til å utføre arbeidet det er fakturert for. Det arbeidet fakturaene gir uttrykk for har imidlertid blitt utført av noen. X har anført at det da må legges til grunn at arbeidet er utført i regi av underleverandørene, og at X ikke kan lastes for at underleverandørene eventuelt har benyttet svart eller ulovlig arbeidskraft.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Sett i sammenheng med bevisbildet for øvrig finner lagmannsretten det klart mest sannsynlig at arbeidet er utført i regi av og under kontroll av X. Lagmannsretten utelukker ikke at enkelte av disse selskapene kan ha stilt mannskaper til

disposisjon for X, men lagmannsretten er enig med det som uttales i vedtaket om at det i så fall har vært tjenester ytt i eller utenfor tjenesteforhold, og ikke i virksomhet. Hvis slike tjenester er ytet, er det klart mest sannsynlig at arbeidet har vært styrt og kontrollert av X.

Selskaper som har drevet mer omfattende næringsvirksomhet - men hvor vedtaket legger til grunn at det ikke foreligger entreprise overfor X

Den siste gruppen består av de to følgende selskapene:

- Maler Expert Haziri
- Din Maler Evis Mumajesi

Det som er særegent for disse to selskapene er at de begge i særlig grad har hatt også andre oppdragsgivere utover X. Det er således ingen tvil om at disse selskapene har drevet reell næringsvirksomhet i visse sammenhenger. Vedtaket legger imidlertid til grunn at i relasjonen til X har det ikke vært tale om reelle entrepriser.

Lagmannsretten har også fått en del vitneførsel om disse selskapene. Både Fitim Haziri og Evis Mumajesi forklarte seg for retten. Begge forklarte at de selv styrte sine egne prosjekter, også når X var oppdragsgiver. Flere av vitnene fra oppdragsgiverne til X kunne også huske disse to selskapene som underleverandører til X.

For Maler Expert Haziri konkluderer vedtaket med at det er klart sannsynliggjort at selskapet ikke har levert entreprisetjenester i tråd med det fakturerte. For Din Maler Evis Mumajesi legger vedtaket til grunn at dette er sannsynliggjort.

For disse to selskapene kommer spørsmålet om vilkårene for at det er utført tjenester i næringsvirksomhet særlig på spissen.

Lagmannsretten finner for begge disse selskapene at det er klart sannsynliggjort at det ikke er levert entreprisetjenester til X. Lagmannsretten viser til sine overordnede kommentarer ovenfor. Selv om disse to selskapene i visse sammenhenger har utøvet reell næringsvirksomhet, har de i relasjonen til X operert på en helt annen måte enn de har gjort i sin øvrige næringsvirksomhet. I sin øvrige virksomhet har de for en stor del kjøpt inn egne materialer, mens de når X var kunde har benyttet seg av den vareinnkjøpsordningen som er beskrevet tidligere. Videre har de i oppdrag for andre enn X regulært inngitt tilbud og inngått kontrakter og spesifisert arbeidet. I oppdragene utført for X har dokumentasjon og notoritet også fra disse to selskapene imidlertid gjennomgående vært på samme nivå som for de øvrige underleverandørene til X. X må også i forhold til disse to underleverandørene ta risikoen for den usikkerheten den manglende dokumentasjonen medfører.

Basert på vitneførselen for lagmannsretten betviler ikke retten at selskapene har eksistert, at de har vært på arbeidsplassen under ulike prosjekter for X og at representanter for oppdragsgiverne har vært klar over at selskapene har vært etablert som selvstendige selskaper. I forhold til vurderingen av om det foreligger reelle entrepriser er det imidlertid ikke avgjørende. Det avgjørende er her om disse to underleverandørene har hatt en slik rolle i prosjektene at de oppfyller kriteriene for entreprisetjentester.

Lagmannsretten finner da - etter en samlet vurdering og med henvisning til de overordnede vurderingene ovenfor - at X har hatt kontroll og styring også i de prosjektene der disse to underleverandørene har vært involvert. X har ikke kunnet vise at disse underleverandørene har noen mer selvstendig stilling enn de andre underleverandørene eller at det arbeidet de har utført reelt sett har vært utført for disse to underleverandørenes regning og risiko. Lagmannsrettens konklusjon er dermed at heller ikke disse to underleverandørene har levert entreprisetjenester til X.

7 Rettsanvendelsen

7.1 Innledning - skjønnsadgangen

Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at underleverandørene ikke har levert entrepriser som gir X rett til å fradragsføre kostnadene slik de har gjort. Vedtaket baserer seg videre på at X må anses som arbeidsgiver og at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør er oppfylt. Dette vurderes av lagmannsretten nedenfor i punkt 7.2.

X har imidlertid også anført at det ikke foreligger skjønnsadgang overhodet. Det anføres at det følger av skatteloven § 6-1 at det skal gis fradrag for kostnad «som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 kan ligningsmyndighetene gjennomføre skjønnsligning når de finner at skattyters oppgaver «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på».

X anfører at dersom fakturaene til underleverandørene anses pådratt for å «erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt, foreligger det ikke nødvendigvis skjønnsadgang. Dersom underleveransen anses som innleie av arbeidskraft, vil det i utgangspunktet ikke foreligge skjønnsadgang. Dette må gjelde selv om underleverandøren ikke driver virksomhet eller driver sin virksomhet med svart/ulovlig arbeidskraft. Det er først dersom det kan konstateres at X har deltatt i den ulovlige virksomheten at kostnadene reflektert i fakturaene ikke kan sees på som reelle utgifter, og det således vil foreligge skjønnsadgang.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Vedtaket baserer seg på at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt. Dersom vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør etter denne bestemmelsen er oppfylt, er det etter lagmannsrettens syn ikke noe tilleggsvilkår av den type X oppstiller. Derimot vil det kunne ha betydning for om vilkårene for summarisk fellesoppgjør foreligger, om det foreligger innleie av arbeidskraft. Dette kommer lagmannsretten tilbake til rett nedenfor.

7.2 Summarisk fellesoppgjør

Grunnlaget for summarisk fellesoppgjør

Ligningsloven § 9-5 nr. 8 oppstiller vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør. Bestemmelsen lyder som følger:

> Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9-2.

Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at ytelsene fra underleverandørene ikke skulle ha vært bokført og innberettet som kostnader til entreprise. Vilkåret om at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er dermed oppfylt.

Lagmannsretten finner det også klart at det vil medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte som har mottatt ytelser fra X. Det er tale om 30 underleverandører med et ukjent antall mottakere av ytelser.

X har heller ikke bestridt at de to vilkårene gjengitt ovenfor er oppfylt, gitt at det foreligger endringsadgang.

X anfører derimot at de ikke kan anses som «arbeidsgiver» etter bestemmelsen og at de som har mottatt ytelsene ikke har vært «ansatte» hos dem. Vilkårene for summarisk fellesoppgjør foreligger derfor ikke. Det er blant annet vist til dom fra Borgarting lagmannsrett 26. januar 2015 (LB-2014-66489 (Jaktlia)).

Staten har anført at begrepene «ansatte» og «arbeidsgiver» må tolkes i samsvar med lovverket for øvrig, og at X automatisk er ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk med mindre de kan påvise at det foreligger en entreprise. Det er vist til Borgarting lagmannsretts dom 24. mai 2016 (LB-2015-115085 (Klemet Karlsen)).

I Jaktlia-dommen fant lagmannsretten at det ikke var tilstrekkelig for å anvende reglene om summarisk fellesoppgjør å konstatere at det ikke forelå et reelt entrepriseforhold. I tillegg må det vurderes separat og konkret om det er tilstrekkelige holdepunkter for å si at arbeiderne også var ansatt hos oppdragsgiver og at det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for å sannsynliggjøre dette.

Synspunktet i Jaktlia-dommen ble fraveket i Klemet Karlsen-dommen. Her ble det - med henvisning til øvrig lovgivning på området - lagt til grunn at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør også fikk anvendelse for ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand.

Lagmannsretten nevner at Klemet Karlsen-dommen er anket til Høyesterett, som har tillatt anken fremmet for så vidt den gjelder den generelle rettslige forståelsen av begrepet «ansatte» i ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Som nevnt ovenfor har det i skatte- og avgiftsretten betydning i flere relasjoner om man anses som arbeidsgiver. Arbeidsgiver har etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd for det første *plikt til å foreta forskuddstrekk* i lønn og «andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10», jf. § 5-6 første ledd bokstav a). Av skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a) følger det at forskuddstrekk

således skal gjøres i lønn og «annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet».

For det andre følger det av folketrygdloven § 23-2 første ledd at arbeidsgiveren skal *betale arbeidsgiveravgift* av «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold». Av bestemmelsens annet ledd følger det at arbeidsgiveravgift ikke skal betales når arbeidet eller oppdraget er «utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Av ligningsloven § 5-2 nr. 1 følger det, for det tredje, at *lønnsoppgaver skal inngis* av den som har utbetalt blant annet «lønn og annen godtgjøring for arbeid».

De ovenstående pliktene er ikke begrenset til de som er arbeidsgivere i tradisjonell arbeidsrettslig forstand. Det følger av sitatene gjengitt ovenfor at det relevante vurderingstemaet ikke er om en ytelse er gitt av en arbeidsgiver til en ansatt, men om ytelsen er mottatt i (nærings)virksomhet eller ikke. Det er således klart at trekkplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift påhviler også de som mottar arbeid «utenfor tjenesteforhold», så lenge arbeidet ikke er utført som ledd i virksomhet.

Etter lagmannsrettens syn får de ovenstående systembetraktninger betydning også for forståelsen av reglene om summarisk fellesoppgjør.

Reglene om summarisk fellesoppgjør kom inn i ligningsloven ved lov 18. juni 1993. Bakgrunnen for lovforslaget var at skattemyndighetene i forbindelse med bokettersyn i enkelte store selskaper - som hadde en mobil arbeidsstokk med ansatte både i Norge og utlandet - hadde avdekket manglende lønnsinnberetning når det gjaldt skattepliktige ytelser til ansatte, se nærmere Ot.prp.nr.100 (1992-1993), punkt 4.1. Som et alternativ til ordinær korrigering ønsket departementet en forenklet løsning hvor skattemyndighetene kunne pålegge «arbeidsgiver et summarisk oppgjør for den skatt og den arbeidsgiveravgift som pga. mangelfull lønnsinnberetning ikke er blitt innbetalt», se punkt 4.5.1 i proposisjonen.

Proposisjonen bruker gjennomgående begrepene «arbeidsgiver» og «ansatt». Denne begrepsbruken fant også veien inn i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Det fremkommer imidlertid av proposisjonen at formålet med lovendringen var å få en forenklet ligningsbehandling der plikten til å foreta korrekt skattetrekk og innberetninger ikke var oppfylt. Det er ikke forhold i forarbeidene som tilsier at lovgiver ikke ønsket å gjøre reglene om summarisk fellesoppgjør anvendelig overfor alle som ikke overholdt plikten til å foreta korrekt skattetrekk og innberetninger. Tvert i mot er det i proposisjonen uttalelser som trekker i retning av at reglene skal få anvendelse i alle tilfeller der pliktene til å foreta forskuddstrekk og innberetning av lønn har blitt forsømt. Det vises for eksempel til proposisjonen punkt 4.5.5, der den tekniske gjennomføringen av regelen behandles. Der fremstår det at endringene skal få generell anvendelse, og det vises også til at reglene om arbeidsgiveravgift får anvendelse både i og utenfor tjenesteforhold, uten at det tas noe forbehold om at reglene om summarisk fellesoppgjør kun skal gjelde i tjenesteforhold, basert på en mer arbeidsrettslig forståelse av begrepene arbeidsgiver og ansatt.

Lagmannsretten nevner også at forskrift om summarisk fellesoppgjør (forskrift 20. november 1997 nr. 1181) benytter begrepene «arbeidsgiver» og «ansatt». Heller ikke her defineres

begrepene nærmere. Det er imidlertid også i forskriften indikasjoner på at forskriftsgiver antok at forskriften skulle få anvendelse på alle tilfeller der det ikke er levert eller det er levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over blant annet lønn og annen godtgjøring for arbeid, jf. henvisningen i § 2 nr. 1 til ligningsloven § 6-2 (skal nå være § 5-2). I § 2 nr. 2 tredje ledd henvises det også til «skattytere som ikke kan identifiseres». Her brukes ikke begrepet arbeidstaker eller ansatt.

Lagmannsretten vil også påpeke at begrepene «arbeidsgiver» og «arbeidstaker» eller «ansatt» ikke har noen entydig forståelse. Det er tidligere vist til at skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c) definerer en arbeidsgiver som den som «utbetaler lønn eller annen godtgjørelse» som det skal foretas forskuddstrekk i. Det er ikke tvilsomt at definisjonen av arbeidsgiver i denne relasjonen dermed også inkluderer oppdragsgivere som betaler godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, så lenge det ikke skjer i virksomhet, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a), jf. skatteloven § 5-10.

Skatteloven definerer ikke begrepene arbeidstaker eller arbeidsgiver. Det følger imidlertid av skatteloven § 5-10 at fordel vunnet ved arbeid inkluderer blant annet lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid «i og utenfor tjenesteforhold».

Folketrygdloven definerer heller ikke hvem som er arbeidsgiver. Det følger imidlertid av § 23-2 første og annet ledd at plikten til å betale arbeidsgiveravgift påligger den som betaler «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold» så lenge arbeidet eller oppdraget ikke er «utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet». Folketrygdloven definerer derimot i § 1-8 begrepet arbeidstaker som «enhver som arbeider i en annens tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse». Om denne bestemmelsen heter det i Ot.prp.nr.29 (1995-1996) følgende:

> Skatteetatens lønnstakerbegrep er således mer omfattende enn arbeidstakerbegrepet etter folketrygdloven, og omfatter både ansatte lønnstakere og ikke-ansatte lønnstakere. Som ikke-ansatte lønnstakere regnes frilansere og andre med arbeid og oppdrag utenfor tjenesteforhold som ikke er ledd i selvstendig næringsvirksomhet.
>
> Når det gjelder sykepenger og yrkesskade, sondrer folketrygdloven mellom arbeidstakere, oppdragstakere (frilansere) og selvstendig næringsdrivende.
>
> Departementets utkast til definisjon og anvendelse av begrepene tar som i dag sikte på å følge skatteetatens praksis i sondringen mellom lønnstakergruppene på den ene siden og selvstendig næringsdrivende på den andre siden. En slik todelt sondring er tilstrekkelig for utkastets kapittel 4 om stønad under arbeidsløyse og kapittel 23 om finansiering.

Ligningsloven - hvor reglene om summarisk fellesoppgjør er inkludert - har ingen legaldefinisjon av begrepene arbeidsgiver eller arbeidstaker. Av reglene om opplysningsplikt for tredjepart følger det i § 5-2 at den som har utbetalt blant annet «lønn og annen godtgjøring for arbeid» skal gi opplysninger om dette etter a-opplysningsloven (lov 22. juni 2012 nr. 43).

Etter lagmannsrettens syn viser begrepsbruken som er gjennomgått ovenfor at arbeidsgiver- og arbeidstakerbegrepene i skatte- og avgiftsretten har et bredere nedslagsfelt enn i tradisjonell arbeidsrett. Begrepene omfatter også tjenester og oppdrag utenfor de rene ansettelsesforhold, så

lenge det ikke er tale om virksomhet. Lagmannsretten mener det er naturlig å tolke begrepene på denne måten også i relasjon til reglene om summarisk fellesoppgjør i ligningsloven.

Lagmannsretten har også vurdert forholdet til legalitetsprinsippets krav til klar hjemmel i lov for regler som pålegger borgerne byrder, jf. for så vidt førstvoterendes uttalelser om summarisk fellesoppgjør i Rt-2001-1661. Etter lagmannsrettens oppfatning er rettens tolkningsresultat en presiserende tolkning av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Det oppstår dermed ikke noen problemstilling i forhold til legalitetsprinsippet.

Lagmannsretten konkluderer dermed med at det er grunnlag for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift.

Domstolenes prøvingsadgang
Ved gjennomføring av summarisk fellesoppgjør benyttes et beregningsgrunnlag og en skattesats. Beregningsgrunnlaget - som er grunnlaget for beregningen av kravene mot arbeidsgiver - skal som hovedregel fastsettes til «det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser», jf. forskriften § 6 nr. 1 første setning. Beregningsgrunnlaget har betydning både for kravet på skatt og kravet på arbeidsgiveravgift, jf. forskriften § 10 nr. 3 og 4.

Skattesatsen har bare betydning for fastsettelsen av kravet på skatt. Satsen skal som hovedregel settes til 50 prosent, jf. § 6 nr. 2 første setning. Dersom «særlige hensyn taler for det» og «det synes klart at marginalskatten for den aktuelle gruppen ansatte vil være vesentlig lavere», kan satsen fastsettes til 35 prosent, jf. § 6 nr. 2 annen setning.

Det følger av forskriften § 6 nr. 1 siste setning at når skattesatsen settes til 35 prosent, skal beregningsgrunnlaget ikke settes til det dobbelte av de skattepliktige ytelser, men ved å multiplisere de skattepliktige ytelsene med 1,5385. Denne endringen kom inn med virkning fra og med inntektsåret 2010. Endringen ser ut til å ha sin bakgrunn i dommen fra Høyesterett i Rt-2001-1661, der Høyesterett la til grunn at det var i strid med hjemmelsgrunnlaget i ligningsloven § 9-5 nr. 8 å fastsette beregningsgrunnlaget til det dobbelte av de mottatte ytelser når skattesatsen ble satt til 35 prosent. Lagmannsretten legger dermed til grunn at forskriftens ordlyd etter endringen i 2010 får anvendelse også for perioden forut for 2010, slik at beregningsgrunnlaget må justeres ned dersom skattesatsen må settes til 35 prosent.

X har anført at den skattesatsen som er benyttet i det summariske fellesoppgjøret er for høy. Vedtaket har benyttet hovedregelen om en skattesats på 50 prosent, jf. forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2 første setning. X mener at satsen på 35 prosent i forskriftens § 6 nr. 2 annen setning burde ha vært benyttet.

Staten har anført at det er begrenset myndighet for domstolene til å prøve om vilkårene er oppfylt. Det er anført at vurderingstemaet - med utpreget skjønnsmessige vilkår - tilsier et fritt skjønn. Uansett er ikke vilkårene for å redusere skattesatsen til stede i denne saken.

Om skattemyndighetenes vurderinger er rettsanvendelsesskjønn eller fritt skjønn, avhenger av hva slags type vurderinger det er tale om å overprøve. Høyesterett har lagt til grunn at domstolene har full kompetanse ved overprøving av det skjønn ligningsmyndighetene har utøvet ved ligningsvedtak truffet med hjemmel i ligningsloven § 8-1 (ligning på grunn av selvangivelse), jf.

Rt-2009-105, avsnitt 112 (SEB Enskilda). Derimot har Høyesterett i flere avgjørelser antatt at ved overprøving av skjønnet i vedtak truffet etter ligningsloven § 8-2 (skjønnsligning), gjelder de begrensninger som følger av de alminnelige regler om fritt forvaltningsskjønn, jf. for eksempel Rt-2000-2014 (Flexivakt). I Rt-2012-1025 avgjorde Høyesterett at det samme gjaldt ved domstolenes overprøving av ligningsmyndighetenes skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 tredje ledd (skjønnsfastsettelse ved interessefellesskap).

Lagmannsretten har ovenfor funnet at vilkårene for å foreta summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 var oppfylt. Dette var et rettsanvendelseskjønn som lagmannsretten kunne prøve fullt ut.

Lagmannsretten viser først til at formålet med å innføre forenklet fellesoppgjør var å etablere en forenklet løsning hvor skattemyndighetene pålegger arbeidsgiver «et summarisk oppgjør» og hvor behovet i forarbeidene ble formulert som at man skulle kunne reise «mer omtrentlig beregnede bruttokrav» overfor arbeidsgiveren, se Ot.prp.nr.100 (1992-1993), side 9-10. Det ligger i dette at beregningene nødvendigvis må være mer sjablonmessige. Dette trekker i retning av en begrenset adgang for domstolene til å overprøve de vurderinger som ligningsmyndighetene har gjort. Det er etter lagmannsrettens syn således klart nok ikke anledning for domstolene til å overprøve forskriftens fastsettelse av beregningsgrunnlag og skattesats, selv om disse i et konkret tilfelle skulle slå skjevt ut overfor en skattyter. Dette måtte i tilfelle kreve et særskilt grunnlag, som for eksempel at en bestemmelse i forskriften manglet hjemmel i lov, slik tilfellet var i dommen i Rt-2001-1661. Noe slikt særlig grunnlag er ikke anført i vår sak, og lagmannsretten kan heller ikke se at noe slikt særlig grunnlag foreligger.

Selv om forskriften etablerer et sjablonmessig verdsettelsesgrunnlag er det ikke uten videre slik at alle elementer i forskriften ligger innenfor forvaltningens frie skjønn. Det som må vurderes særskilt, er om kriteriene for å redusere skattesatsen fra 50 prosent til 35 prosent gir uttrykk for et rettsanvendelsesskjønn som domstolene kan prøve fullt ut.

Etter forskriften krever en slik nedjustering at to vilkår er oppfylt. For det første må det synes «klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere» enn 50 prosent. For det andre må «særlige hensyn» tale for en reduksjon. Dersom disse to kumulative vilkårene er oppfylt, «kan» satsen settes til 50 prosent.

Kriteriet «særlige hensyn» er et utpreget skjønnsmessig kriterium og gir lite veiledning for innholdet i en eventuell overprøving fra domstolenes side. Også det forhold at forvaltningen er gitt en fakultativ adgang til å redusere skattesatsen dersom særlige hensyn foreligger - de «kan» redusere satsen - tilsier i utgangspunktet at domstolens prøvingsadgang er begrenset, jf. Høyesteretts dom i Rt-2015-1232, avsnittene 31 og 33.

Det siste kriteriet for en nedjustering - at det er klart at marginalskatten for de aktuelle ansatte er vesentlig lavere enn 50 prosent - er et mer objektivt målbart vilkår. Men i og med at dette vilkåret må komme i tillegg til «særlige hensyn» - og ikke for eksempel er nevnt som ett av de særlige hensyn det skal legges vekt på - kan ikke lagmannsretten se at det får avgjørende betydning at forskriften også inneholder et kriterium som er målbart.

Som det er påpekt i den foran nevnte Høyesterettsdom - som dog gjaldt et annet rettsområde - vil det i praksis være en nærhet mellom vurderingen av om særlige hensyn foreligger og om «kan"-skjønnet skal benyttes. Om det foreligger særlige hensyn blir en betegnelse på avveiningsresultatet, jf. Rt-2007-257, avsnitt 42. Også i vår sak trekker dette i retning av at det skjønnet som skal utøves er et fritt skjønn.

Det er antatt at dersom et vedtak er særlig inngripende for den private parten, kan det ut fra rettssikkerhetshensyn være grunn for domstolene til å være mer inngående i prøvingen enn ellers, jf. Rt-2015-1232, avsnitt 38. Dette kan ha betydning på skatte- og avgiftsområdet. I vår sak er det imidlertid tale om å benytte en unntaksregel for å redusere en skattebelastning. Det får derfor ingen spesiell betydning at det underliggende vedtaket gjelder ileggelse av et skatteansvar.

Lagmannsretten har etter det ovenstående kommet til at spørsmålet om unntaksregelen i forskriften for å redusere skattesatsen til 35 prosent, ligger innenfor skattemyndighetenes frie skjønn og kun er underlagt en begrenset domstolskontroll. Dette innebærer at lagmannsretten kan prøve om det skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig.

Skjønnsutøvelsen
I vedtaket på side 97 står det følgende om fastsettelsen av skattesatsen ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret:

> I forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 er det i § 6 inntatt bestemmelser om beløpsmessig beregningsgrunnlag:
>
> 1. Beregningsgrunnlaget, som er grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver etter § 10, skal fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt og som ikke er innberettet. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattytere. For andre skattytere skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall/gruppe slik avgrensning gjort etter § 5 første ledd bokstav c annet punktum. Samlet beregningsgrunnlag skal spesifiseres pr inntektsår.
> 2. Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1. jf. § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent.

Deretter beregnes kravet på skatt basert på en skattesats på 50 prosent.

Det ovenstående fremstår som et sitat fra forskriften, og i stor grad er det også det. I gjengivelsen av § 6 nr. 1 unnlater vedtaket imidlertid å gjengi den nye siste setningen som ble vedtatt i 2010 med virkning fra og med 2010, hvoretter beregningsgrunnlaget settes lavere når skattesatsen reduseres til 35 prosent. Videre gjengis heller ikke annen setning i § 6 nr. 2, som nettopp er hjemmelen for å redusere skattesatsen til 35 prosent. Denne bestemmelsen har vært inkludert i forskriften helt fra den ble vedtatt i 1997.

I bokettersynsrapporten står det på side 145 følgende om bruk av skattesats ved gjennomføring av det summariske fellesoppgjøret:

> Ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 vil Skatt øst fastsette kravet på skatt, jf. forskrift av 20.11.1997 nr. 1181 § 10 nr. 3, etter vedtak om beregningsgrunnlaget (jf. § 6 nr.1) og skattesats (jf. § 6 nr. 2). Skattesatsen som skal anvendes på beregningsgrunnlaget skal normalt fastsettes til 50 %. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte er vesentlig lavere, kan satsen fastsattes til 35 %. Skatt øst vet ikke hvem som uregistrert har fått utbetalt lønn og kan derfor ikke finne noe grunnlag for at satsen på 35 % skal benyttes og foreslår derfor at satsen fastsettes til 50 %.

I Xs tilsvar til varsel om endring av ligning, som var basert på bokettersynsrapporten, kommenteres ikke skattesatsen i forskriften § 6 direkte. På generell basis fremsettes det imidlertid innvendinger mot den beregningsmåten som er anvendt, se for eksempel tilsvaret sidene 2 og 150.

I bokettersynsrapporten er man således oppmerksom på unntaksbestemmelsen om skattesats på 35 prosent, men foreslår - med en kort begrunnelse - at den ikke skal anvendes. I skattyters tilsvar til rapporten bestrides skjønnsutøvelsen på generelt grunnlag. Det er da påtagelig at Skatt øst i vedtaket ikke behandler spørsmålet om anvendelse av unntaksbestemmelsen overhodet. Slik lagmannsretten ser det er det ingenting i vedtaket som tyder på at Skatt øst - da vedtaket ble truffet - i det hele tatt var klar over at det forelå en slik unntaksbestemmelse.

Lagmannsretten mener dermed at vedtaket på dette punkt lider av mangelfulle skjønnsgrunner. Det er for lagmannsretten ikke mulig å etterprøve om Skatt øst har utøvet et tilstrekkelig bredt og saklig skjønn som grunnlag for ikke å fastsette skattesatsen til 35 prosent.

Staten har - som en subsidiær anførsel for det tilfellet at lagmannsretten skulle ha ment at det var tale om et rettsanvendelsesskjønn - for lagmannsretten anført og argumentert for at vilkårene for å anvende satsen på 35 prosent uansett ikke er oppfylt. X har på sin side prinsipalt anført at domstolene har full prøvelsesrett, og har argumentert for at vilkårene for å bruke unntaksregelen er til stede. Lagmannsretten har vurdert om det av den grunn er forsvarlig for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet, men har funnet at det ikke er tilrådelig. Vurderingen er en del av forvaltningens frie skjønn og det er ikke åpenbart hva resultatet vil bli. Domstolene bør da ikke utøve skjønnet i forvaltningens sted, selv om spørsmålet ble prosedert for lagmannsretten.

Vedtaket må dermed oppheves for så vidt det gjelder gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret. Ved nytt vedtak må skattemyndighetene gjøre en reell vurdering av om vilkårene i forskriften § 6 nr. 2 for å anvende en skattesats på 35 prosent skal benyttes. Lagmannsretten nevner - som det fremgår ovenfor - at denne retten er av den oppfatning at dersom skattemyndighetene benytter en skattesats på 35 prosent, må den for hele perioden også anvende det beregningsgrunnlaget som fremkommer av forskriften § 6 nr. 1 siste setning, slik den lyder etter endringen i 2010.

De mangelfulle skjønnsgrunnene gjelder direkte kun den valgte skattesatsen ved beregningen av kravet på skatt. I og med at lagmannsretten legger til grunn at valget av skattesats får betydning for utregningen av beregningsgrunnlaget, må imidlertid vedtaket oppheves også for så vidt det gjelder kravet på arbeidsgiveravgift.

Lagmannsretten bemerker også at X for lagmannsretten ikke har hatt andre innsigelser til hvordan kravet som følge av det summariske fellesoppgjøret er beregnet, enn valget av skattesats ved fastsettelsen av kravet på skatt. Det har heller ikke fremkommet noe for lagmannsretten som tilsier at andre elementer av beregningen er uriktig, verken når det gjelder kravet på skatt eller kravet på arbeidsgiveravgift.

7.3 Skjønnsutøvelsen ved fastsettelsen av Xs inntekt

Vedtaket har med henvisning til ligningsloven § 8-2 nr. 1 satt Xs ligningsoppgaver til side og fastsatt inntekten ved skjønn. Bakgrunnen var at regnskapene feilaktig fradragsførte kostnader som utgifter til entreprise, og at oppgavene derfor ikke ga et forsvarlig grunnlag å bygge inntektsfastsettingen på.

Lagmannsretten er enig i at det foreligger skjønnsadgang med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr. 1. Det vises til fremstillingen ovenfor under punkt 6, som konkluderer med at regnskapene ikke skulle ha fradragsført kostnadene som utgifter til entreprise.

Ligningsmyndighetenes vurderinger ved skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 hører inn under forvaltningens frie skjønn, jf. Rt-2012-1025, avsnitt 55 med videre henvisninger. Dette innebærer at domstolene kan prøve om det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf. ovennevnte dom avsnitt 68. Dette kan også uttrykkes som at skjønnet ikke må være uforsvarlig.

Selv om det er tale om et fritt skjønn plikter ligningsmyndighetene å foreta en fri bevisbedømmelse hvor formålet er å komme så nær det faktisk riktige som mulig, jf. Rt-1994-260. På den annen side vil det ved skjønnsutøvelsen ofte foreligge flere usikkerhetsmomenter. Dette betyr at ligningsmyndighetene i stor utstrekning må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger, så lenge skjønnet - ut fra en totalbetraktning - ikke fremstår som uforsvarlig, jf. Rt-1995-1768 (på side 1776).

Lagmannsretten ser først på hvordan ligningsmyndighetene har fastsatt Xs inntekt.

Ligningsmyndighetene har nektet fradrag for de fakturaene som ikke gir uttrykk for reelle underentrepriser. Inntektene i selskapet har dermed økt med de samme beløpene (eksklusiv merverdiavgift).

Deretter har man trukket fra beregnede kostnader i form av lønn ved utføringen av oppdragene. Det heter i vedtaket, på side 99, at det gjøres «fradrag for utbetalt lønn og beregnet arbeidsgiveravgift på de avgiftspliktige utbetalinger». Det er så satt inn en tabell som har en linje for fradrag for lønn for hvert enkelt år.

Det fremkommer ikke i tilknytning til tabellen hvordan beløpene på linjen for lønnskostnader er utregnet, men beløpene er de samme som de som fremkommer ved utregningen av beregningsgrunnlaget for summarisk fellesoppgjør (side 97 i vedtaket). Dette innebærer at man har tatt utgangspunkt i beløpene betalt i henhold til de underkjente fakturaene, inklusiv merverdiavgift. Så har man trukket fra 10 prosent av dette som skjønnsmessig er ansett som betaling for materialer. Av det nettobeløpet som derved fremkommer har man beregnet et antall

timer som har gått med til å utføre arbeidet. Man har da basert seg på en timepris på 280 kroner, basert på tall hentet fra noen av de inngående fakturaene til X. Det antall timer man derved har kommet til har man så multiplisert med den timelønn som man skjønnsmessig har ansett har blitt utbetalt til den enkelte arbeider. Man har da basert seg på det tariffestede beløpet for det enkelte inntektsår, som var 122 kroner i 2005, 129,5 kroner i 2006 og i de påfølgende årene 137 kroner.

Det fremgår ikke av vedtaket hvordan man har beregnet det som omtales som det «tariffestede beløpet». Dette fremgår imidlertid av bokettersynsrapporten, på side 145, i forbindelse med beregningene omkring summarisk fellesoppgjør. Det fremkommer her at man har tatt utgangspunkt i at almengjøringsforskriften fra 2007ga alle arbeidstakere rett til en minstelønn. Innen bygg og anlegg var minstelønnen for ufaglærte arbeidstakere 132,5 kroner i timen, mens den for faglærte arbeidstakere var 141,75 kroner i timen. Siden skatteetaten ikke hadde informasjon om hvem arbeidstakerne var, la de skjønnsmessig til grunn at halvparten var faglærte og halvparten ufaglærte. Gjennomsnittet på 137 kroner i timen ble derfor foreslått lagt til grunn «ved beregning av grunnlag summarisk fellesoppgjør for inntektsåret 2007, 2008, 2009 og 2010». Tallene for 2005 og 2006 fremkom ved at man reduserte beløpet på 137 kroner for hvert tidligere kalenderår basert på en årlig lønnsstigning på 5,8 prosent, basert på tall fra Statistisk Sentralbyrå om lønnsstigningen innen bygg og anlegg fra 2006 til 2007.

Det hører også med til totalbildet på inntektsjusteringen at ved gjennomføring av det summariske fellesoppgjøret skal det beregnede kravet på skatt og arbeidsgiveravgift, samt trygdeavgift, behandles som en ekstra lønnskostnad for X det år skatt med videre etter fellesoppgjør blir utliknet og fradragsføres på samme måte som lønnsutbetalingene. For kravet på skatt og arbeidsgiveravgift innebærer det for 2005 at X i følge vedtaket får fradrag for 4 043 427 kroner i krav på skatt og 1 139 964 kroner i krav på arbeidsgiveravgift.

X har anført at det utøvde skjønnet er uforsvarlig. Selskapet har fremlagt en beregning som viser at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse innebærer at X får en resultatgrad som langt overstiger sammenlignbare selskaper. For årene 2007, 2008 og 2009 anføres det at skjønnsfastsettelsen innebærer at X får en fortjenestemargin som utgjør henholdsvis 281, 394 og 368 prosent av bransjegjennomsnittet.

Staten har til beregningen fremlagt av X bemerket at beregningen ikke tar hensyn til at X får fradrag for skatt og arbeidsgiveravgift som kreves av selskapet som del av det summariske fellesoppgjøret. Selskapets fortjenestegrad vil da reduseres betydelig. For øvrig anførte staten at skjønnsutøvelsen knytter seg til kun to poster; beregning av antall arbeidstimer og utbetalt beløp til hver arbeidstaker. Skjønnsutøvelsen er forsvarlig.

Lagmannsretten vil først bemerke at den ikke kan se at det er særlig relevant å trekke inn i beregningen resultatkonsekvensene av statens krav på skatt og arbeidsgiveravgift ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret. Formålet med skjønnsligningen er å finne frem til riktig skattepliktig inntekt for X. Da må man søke å finne frem til hvilke inntekter og tilhørende kostnader X hadde hatt dersom virksomheten og regnskapet hadde vært ført i tråd med det relevante regelverket. Selskapets betalingsansvar - og tilhørende fradragsrett - som følge av det summariske fellesoppgjøret går langt ut over det betalingsansvar selskapet ellers ville hatt. X ville hatt betalingsplikt for arbeidsgiveravgift, men de ville ikke hatt noe ansvar for den enkeltes skatteplikt dersom X hadde foretatt korrekt forskuddstrekk. Lagmannsretten kan derfor ikke se at

slike ekstraordinære kostnader har særlig relevans ved en beregning som skal søke å finne korrekt alminnelig inntekt hos X.

Staten har imidlertid rett i at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse er forholdsvis enkel og kun omfatter et par skjønnselementer.

Det første elementet er at X nektes fradrag for fakturaene fra de underkjente underleverandørene. Dette innebærer at selskapets inntekt øker med samme beløp.

Etter lagmannsrettens syn er en slik tilbakeføring av kostnadene til underleverandørene en naturlig konsekvens av at de ikke anses å ha levert reelle entrepriser. Lagmannsretten kan ikke se at det isolert sett er noe å innvende mot denne fremgangsmåten.

Det andre elementet er at X tilordnes en lønnskostnad, som reelt sett kommer til erstatning for den kostnad til underleverandørene som X innrapporterte.

Som lønnskostnad har vedtaket lagt til grunn det samme beløpet som ble ansett å ha blitt betalt til arbeidstakerne ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret. Dette innebærer at man har lagt til grunn at det er utført et visst antall timer hvert år og så har man multiplisert dette med det tariffestede beløpet for det enkelte inntektsår. Som nevnt over var denne timesatsen i den aktuelle perioden mellom 122 og 137 kroner.

Lagmannsretten vil påpeke at det er uheldig at vedtaket ikke grundigere redegjør for hvordan lønnskostnaden er beregnet ved skjønnsligningen av alminnelig inntekt. Beregningene fremgår kun indirekte, utledet fra vurderinger gjort ved beregning av skatte- og avgiftskrav ved det summariske fellesoppgjøret. Noen av beregningene og forutsetningene er heller ikke gjort i vedtaket, men i bokettersynsrapporten, uten at det i vedtaket er synlig at beregningene og forutsetningene er kvalitetssikret.

Lagmannsretten vil også påpeke at det ikke er gitt at vurderingstemaene og vurderingsresultatet er de samme ved gjennomføring av henholdsvis summarisk fellesoppgjør og skjønnsligning av alminnelig inntekt. Ved gjennomføring av summarisk fellesoppgjør skal man beregne et summarisk skatte- og avgiftskrav, basert på det tap skattemyndighetene har lidt ved at det ikke har blitt gjort forskuddstrekk eller innbetalt arbeidsgiveravgift. I beregningene i denne saken har ligningsmyndighetene da basert seg på at arbeidstakerne har mottatt den tariffestede minstelønn. Dette fremstår av forsiktighetshensyn som en fornuftig tilnærming ved gjennomføring av summarisk fellesoppgjør, siden skattekravet mot skattyter vil øke jo høyere man setter timelønnen.

Det samme forhold gjør seg gjeldende når man i vedtaket - i tilknytning til gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret - vurderer hvilken timelønn man skal basere seg på når man skal regne ut antall arbeidstimer som omfattes av Xs arbeidsgiveransvar. Her er forholdet at en høy timelønn vil slå gunstig ut for X ved beregningene gjort i forhold til det summariske fellesoppgjøret, siden det vil redusere det timeantallet som arbeidsgiveransvaret gjøres gjeldende for. I vedtaket gjøres følgende vurderinger om dette, på side 90-91:

> Rapporten fremlegger et forslag om å beregne antall timer som omfattes av X AS' arbeidsgiveransvar etter en timesats på kr 280. Beløpet er hentet fra inngående fakturaer til X AS fra enkelte av de i punkt 4.2 omhandlede foretak/selskaper. Skattekontoret bemerker at dette beløpet synes, etter en helhetlig vurdering av samtlige underleverandørers oppgitte timepris, å være for høyt. Skattekontoret har imidlertid, under tvil, kommet til at timeprisen kan aksepteres anvendt ved beregningen av arbeidsgiveransvaret for X AS. (Lagmannsrettens understrekning)

Ved skjønnsligning av alminnelig inntekt slår de ovenstående forhold motsatt vei. For X ville det være en fordel om vedtaket *ikke* baserte seg på den tariffestede minstelønnen - men for eksempel gjennomsnittslønnen - fordi en høyere timelønn vil gi en høyere fradragsberettiget lønnskostnad. Og på samme måte ville det ved beregningen av hvor mange arbeidstimer man skulle legge til grunn at X har betalt lønn for, vært en fordel for X at den anvendte timesats ble satt så lavt som mulig, da det ville innebære at det ble flere arbeidstimer som igjen ville gi en høyere fradragsberettiget lønnskostnad. Det er derfor en klar svakhet ved vedtaket at det ikke forklarer hvorfor en timelønn på 280 kroner ved denne beregningen - som man mente var for høyt men under tvil kunne akseptere ved gjennomføringen av summarisk fellesoppgjør - uten videre er akseptabel ved skjønnsligning av alminnelig inntekt.

Vedtaket forklarer heller ikke hvorfor man ved beregningen av hvor mange arbeidstimer som har medgått, benytter en timesats (280 kroner) som er betydelig høyere enn den timesats man antar at arbeidstakerne har fått utbetalt (122-137 kroner). Det er i vedtaket ikke bestridt at X faktisk har betalt de beløp som fremkommer av fakturaene. Ved skjønnsligningen legges det til grunn at mindre enn halvparten av dette beløpet er betalt til de arbeidstakerne som utførte arbeidet.

Som det fremkommer foran, er statens underliggende hypotese at X har vært delaktig i en omfattende skatte- og avgiftsunndragelse. Dette fremkom klart under ankeforhandlingen for lagmannsretten. Dette ligger også som en underliggende hypotese i vedtaket, men det er ikke i særlig grad fremhevet. Som nevnt over fokuserer vedtaket - og bokettersynsrapporten - på at underleverandørene ikke har levert entreprisetjenester, blant annet fordi instruksjons- og styringsretten lå hos X. For vedtakets konklusjoner for de enkelte underleverandører var det således ikke nødvendig for skattemyndighetene å vurdere eller sannsynliggjøre om - og i tilfelle hvor mye - av det som ble betalt etter fakturaene ble tilbakeført til X eller tilknyttede personer eller selskaper.

I vedtaket er det derfor - før vedtaket gjennomfører de ligningsmessige endringene - ikke tatt stilling til hva arbeidstakerne har fått utbetalt, og hvor mye av det som er betalt av X som eventuelt er tilbakeført til dem eller andre. På side 88, ved gjennomgangen av gjennomgående trekk, uttales det i tilknytning til beløpene som er betalt i henhold til fakturaene at skattekontoret legger til grunn at «X AS har disponert pengene, enten selv eller gjennom andre». I oppsummeringen på side 90 uttales det at X AS «ikke nødvendigvis [har] utbetalt lønn til arbeidere selv, da pengestrømmene stort sett går over bank til de angivelige underleverandørene, hvorpå de i det vesentligste tas ut kontant». Det uttales så at det ikke er avgjørende for arbeidsgiveransvaret «hvordan partene seg imellom regulerer plikten til å betale lønn mv.»

Hva som er betalt til arbeidstakerne har imidlertid direkte betydning når skjønnsligningen skal gjennomføres, da dette er den vesentligste fradragsposten for X. Det er da en svakhet ved

vedtaket at det ikke gjøres noen vurdering av hvor stor andel av de utbetalinger som X vitterlig har betalt, som har blitt brukt til lønn til de som har utført arbeidet. En slik vurdering trenger ikke nødvendigvis å gjøre vurderinger for hver enkelt underleverandør, men må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger. Men når vedtaket på dette punkt kun baserer seg på offentlig statistikk uten å knytte den opp mot det omfattende faktum i saken, fremstår det som en svakhet ved vedtaket.

Når i tillegg - som det er redegjort for ovenfor - den lønnskostnad som er benyttet er dårlig forklart og slår ulikt ut i forskjellige sammenhenger, er lagmannsretten av den oppfatning at vedtakets skjønnsgrunner er mangelfulle. Det er ikke mulig for lagmannsretten å etterprøve om det skjønn som er utøvet i vedtaket er tilstrekkelig bredt og ikke vilkårlig, eller om resultatet er uforsvarlig.

Vedtaket må derfor oppheves for så vidt det gjelder skjønnsligning for alminnelig inntekt. Ved ny ligning kan det legges til grunn at det er adgang til å fastsette ligningen ved skjønn, men skjønnsgrunnene knyttet til fradragsberettigede lønnskostnader må forklares bedre.

7.4 Tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift

Vedtaket har gjort en tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift fra de underleverandørene som skattekontoret fant ikke hadde levert entreprisetjenester. Totalt er det tale om tilbakeføring av 23,9 millioner kroner i fradragsført merverdiavgift.

Endringen er basert på at det foreligger skjønnsadgang etter merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b), hvor det heter at skjønnsadgang foreligger når mottatt omsetningsoppgave «er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning».

Lagmannsretten har ovenfor funnet at det ikke for noen av underleverandørene er tale om reelle entrepriser, slik at regnskapene til X er uriktige. Lagmannsretten er derfor enig i at det i utgangspunktet foreligger skjønnsadgang etter merverdiavgiftsloven § 18-1.

Som nevnt ble endringen gjort ved en tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift fra de 30 underleverandørene. Beløpene som er benyttet ved tilbakeføringen er ikke bestridt av X. Det er heller ikke bestridt av X at dette er en riktig måte å gjennomføre endringen på, dersom det først er grunnlag for å gjøre en endring.

X har imidlertid anført at det ikke er adgang til å nekte fradrag for inngående merverdiavgift. Det er anført at også omsetning fra påstått «tomme» selskaper er reell. Leveranse fra et slikt selskap er omsetning selv om selskapet er brukt som et instrument.

Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at ingen av de 30 underleverandørene har levert entreprisetjenester, begrunnet i at det ikke har blitt levert tjenester i virksomhet.

Lagmannsretten mener således at vurderingstemaet ikke er om også omsetning fra «tomme» selskaper kan være reell. Vurderingstemaet er om det er levert tjenester i virksomhet fra en «næringsdrivende». Det har lagmannsretten konkludert med ikke har skjedd.

X har også vist til at det har utviklet seg en praksis om at det bare skjer etterberegning når skattyter har vært kvalifisert uaktsom. Det er vist til Borgarting lagmannsretts dom av 30. mai 2016 (LB-2015-70171), som igjen viser til Høyesteretts dom i Rt-2000-268 (Brødrene Gjermundshaug).

Lagmannsretten har ovenfor påvist at X har etablert en virksomhet som over flere år har operert med underleverandører som ikke har vært reelle, i den forstand at X har styrt prosjektene og de som har arbeidet på oppdragene. Det er ikke påvist at prosjektene er organisert eller drevet på vesentlig ulik måte overfor de ulike underleverandørene, heller ikke overfor underleverandører som i andre sammenhenger har drevet virksomhet. Lagmannsretten mener at dette i alle fall har vært kvalifisert uaktsomt i forhold til skatte- og avgiftsreglene. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er noe grunnlag for at tilbakeføring av innrømmet fradrag ikke skal skje.

X har også anført at det ikke er adgang til å tilbakeføre innrømmet fradrag for merverdiavgift dersom underleverandøren har betalt den korresponderende utgående avgiften. Det vil innebære at mva-regelverket brukes som et bøtesystem slik at staten mottar merverdiavgift i flere ledd. Dermed tilstrebes ikke korrekt avgiftsinnkreving og resultatet blir urimelig eller støtende.

Lagmannsretten viser først til at retten til fradrag for inngående merverdiavgift krever at vilkårene for det etter merverdiavgiftsloven er oppfylt. Lagmannsretten har konkludert med at disse vilkårene ikke er oppfylt, slik at X ikke har krav på fradrag.

Dernest er det ikke noe krav for å nekte fradrag at det foreligger tap eller fare for tap for staten. Dette kan være et moment som kan tillegges vekt ved vurderingen av om tilbakeføring av innrømmet fradrag skal kreves eller ikke, jf. Høyesteretts dom i Rt-1997-1564 (Naustdal). I vår sak har ligningsmyndighetene krevet tilbakeføring og lagmannsretten kan ikke se at dette på noen måte er utslag av noe vilkårlig skjønn eller fremstår som klart urimelig.

Lagmannsretten nevner også - uten at det er avgjørende for konklusjonen - at den ikke har fått presentert noen dokumentasjon på i hvilken utstrekning underleverandørene faktisk har betalt utgående merverdiavgift. Det må kunne legges til grunn at dette kan ha skjedd i en del tilfeller, men det er også dokumentert en rekke tilfeller hvor Xs underleverandører aldri har betalt utgående merverdiavgift.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at vedtakets avgjørelse om å tilbakeføre innrømmet fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdes.

7.5 Tilleggsskatt og tilleggsavgift

I vedtaket er X også ilagt tilleggsavgift for merverdiavgift, tilleggsavgift for arbeidsgiveravgift, samt ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

X har - for det tilfellet at det foreligger endringsadgang - ikke bestridt at vilkårene for tilleggsavgift og tilleggsskatt foreligger, og har heller ikke bestridt de satsene som er benyttet.

Lagmannsrettens konklusjoner i det foregående knyttet til bevisvurderingen endrer ikke på skattemyndighetenes adgang til å ilegge tilleggsavgiftene og tilleggsskattene. Lagmannsretten har ikke noe å innvende mot vedtakets rettsanvendelse.

Etter dette opprettholdes vedtaket når det gjelder ileggelse av tilleggsavgift for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, samt ileggelsen av ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

8 Sakskostnader

Staten har fått medhold i at det forelå endringsadgang for alle de 30 underleverandørene som vedtaket omfatter. Vedtaket har imidlertid blitt opphevet på et par punkter på grunn av manglende skjønnsgrunner.

Hovedfokuset i saken har vært på om det forelå endringsadgang. På dette punktet har staten fått fullt medhold. Lagmannsretten mener derfor at staten har vunnet saken «i det vesentlige», jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd første setning. Staten har dermed i utgangspunktet krav på å få dekket sine sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert unntaksbestemmelsene i § 20-2 tredje ledd, men finner ikke at noen av disse får anvendelse.

Statens prosessfullmektig har fremlagt en kostnadsoppgave for lagmannsretten på 453 340 kroner, hvorav 449 500 kroner utgjør salær. Ankende part har ikke hatt innsigelser til kostandsoppgaven. Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og legger oppgaven til grunn. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Det skyldes sakens omfang, samt ferieavvikling hos dommerne.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. *Skatt østs vedtak av 14. mai 2013 vedrørende X AS for perioden 2005 til 2010 oppheves så langt det gjelder skjønnsutøvelsen ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret og skjønnsutøvelsen ved fastsettelsen av alminnelig inntekt. For øvrig forkastes anken.*
2. *I sakskostnader for lagmannsretten betaler X AS innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen til staten 453 340 - firehundreogfemtitretusentrehundreogførti - kroner.*

SkN 16-144 Skattemessig bosted etter skatteavtale

Lovstoff: Skatteloven § 2-1 første og niende ledd. Ligningsloven § 9-6 nr. 3, § 10-3 nr. 1. EMK artikkel 6. Artikkel 4 i skatteavtalen med Storbritannia.
Borgarting lagmannsrett: Dom av 17. november 2016, **sak nr**.: LB-2015-135465

Dommere: Lagdommer Anne Magnus, lagdommer Eyvin Sivertsen og ekstraordinær lagdommer Anne Austbø. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-33417 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-135465 (15-135465ASD-BORG/02).

Parter: A og B (for begge: advokat Audun Gjøstein og advokat Einar Heiberg) mot Staten ved Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var blant annet om saksøkerne skulle anses bosatt i Norge eller i Storbritannia i henhold til artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Lagmannsretten la til grunn at saksøkerne disponerte fast bolig i begge land, men fant at sentrum for livsinteressene var i Norge. Saksøkerne skulle derfor anses som bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen. Ilagt tilleggsskatt ble stående.

Saken gjelder overprøving av vedtak fra Skatteklagenemnda om endringsligning og tilleggsskatt. Det sentrale tvistespørsmålet gjelder skattemessig bosted etter Norges skatteavtale med Storbritannia.

I. Sakens bakgrunn

A er grunnlegger av og tidligere administrerende direktør i selskapet [firma] ASA. Han er gift med B. Fra begynnelsen av 1970-tallet bodde ekteparet i en enebolig i [adresse] i Drammen.

Våren 2001 kjøpte A eiendommen Cluny Estate i Skottland for 40 millioner kroner. Høsten samme år sluttet han som administrerende direktør i [firma] ASA, og ekteparet meldte flytting til Skottland. Etter diverse brevutveksling godtok Drammen ligningskontor at ekteparet var skattemessig utflyttet til Storbritannia. Tidspunkt for utflytting ble satt til 15. desember 2001. Dette var samme dag som ekteparets salg av boligen i Drammen, i henhold til ekteparets egne opplysninger, var gjennomført.

Den 23. november 2005 ble A siktet av Økokrim for innsidehandel i [firma]-aksjer og brudd på meldeplikt etter verdipapirlovgivningen. Etterforskningen endte i tiltale 15. oktober 2009, som i tillegg til innsidehandel omfattet blant annet grovt skattesvik. Tingrettens domfellelse 9. desember 2011 ble anket til Borgarting lagmannsrett, som 27. juni 2014 avsa dom om åtte år fengsel, hvorav tre år betinget, samt inndragning av et fastsatt beløp. Siden dommen gjelder andre forhold enn vår sak, går lagmannsretten ikke nærmere inn på den.

Under Økokrims etterforskning fremkom opplysninger av betydning for spørsmålet om skattemessig bosted. Økokrim varslet Oslo ligningskontor, som 16. januar 2007 anmeldte A og B til Økokrim for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i bostedsspørsmålet, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2. Det ble i anmeldelsen lagt til grunn at ekteparet AB ikke kunne regnes som skattemessig utflyttet, da «begge skattyterne faktisk har oppholdt seg i Norge i et betydelig antall dager og disponert bolig i Norge». Ligningskontoret viste til etterforskningsmaterialet som var mottatt fra Økokrim.

Skatt øst - tidligere Oslo ligningskontor - sendte i april 2008 forhåndsvarsler om endringsligning til ekteparet AB. I oktober samme år ble det sendt varsler om tilleggsskatt.

Vedtak om endringsligning ble truffet 7. oktober 2009. Endringene for A omfattet inntektsårene 1998 til 2007, mens endringene for B gjaldt årene 1998 og 2001 til 2007. For årene 2001 til 2007 la skattekontoret til grunn at ekteparet var skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, og at de etter skatteavtalen med Storbritannia måtte regnes som skattemessig bosatt i Norge i disse årene.

Endringene for årene 1998 til 2000 var begrunnet i andre forhold, blant annet uriktige tapsfradrag knytter til aksjer og fordringer. Disse forholdene er ikke omtvistet for lagmannsretten og kommenteres ikke nærmere.

Ekteparet AB påklaget vedtakene om endringsligning til Skatteklagenemnda.

Etter at Økokrim hadde henlagt Oslo ligningskontors anmeldelse fra januar 2007, traff skattekontoret 14. februar 2012 vedtak om 60 prosent tilleggsskatt for A og B. Tilleggsskatten gjaldt de samme inntektsårene som endringsligningene, bortsett fra at ingen av ektefellene ble ilagt tilleggsskatt for 1998.

Vedtakene om tilleggsskatt bygget på at ekteparet AB hadde gitt uriktige opplysninger om opphold og bolig i Norge, og at de feilaktige opplysningene var gitt grovt uaktsomt eller forsettlig, slik at det var grunnlag for tilleggsskatt etter forhøyet sats på 60 prosent. Ekteparet AB påklaget også disse vedtakene.

Sakene om endringsligning og tilleggsskatt ble forent til felles behandling for Skatteklagenemnda, men slik at det ble truffet separate vedtak for A og B.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstillinger og traff 19. august 2013 vedtak om ikke å ta klagene til følge.

Ved stevning 19. februar 2014 til Oslo tingrett reiste A og B søksmål mot staten ved Skatt øst med krav om at Skatteklagenemndas vedtak om endringsligning og tilleggsskatt skulle oppheves for alle inntektsårene som var omfattet av vedtakene.

Oslo tingrett avsa 24. mars 2015 dom med slik slutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.13 for B oppheves.
2. Partene bærer sine egne omkostninger.
3. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.13 for A oppheves.
4. Partene bærer sine egne omkostninger.

Opphevingen av Skatteklagenemndas vedtak er i dommen begrunnet med at nemnda hadde benyttet feil beviskrav ved ileggelsen av 60 prosent tilleggsskatt. Mens nemnda la til grunn et beviskrav om klar sannsynlighetsovervekt, mente tingretten at det gjaldt et krav om bevis utenfor enhver rimelig tvil for å kunne bruke den forhøyede satsen på 60 prosent - av tingretten feilaktig omtalt som «skjerpet tilleggsskatt». Tingretten konkluderte derfor med at vedtakene «blir hva gjelder ileggelse av 60 % tilleggsskatt å kjenne ugyldige» (dommen side 55).

A og B anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett 6. mai 2015. De ga i ankene uttrykk for at de var enige i tingrettens domsslutning, men at det ut fra domspremissene var uklart om tingretten hadde ment å oppheve vedtakene i sin helhet.

Staten ved Skatt øst ga tilsvar med avledet anke i spørsmålet om tilleggsskatt. Staten oppfattet tingrettens dom slik at Skatteklagenemndas vedtak var opprettholdt for så vidt gjaldt tilleggsskatt etter ordinær sats på 30 prosent. Staten aksepterte en slik reduksjon, men valgte «for sikkerhets skyld» å anke fordi det var uklart om tingretten hadde opphevet vedtakene om tilleggsskatt i sin helhet.

Etter utveksling av diverse prosesskriv om forståelsen av tingrettens dom avsa Borgarting lagmannsrett kjennelse 14. oktober 2015, der det ble lagt til grunn

> «[...] at Oslo tingretts dom i nærværende sak må forstås slik at det bare er Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsskatt som er opphevet. Den øvrige del av ligningsvedtakene er funnet gyldige, og dette omfattes av rettskraftvirkningene av dommen. Den omstendighet at domsslutningen har fått en uheldig utforming, kan her ikke være avgjørende.»

Lagmannsretten mente på denne bakgrunn at A og Bs anker ikke kunne avvises, selv om tingrettens domsslutning lest isolert ga dem fullt medhold. Ankene måtte behandles for så vidt gjaldt de delene av vedtakene som ikke gjaldt tilleggsskatt. Slutningen i lagmannsrettens kjennelse lød slik:

> «Ankene fra A og B fremmes.»

Ekteparet AB mente at tingrettens domsslutning måtte være avgjørende, og at de hadde fått medhold i at Skatteklagenemndas vedtak måtte oppheves i sin helhet. De anket derfor lagmannsrettens kjennelse til Høyesterett. Anken ble forkastet i kjennelse 12. januar 2016, der Høyesteretts ankeutvalg sluttet seg til lagmannsrettens forståelse av tingrettens dom.

Det er etter dette avklart at tingretten kun har opphevet Skatteklagenemndas vedtak for så vidt gjelder tilleggsskatt. Utover dette ble vedtakene opprettholdt.

Skatt øst traff 26. august 2016 vedtak der tilleggsskatten for alle inntektsårene som var omfattet av Skatteklagenemndas opprinnelige vedtak, ble redusert fra 60 til 30 prosent for både A og B. For øvrig ble de opprinnelige vedtakene opprettholdt.

Partene er enige om at vedtakene fra 26. august 2016 skal gjøres til del av ankesaken for lagmannsretten, jf. tvisteloven § 29-4 andre ledd bokstav b og c. Lagmannsretten legger dette til grunn.

For nærmere detaljer om saksforholdet vises det til tingrettens dom og til lagmannsrettens merknader nedenfor.

Ankeforhandling er holdt 6. til 16. september 2016 i Borgarting lagmannsretts hus i Oslo. B møtte med sine prosessfullmektiger og forklarte seg. Det ble avhørt fem vitner. A hadde meldt

forfall på grunn av sykdom og ga ikke forklaring for lagmannsretten, men hans forklaring for tingretten var nedtegnet og ble lest opp. Også flere andre vitnebevis ble ført ved opplesing av forklaringene som var avgitt for tingretten. Partene ga under ankeforhandlingen samtykke til opplesningen. Om bevisføringen ellers vises det til rettsboken.

II. Partenes anførsler

A og B har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak om endringsligning og tilleggsskatt må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil. Det er også feil i de faktiske og rettslige grunnlagene for vedtakene.

Saksbehandlingen
Det ble begått flere alvorlige saksbehandlingsfeil ved behandlingen av endringsligningene. Den viktigste feilen er at spørsmålet om sentrum for livsinteresser ikke var forsvarlig opplyst. Det ble gjort grundige undersøkelser om opphold i Norge, men ingen undersøkelser i Skottland. Saksutredningen var mangelfull også på andre punkter, blant annet ved at oppholdssted i 2006-2007 ikke ble kartlagt. Dette førte til feil i de faktiske grunnlagene for vedtakene.

Det ble også begått feil ved oppnevningen av klagenemnda. Det er ikke adgang til særskilt oppnevning av nemndsutvalg for behandling av én enkelt sak, slik det ble gjort i dette tilfellet. Det var uansett en feil at nemndsleder ikke medvirket ved oppnevnelsen av utvalget. Oppgaven med å organisere nemnda kan ikke delegeres. Dessuten skulle ett av utvalgets medlemmer - i henhold til nemndsleders instruks - hatt juridisk kompetanse. Feilene ved oppnevningen innebærer at klagevedtakene er nulliteter.

Saksbehandlingen har uansett ikke vært forsvarlig. Skattekontorets saksfremstilling til klagenemnda var ensidig og ubalansert. Sakene var svært omfattende og ble presentert på en uoversiktlig måte. Dette gjorde det vanskelig for utvalgsmedlemmene å gjøre seg opp en selvstendig mening.

Videre ble sakene sendt ut i ferietiden, til tross for at de var svært komplekse. Ett av medlemmene var satt opp i flere ad hoc utvalg samtidig, i strid med det ordinære rulleringsprinsippet. Dette medlemmet behandlet klagesakene fra feriested på Tjøme. Det underbygger at saksbehandlingen har vært uforsvarlig.

Det er lite betryggende at nemndas sekretariat var samlokalisert med skattekontoret som hadde truffet de påklagede vedtakene. Saksbehandlerne for første- og andreinstansvedtaket var tilknyttet samme seksjon ved skattekontoret og hadde deltatt sammen på sosiale sammenkomster.

Det er også et poeng at nemndsmedlemmene mottok et fast honorar per sak, ikke timebetaling. De manglet derfor et insitament til grundig behandling av tunge saker.

Det må legges til grunn at saksbehandlingsfeilene - enkeltvis eller samlet - kan ha virket inn på vedtakene, slik at disse er ugyldige.

Skattemessig bosted etter skatteavtalen
Hvis anførslene om saksbehandlingsfeil ikke fører frem, gjøres det subsidiært gjeldende at klagevedtakene må oppheves på grunn av feil i vurderingen av bostedsspørsmålet.

Det bestrides ikke at ekteparet AB i perioden 2001 til 2007 var skattemessig bosatt i Norge i henhold til intern norsk skatterett. Men etter skatteavtalen med Storbritannia var de bosatt i Skottland i hele perioden. Skatteklagenemnda og tingretten har her bygget på feil faktum.

Det er ikke riktig at ekteparet AB disponerte bolig i Norge på fast basis, som skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav a krever. Boligen i [adresse] i Drammen var både formelt og reelt overdratt til datteren. Fra 2001 var Cluny i Skottland ekteparets eneste bolig. Det følger da av skatteavtalen at de må regnes som skattemessig bosatt i Skottland.

Datterens kjøp av boligen i [adresse] ble finansiert ved lån fra B. Det er uten betydning at datteren ikke betalte renter og løpende avdrag på lånet. Hun tilbakebetalte lånet etter få år ved utbytte fra [firma] Holding AS, der hun var aksjonær. Utlegg som foreldrene hadde hatt til tinglysningsgebyr og til bil på eiendommen, ble gjort opp på samme måte.

Om lagmannsretten likevel skulle mene at ekteparet AB hadde fast bolig i Norge, var sentrum for deres livsinteresser uansett i Skottland. Både personlige og økonomiske momenter viser dette. Eiendommen Cluny var det nye livsprosjektet for dem begge. De brukte mye tid og ressurser på å rehabilitere eiendommen og bygge opp næringsvirksomhet knyttet til jakt, husdyrhold og utleie. Ekteparet involverte seg også i sosiale aktiviteter og utviklet personlige vennskapsforhold i Skottland. De holdt kontakt med venner og familie i Norge, men disse kom også på besøk til Skottland. Allerede i 2003 (for A) og i 2004 (for B) hadde de flere oppholdsdager i Skottland enn i Norge. Også oppholdstid på feriesteder i Norge var synkende utover i perioden.

Det er ikke avgjørende at ekteparet hadde inntekter fra Norge i form av eierskap i fast eiendom og aksjer i [firma] Holding AS. A hadde trukket seg fra daglig administrasjon og drift. Det var kun tale om passivt eierskap. Det avgjørende er dessuten ikke i hvilket land verdiene er, men hvor verdiene forvaltes fra. All forvaltning skjedde fra Cluny, der A hadde kontor. Det samme gjaldt for Bs eierskap i fast eiendom.

A deltok på styremøter i [firma] ASA, men disse fant ofte sted i utlandet. Han brukte dessuten lite tid på dette.

A drev ingen konsulent- eller næringsvirksomhet i Norge. Denne virksomheten drev han i andre land, blant annet Storbritannia og Frankrike. Han har innrapportert inntektene fra næringsvirksomheten til britiske skattemyndigheter.

Det er klart at driften av Cluny innebar næringsvirksomhet. Det sentrale er for øvrig ikke inntektens størrelse, men hvor mye innsats som lå bak. Det er klart at hovedinnsatsen var knyttet til Cluny i Skottland, og ikke til inntekter fra Norge.

Hvis det skulle være uklart hvor sentrum for livsinteressene var, må det tas stilling til hvor ekteparet AB hadde «vanlig bosted», jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav b. Det er ikke tvil

om at deres vanlige bosted var Cluny i Skottland. Dette er særlig klart for de siste årene i perioden som saken omfatter, ettersom ekteparet tilbrakte stadig mindre tid i Norge.

Ekteparet AB har under enhver omstendighet ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om bostedsspørsmålet til skattemyndighetene. Det var omfattende korrespondanse med Drammen ligningskontor om spørsmålet om emigrasjon i årene 2001 og 2002. Ekteparet AB fikk skriftlig beskjed om at de var regnet som utflyttet. De var i god tro om dette og har verken gitt feilaktig eller ufullstendig informasjon. Det betyr at endringsadgangen kun gjaldt i to år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det er bare endringsligningene for 2006 og 2007 som ble tatt opp innenfor denne fristen.

I den grad ekteparet AB har gitt uriktig informasjon om inntektsposter, har lagmannsretten ikke grunnlag for å gjøre en ny skatteberegning.

Tilleggsskatt
Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Skatteetaten har også her begått saksbehandlingsfeil og bygget på feil faktum og juss.

I korrespondansen mellom ekteparet AB og Drammen ligningskontor i 2001 og 2002 er det ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for perioden 2001 til 2005, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Uttrykket må tolkes strengere enn i ligningsloven § 9-6 nr. 3. Dessuten gjelder et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Det fremgår ikke at tingretten har tatt hensyn til dette.

Når det gjelder årene 2006 og 2007, hadde skatteetaten omfattende opplysninger som følge av Økokrims etterforskning. Oslo ligningskontors redegjørelse og anmeldelse i begynnelsen av 2007 viser at skattemyndighetene hadde oversikt over alle faktiske forhold av betydning for bostedsspørsmålet. Ekteparet AB kan ikke anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsene for 2006 og 2007 når skatteetaten uansett hadde de aktuelle opplysningene.

Det er uten betydning at det var Oslo ligningskontor, og ikke Drammen ligningskontor, som hadde opplysningene. Ligningskontorene må identifiseres og vurderes samlet.

Blant de få opplysningene som er fremkommet i ettertid, er Bs almanakk for 2007. Denne har ikke hatt avgjørende betydning for saken. Skatteetaten hadde uansett tilstrekkelig grunnlag til å avgjøre saken eller be ekteparet AB om tilleggsopplysninger, jf. Rt-1992-1588.

I den grad det er gitt uriktig eller ufullstendig informasjon, var dette unnskyldelig etter unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 10-3 nr. 1. På grunn av korrespondansen med Drammen ligningskontor i 2001 og 2002, samt den kunnskapen skatteetaten fikk senere gjennom Økokrims etterforskning, var det forsvarlig av ekteparet AB å legge til grunn at ligningskontoret hadde tilstrekkelig kunnskap. Det var full åpenhet om bostedsspørsmålet, særlig ved ligningene for 2006 og 2007. Det er derfor uansett ikke grunnlag for tilleggsskatt.

For inntektsåret 2007 ble det dessuten ikke gitt forhåndsvarsel om tilleggsskatt. Det er i strid med både ligningsloven og EMK artikkel 6. Feilen kan ikke anses reparert i ettertid, som staten har

anført. Etter EMK er det ingen plass for en slik reparasjonstanke. Konsekvensen må derfor bli at tilleggsskatten oppheves for 2007.

Saksbehandlingstiden har vært så lang at kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse «innen rimelig tid» er brutt. Det foreligger også passivitet etter norsk intern rett. Det tilsier at tilleggsskatten bortfaller.

Fristen etter EMK startet å løpe senest ved Oslo ligningskontors anmeldelse i januar 2007. Da forelå «criminal charge» i konvensjonens forstand. Fristen avbrytes ved lagmannsrettens dom høsten 2016. Det gir en saksbehandlingstid på over 9,5 år. For øvrig gjelder tilleggsskatten ligninger tilbake til 1999, det vil si 18 år tilbake i tid.

Saken preges av lange perioder med inaktivitet. Økokrim ventet i mer enn to år på at skatteetaten skulle treffe vedtak om endringsligning, noe som var unødvendig. Frem til Økokrims henleggelse i januar 2010 skjedde ingen etterforskning av betydning. Det innebærer flere år med inaktivitet.

Skatteetaten brukte for sin del over halvannet år på å sende forhåndsvarsel om tilleggsskatt. Deretter ble saken stilt i bero i påvente av at Økokrim skulle vurdere straffeforfølgelse. Dette bygget på en feilaktig oppfatning av forbudet mot dobbeltstraff. Det var i dette tilfellet rettslig adgang til dobbeltforfølgelse i form av både tilleggsskatt og ordinær straff. Myndighetene har ansvaret for feil i egen rettsoppfatning.

Vedtak om tilleggsskatt ble ikke truffet før i februar 2012. Det er en uakseptabelt lang behandlingstid. Det var også inaktivitet ved klagebehandlingen i Skatteklagenemnda, som tok halvannet år.

Tidsforløpet kan ikke forklares med at sakene var komplekse. Det fremkom ingen nye opplysninger av betydning etter januar 2007. Sakene var tilstrekkelig opplyst allerede den gang. Tidsforløp som skyldes myndighetenes prioriteringer og manglende saksbehandlingskapasitet, er statens eget ansvar.

Det må videre tas hensyn til behandlingstiden for domstolene, selv om denne ikke har vært unormalt lang. Staten har kommet med unødvendige innsigelser m.m. som har forsinket fremdriften.

Kravene til fremdrift skjerpes ved at myndighetene foretok tvangsinndriving av tilleggsskatt med lønnstrekk overfor ekteparet AB. Inndrivingen gjaldt betydelige beløp. Ekteparet har ennå ikke fått tilbake skatt som det er enighet om ikke skulle ha vært inndrevet.

Det er en saksbehandlingsfeil at spørsmålet om brudd på EMK ikke ble forelagt Skattedirektoratet. Om dette var blitt gjort, ville tilleggsskatt sannsynligvis ikke ha blitt ilagt. Saksbehandlingsfeilen har derfor innvirket på resultatet.

Konsekvensen av bruddet på EMK, og av passivitet etter intern rett, må bli at tilleggsskatten bortfaller. Bruddet på EMK kan ikke repareres ved skjønnsmessig reduksjon til mellom 0 og 30 prosent. Ligningsloven har faste trinn for tilleggsskatt og åpner ikke for en slik mellomløsning.

Subsidiært gjøres det gjeldende at tilleggsskatten skulle ha vært fastsatt til 15 prosent etter ligningsloven § 10-4 nr. 1, idet opplysningene i selvangivelsene lett kunne ha vært kontrollert mot opplysninger som ligningsmyndighetene hadde fra før.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.2013 og 26.08.2016 for B oppheves.
2. B tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.
3. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.2013 og 26.08.2016 for A oppheves.
4. A tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Staten ved Skatt Øst har i hovedtrekk anført:

Ankene kan ikke føre frem. De opprinnelige ligningene for perioden 2001 til 2007 bygget på at ekteparet AB var utflyttet til Skottland. Tingretten har korrekt lagt til grunn at ekteparet i hele denne perioden var skattemessig bosatt i Norge, slik at vedtakene om endringsligning er gyldige. Det var også grunnlag for tilleggsskatt på 30 prosent.

Skattemessig bosted etter skatteavtalen
Det er enighet om at ekteparet AB i perioden 2001 til 2007 hadde skatteplikt til både Norge og Storbritannia, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. I en slik situasjon reguleres spørsmålet om skattemessig bosted av skatteavtalen artikkel 4 nr. 2.

Det er ikke tvilsomt at ekteparet AB disponerte fast bolig i Norge i hele perioden 2001 til 2007. Boligen i [adresse] i Drammen var formelt overdratt til datteren, men salget hadde ingen realitet. Datteren betalte verken avdrag eller renter i henhold til låneavtalen med B. Ekteparet AB fortsatte å dekke løpende utgifter.

Det er ikke riktig at datteren dekket kostnadene til tinglysing av boligkjøpet og til kjøp av bil ved aksjeutbytte fra [firma3] Holding AS. Det fremgår av et «skyggeregnskap» at en stor andel av utgiftene ble dekket av A. Det var aldri meningen at boligsalget skulle få noen virkning for ekteparet AB. Datteren flyttet aldri inn. Også bilen tilhørte ekteparet AB.

Det er uansett ikke avgjørende hvem som eide boligen i [adresse] . Det sentrale er at ekteparet AB faktisk disponerte boligen på fast basis. Det bekreftes blant annet av Økokrims funn ved ransaking og av Bs almanakker.

I 2001 hadde ekteparet ingen fast bolig i Skottland, fordi Cluny var under rehabilitering. Deres eneste bolig var i Norge. Det følger da av skatteavtalen at ekteparet var skattemessig bosatt i Norge i 2001. De oppholdt seg kun få dager i Skottland dette året.

I årene 2002 til 2007 disponerte ekteparet bolig i begge land. Men sentrum for deres livsinteresser var fortsatt i Norge, slik at de var skattemessig bosatt her. Både den personlige og økonomiske tilknytningen var vesentlig sterkere til Norge enn til Skottland.

Når det gjelder den personlige tilknytningen, vises det til at ekteparet oppholdt seg mye i Norge og beholdt god kontakt med familie og venner. Jul og påske ble fortsatt feiret her. Ekteparet beholdt også hytter i Norge, som særlig B brukte mye. De hadde få personlige relasjoner i Skottland.

Når det gjelder den økonomiske tilknytningen, var det inntekter fra Norge som var livsgrunnlaget for oppholdet i Skottland. A mottok betydelige aksjeutbytter fra [firma] Holding AS. B eide fast eiendom og skog i Norge. De hadde også avkastning av andre verdipapirer som stammet fra virksomhet i Norge.

Driften av Cluny i Skottland ga for sin del beskjedne inntekter. Også inntektene fra As konsulentvirksomhet var relativt moderate. Siden konsulentinntektene bare delvis ble oppgitt til beskatning i Storbritannia, må en stor andel uansett henføres til virksomhet i Norge. Det samme gjelder inntekter fra styreverv i blant annet [firma] ASA.

Det er på denne bakgrunn klart at sentrum for ekteparets livsinteresser var i Norge i hele perioden frem til og med 2007.

Ekteparet hadde under enhver omstendighet «vanlig opphold» i Norge i denne perioden, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav b. Dette er særlig klart for de første årene. Lagmannsretten må se bort fra opplysningene i Bs almanakker for 2006 og 2007, som ble fremlagt for tingretten. Disse almanakkene var ikke tilgjengelige for Skatteklagenemnda og burde ha vært fremlagt tidligere. Det er uansett ikke holdepunkter for at oppholdstiden i Norge ble vesentlig redusert i disse to årene.

Om saken ikke kan avgjøres ut fra kriteriene om sentrum for livsinteresser og vanlig opphold, blir statsborgerskapet avgjørende, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav c. Både A og B er norske statsborgere.

A og B har brutt opplysningsplikten etter ligningsloven ved å gi uriktige opplysninger om bosted, herunder om disposisjonsretten til boligen i [adresse]. De har heller ikke opplyst om inntektsforholdene sine, selv om de har erkjent at de hadde skatteplikt til Norge etter intern norsk rett. Det foreligger derfor endringsadgang ti år tilbake i tid, slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

Saksbehandlingen
Skatteetaten har ikke begått saksbehandlingsfeil, i hvert fall ingen feil av betydning for resultatet.

Saksbehandlingen har ikke vært ensidig. Det var naturlig for Økokrim og skatteetaten å fokusere på ekteparets opphold i Norge, og ikke på opphold i Skottland, fordi saken opprinnelig gjaldt spørsmål om brudd på norsk intern rett. Det er uansett vanskelig å se hvilke undersøkelser som skulle ha vært gjort i Skottland. Saken er samlet sett meget godt opplyst.

Det bestrides at saken var dårlig strukturert og tilrettelagt for Skatteklagenemnda. Skattekontoret og sekretariatet forberedte saken på vanlig måte. Det ble tatt hensyn til ferieavvikling ved at nemndas medlemmer fikk tre uker frist i stedet for to. Denne fristen var fullt forsvarlig.

Nemndsutvalget ble oppnevnt og sammensatt i tråd med dagjeldende regelverk og rutiner. Det er ikke korrekt at det ble oppnevnt en egen nemnd for As saker. Det var tale om en «fleksibel nemnd» på grunn av ferietid. Det var heller ingen feil ved nemndsutvalgets faglige sammensetning. Det var ikke et krav at en jurist skulle delta ved avgjørelsen. Videre ble nemndsmedlemmene honorert i samsvar med dagjeldende regelverk. At reglene om Skatteklagenemnda og saksbehandlingen er endret i ettertid, er uten betydning.

Det stemmer ikke at skattekontorets saksbehandler var samlokalisert med nemndas saksbehandler. Dette er uansett ikke relevant for saken.

Tilleggsskatt
Det fastholdes at ekteparet AB ga uriktige og ufullstendige opplysninger om bosted i selvangivelsene for årene 2001 til 2007 og oppnådde en skattemessig fordel ved dette. De unnlot også å oppgi konkrete inntektsposter som de uansett skulle ha opplyst om. Det er derfor grunnlag for tilleggsskatt på 30 prosent.

Det er uten betydning om ligningskontoret kunne ha stilt spørsmål til ekteparet AB om deres bosted. Skattyterens opplysningsplikt går foran ligningskontorets undersøkelsesplikt. Loffland-dommen tilsier ikke noe annet.

Så lenge ligningskontoret manglet den sentrale opplysningen om at ekteparet AB fortsatt disponerte bolig i Norge, var det dessuten ikke grunnlag for å stille spørsmål om sentrum for livsinteresser etter skatteavtalen med Storbritannia.

Det foreligger ingen unnskyldningsgrunn som kan føre til bortfall eller nedsettelse av tilleggsskatten etter ligningsloven § 10-3. Videre var opplysningene ikke lett kontrollerbare for Drammen ligningskontor etter § 10-4. Den informasjonen som Oslo ligningskontor hadde, er irrelevant. Det avgjørende er det enkelte skattekontorets kontrollmulighet.

Tilleggsskatten for 2007 kan ikke oppheves på grunn av manglende forhåndsvarsel. ekteparet AB var kjent med det faktiske og rettslige grunnlaget for tilleggsskatt også for dette året. Det var derfor mulighet for kontradiksjon. De fikk dessuten adgang til å uttale seg på et senere stadium av saken, slik at et eventuelt brudd på plikten til forhåndsvarsling ble reparert.

Videre valgte ekteparet A å påklage vedtakene i stedet for å be om ny behandling for 2007, slik ligningsloven legger opp til ved manglende forhåndsvarsel. Da er muligheten til å påberope manglende varsel tapt.

Adgangen til å ilegge tilleggsskatt var ikke bortfalt som følge av passivitet etter intern norsk rett. Ekteparet A har ikke på noe tidspunkt kunnet innrette seg på at sakene om tilleggsskatt var avsluttet.

Det foreligger ikke brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse innen rimelig tid.

Tidsforløpet etter EMK skal regnes fra Økokrims ransaking/beslag sommeren 2007, og ikke allerede fra Oslo ligningskontors anmeldelse et halvt år tidligere. Samlet saksbehandlingstid er derfor noe kortere enn anført av ekteparet A.

Det foreligger ingen perioder med inaktivitet. Det ble i tiden frem til 2010 både gitt forhåndsvarsel om tilleggsskatt og truffet vedtak om endringsligninger. Tilleggsskatt kunne ikke fastsettes før endringsligningene forelå i 2009.

Det var korrekt å avvente Økokrims standpunkt til straffespørsmålet, som ble avklart i 2010. Det bestrides at staten skulle ha innledet dobbeltforfølgelse ved parallell behandling av spørsmålene om tilleggsskatt og ordinær straff.

I vurderingen av saksbehandlingstiden frem til vedtakene om tilleggsskatt i 2012 må det tas hensyn til at sakene var omfattende og komplekse både rettslig og faktisk. Ekteparet A varslet tilleggsopplysninger og fremsatte omfattende krav om dokumentinnsyn. Det var hele tiden tvist om størrelsen av skattbar inntekt. Dette forsinket fremdriften.

Saken hadde dessuten internasjonale forgreninger med behov for bistandsanmodninger.

Når det gjelder klagebehandlingen for Skatteklagenemnda, ga ekteparet A omfattende merknader til innstillingene til vedtak. Det tok tid å behandle merknadene på forsvarlig måte.

Når det gjelder domstolsbehandlingen, har ekteparet A bidratt til saksbehandlingstiden ved sin bruk av prosessuelle virkemidler. Det er ikke noe staten har ansvaret for.

Tvangsinnfordringen mot ekteparet A tilsier ikke skjerpede krav til fremdrift. Ut fra ekteparets romslige økonomi var beløpene bagatellmessige.

Fordi EMK ikke er brutt, har det ikke hatt betydning at EMK-spørsmålet ikke ble forelagt for Skattedirektoratet. Det var bare spørsmålet om reparasjon etter EMK artikkel 13 som eventuelt skulle ha blitt forelagt, ikke spørsmålet om det forelå et brudd på EMK.

Hvis lagmannsretten likevel konstaterer brudd på EMK artikkel 6 nr. 1, mener staten at tilleggsskatten bør reduseres skjønnsmessig. Skatten bør ikke bortfalle helt. De ordinære satsene etter ligningsloven er ikke til hinder for mellomløsninger etter EMK artikkel 13.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes hva gjelder tingrettens avgjørelse av endringsligningen.
2. Den del av skatteklagenemndas vedtak som innebærer tilleggsskatt opp til 30 % er gyldig for B.
3. For A er vedtaket om tilleggsskatt opp til 30 % gyldig, likevel slik at formuesgrunnlaget for tilleggsskatt for inntektsårene 1999, 2004 og 2005 skal reduseres til følgende størrelser:

   For inntektsåret 1999 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være kr 36.441.460.

   For inntektsåret 2004 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være kr 189.506.170.

For inntektsåret 2005 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være kr 214.929.609.

4. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og tingrett.

III. Lagmannsrettens vurderinger

Lagmannsretten er i likhet med tingretten kommet til at ekteparet A i perioden 2001 til 2007 fortsatt måtte regnes som skattemessig bosatt i Norge, slik at Skatteklagenemndas vedtak om endring av ligningene er gyldige. Lagmannsretten er videre kommet til at det er grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt. Ekteparet As anker fører derfor ikke frem.

Gyldigheten av endringsligningene er behandlet i punktene 1 til 7 nedenfor, mens tilleggsskatt behandles i punkt 8.

1. Oversikt

Lagmannsretten ser først på spørsmålet om skattemessig bosted.

Den som er «bosatt i riket», har skatteplikt til Norge for all inntekt og formue, uten hensyn til om den er opptjent her i landet eller i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 første og niende ledd. Mange land knytter den alminnelige skatteplikten til liknende kriterier. Det kan derfor oppstå situasjoner der en person har skatteplikt til flere land for samme inntekt og formue.

For å løse slike situasjoner har Norge - med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale - inngått bilaterale dobbeltbeskatningsavtaler med en rekke stater, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15. Avtalene fordeler beskatningsretten mellom statene for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning. Mellom Norge og Storbritannia gjaldt skatteavtalen 12. oktober 2000 i den perioden vår sak omhandler. Denne avtalen ble i 2013 erstattet av en ny avtale som lagmannsretten ikke går inn på.

Partene er enige om at ekteparet var skattemessig bosatt i Storbritannia i årene 2001 til 2007 etter intern britisk rett. Det er vist til at ekteparet har fremlagt en bostedserklæring fra britiske skattemyndigheter («Certificate of Residence»), og at dette i henhold til Rt-2009-1577 (Stolt-Nielsen) skal regnes som tilstrekkelig bevis for skattemessig bosted etter britisk rett.

Tingretten konkluderte med at ekteparet A i denne perioden også var skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 første ledd. Ekteparet A har for lagmannsretten akseptert denne konklusjonen. Ekteparets standpunkt bygger ikke på at de disponerte fast bolig i Norge - det er fortsatt et omtvistet spørsmål - men på at de faktisk oppholdt seg i Norge i tilstrekkelig lange perioder, jf. 183- og 270-dagersreglene i skatteloven § 2-1 andre ledd.

For lagmannsretten er det derfor enighet om at ekteparet A hadde skatteplikt i begge land etter de to landenes interne rett. Lagmannsretten legger dette til grunn.

Spørsmålet om hvor ekteparet skal regnes som skattemessig bosatt, må da løses ut fra bestemmelsene i skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge. I artikkel 4 nr. 1 er skattemessig bosted definert slik:

> «I denne overenskomst betyr uttrykket 'person bosatt (hjemmehørende) i en kontraherende stat' enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium [...].»

I tilfeller der personen etter landenes interne skatteregler er bosatt i begge land, som i denne saken, skal spørsmålet om skattemessig bosted løses etter artikkel 4 nr. 2, som angir fire kriterier i rangert rekkefølge:

a) han skal anses for bosatt bare i den stat hvor han disponerer fast bolig; hvis han disponerer fast bolig i begge stater, skal han anses for bosatt bare i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene);

b) hvis det ikke kan bringes på det rene i hvilken stat han har sentrum for livsinteressene, eller hvis han ikke disponerer en fast bolig i noen av statene, skal han anses for bosatt bare i den stat hvor han har vanlig opphold;

c) hvis han har vanlig opphold i begge stater eller ikke i noen av dem, skal han anses for bosatt bare i den stat hvorav han er statsborger;

d) hvis han er statsborger av begge stater eller ikke av noen av dem, skal de kompetente myndigheter i de kontraherende stater avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale.»

Som det fremgår, blir det første spørsmålet om ekteparet AB disponerte fast bolig i ett eller begge land, jf. kriteriet i bokstav a. Hvis de hadde fast bolig i både Storbritannia og Norge, må det vurderes i hvilket land de hadde sentrum for livsinteressene.

2. Spørsmålet om fast bolig

Ekteparet AB har anført at de solgte eiendommen i [adresse] i Drammen til datteren C da de flyttet til Skottland i 2001, og at de etter dette kun hadde bolig i Skottland. Det følger da av kriteriet i artikkel 4 nr. 2 bokstav a at ekteparet var skattemessig bosatt i Storbritannia, uten at det er nødvendig å gå inn på spørsmålet om sentrum for livsinteressene.

Staten hevder for sin del at boligsalget ikke hadde noen realitet, og at ekteparet AB uansett fortsatte å disponere boligen i Drammen på fast basis, slik at grunnvilkåret for å anse dem som bosatt i Norge etter skatteavtalen er oppfylt.

Lagmannsretten bemerker at salgsavtalen for [adresse] ble inngått etter at ekteparet AB hadde fått opplyst i forhåndsuttalelse 22. august 2001 fra Drammen ligningskontor at de ikke ville bli regnet som utflyttet fra Norge hvis de beholdt boligen i Drammen. Det gjaldt selv om boligen bare skulle brukes som fritidshus. Det er derfor lite tvilsomt at overdragelsen av boligen til datteren var motivert av et formål om å slippe skatteplikt til Norge.

Datterens kjøp av boligen ble finansiert ved et lån på sju millioner kroner fra B. Det er på det rene at datteren ikke betalte renter og løpende avdrag av dette lånet, som hun var forpliktet til etter kjøpsavtalen. Det var i avtalen punkt 1 fastsatt at lånet skulle «avdras i 10 år med 6 % rente p.a.». Ekteparet AB fortsatte også å dekke løpende utgifter til boligen, uten at lagmannsretten ser grunn til å gå inn på detaljer.

Når disse forholdene ses i sammenheng med partenes bruk av eiendommen i årene etter 2001, som er nærmere omtalt nedenfor, taler mye for at overdragelsen av boligen var en konstruksjon, og at B i realiteten eide boligen også etter 2001, eventuelt sammen med A.

Det er imidlertid ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om boligsalget var reelt. Etter skatteavtalen artikkel 4 kreves ikke eierskap til bolig. Uttrykket «disponerer fast bolig» i artikkel 4 tilsier at det er nok å ha tilgang til en bolig. Dette har støtte i OECDs merknader fra 2010 til mønsteravtalen som skatteavtalen med Storbritannia er basert på. Disse merknadene er ment å gi uttrykk for statspraksis og er derfor viktige tolkningsmomenter, jf. Rt-2008-577 (Sølvik) avsnitt 47 og 48. I punkt 12 i OECD-merknadene til artikkel 4 er det uttalt at «[...] the residence is that place where the individual owns or possesses a home». Tilgang til bolig (rådighet) er altså likestilt med eierskap.

Dette er også lagt til grunn i Klaus Vogel, On Double Taxation Conventions, 4. utgave 2015 (red. Reimer og Rust), side 272 avsnitt 90:

> «[...] When an individual does not own or possess a permanent home, this does not necessarily mean that he has no such home available to him. A taxpayer who has no legal title may still have a home - factually - at his disposal and use it accordingly.»

Det er imidlertid en forutsetning at tilgangen er fast. I OECDs merknader punkt 12 heter det:

> «[...] this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intented to be of short duration.»

Kravet om fast tilgang er presisert slik i merknadene punkt 13:

> «[T]he permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.).»

Lagmannsretten forstår dette slik at intensiteten i bruken ikke er avgjørende. Det kan neppe oppstilles noe minstekrav om antall oppholdsdager, jf. Vogel side 272 avsnitt 89. Det sentrale er at boligen er disponibel på fast basis. En annen sak er at faktisk bruk kan ha betydning som bevis for at skattyter har fast tilgang til boligen.

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at ekteparet AB hadde tilgang til boligen i [adresse] på fast basis i hele perioden 2001 til 2007 («at all times continuously»), og ikke bare sporadisk («occasionally»/«of short duration»). Det gjelder uavhengig av om eiendommen var reelt

overdratt til datteren. Lagmannsretten har i denne vurderingen lagt vekt på at ekteparet faktisk brukte boligen i et betydelig omfang under opphold i Norge, særlig i de første årene av perioden. De hadde nøkkel til huset, kode til alarmanlegget og brukte bilen som sto i garasjen. Det var også ekteparet AB som hadde møblert huset. De hadde både klær, fritidsutstyr og andre personlige eiendeler der. At de også oppholdt seg andre steder i Norge, er uten betydning. For øvrig bekreftet begge ektefellene i brev til britiske skattemyndigheter i 2002/2003 at de hadde tilgang til boligen i [adresse].

Det er ikke holdepunkter for at datteren benyttet eiendommen i [adresse] i særlig omfang. Hun hadde fast bopel i Oslo. Hennes bruk var uansett ikke til hinder for at ekteparet AB kunne disponere boligen når de ønsket det. Ifølge datterens forklaring for tingretten skal en venninne av henne ha lånt boligen i en periode i forbindelse med skilsmisse, men den var ikke på noe tidspunkt utleid til andre.

Lagmannsretten legger ut fra dette til grunn at ekteparet AB disponerte fast bolig i Norge i skatteavtalens forstand i de årene som saken omfatter, det vil si til og med 2007.

Det er ikke omtvistet - og heller ikke tvilsomt - at ekteparet i årene 2002 til 2007 også disponerte bolig i Skottland ved at de bodde på Cluny. Følgelig hadde de fast bolig etter skatteavtalen i begge land i disse årene, slik at det må gjøres en vurdering om sentrum for livsinteressene, noe lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor.

Staten har derimot bestridt at ekteparet disponerte bolig i Skottland i 2001. Staten har vist til at eiendommen Cluny var under rehabilitering og anført at de fleste byggene i praksis var ubeboelige, og at ekteparet derfor bodde på hotell under opphold i Skottland. Samlet oppholdstid i Storbritannia var uansett av begrenset varighet dette året.

Lagmannsretten kan ikke slutte seg til statens syn. Siden det ikke stilles minstekrav til bruken av boligen, kan det etter lagmannsrettens oppfatning ikke være avgjørende at Cluny i 2001 var under rehabilitering/oppussing, slik at eiendommen ikke kunne brukes på vanlig måte. Oppussing og vedlikehold inngår som en naturlig del av det å disponere en bolig. Skatteavtalen kan ikke forstås slik at statusen som bosatt i landet går tapt i perioder der hjemmet ikke er beboelig fordi skattyteren pusser den opp. Det ville åpne for vanskelige bevisvurderinger.

Det avgjørende må etter lagmannsrettens syn være at ekteparet AB hadde full disposisjonsrett over Cluny til boligformål fra det tidspunkt A kjøpte eiendommen i mai 2001, og at eiendommen etter sin art var innrettet på å fungere som bolig. Bruk til boligformål var også ekteparets siktemål, noe som er bekreftet i ettertid ved deres mangeårige opphold på eiendommen. Etableringen på Cluny var av fast karakter («permanent» som i sitatet fra OECDs merknader ovenfor), og ikke bare kortvarig eller rent midlertidig. Eventuelle hotellopphold i Skottland i forkant av innflytting må ses i sammenheng med disposisjonsretten over Cluny som bolig.

Det tilføyes at det gjelder en lav terskel for at noe skal kunne kvalifisere som «bolig» etter skatteavtalen. For eksempel er tilgang til et enkeltrom nok, jf. OECDs merknader punkt 13. Cluny var et gods med mange bygninger.

Ut fra vitneforklaringer fra ansatte på Cluny må det for øvrig legges til grunn at ekteparet AB faktisk hadde opphold i en bygning på Cluny-godset i deler av 2001 (bygget Balnahard). Dette bygget kan ikke vurderes løsrevet fra Cluny-eiendommen for øvrig, som staten har antydet i sin prosedyre. Det betyr at Cluny rent faktisk ble benyttet til boligformål i 2001, om enn bare i korte perioder.

Lagmannsrettens konklusjon blir at ekteparet AB i henhold til skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav a hadde fast bolig i både Storbritannia og Norge i hele perioden 2001 til 2007.

Det må etter dette vurderes i hvilket land ekteparet hadde sentrum for livsinteressene.

3. Sentrum for livsinteressene - Utgangspunkter

Spørsmålet om hvor sentrum for livsinteressene er, beror på en samlet vurdering av personlige og økonomiske momenter. Skattyter skal regnes som skattemessig bosatt i det landet som vedkommende har «de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser» til. I OECDs merknader punkt 15 heter det om vurderingen:

> «[...] regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State. [...]»

Det skal altså gjøres en bred vurdering der viktige momenter av personlig karakter er familiemessige og sosiale relasjoner, kulturelle og politiske aktiviteter og hvor fritiden tilbringes. Viktige økonomiske tilknytningspunkter er ansettelsesforhold, forretningsvirksomhet og hvor skattyteren forvalter sine eiendeler fra.

Momentlisten i OECDs merknader er ikke ment å være uttømmende. Ut fra sammenhengen i artikkel 4 nr. 2 vil for eksempel også varigheten av oppholdet i hver stat, enten i den faste boligen eller andre steder, være et moment i vurderingen. Dette kommer til uttrykk i Lignings-ABC for 2016 side 1464, hvor det er angitt følgende momenter:

> «Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til
> - hvor skattyter arbeider
> - utenlandsoppholdets varighet
> - hvor arbeidsgiver hører hjemme
> - om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene
> - hvorfra han forvalter sin eiendom
> - hvor familien oppholder seg
> - hvor han tilbringer sin fritid
>
> [...]»

Som partene i saken for lagmannsretten har fremholdt, må vurderingen konsentreres om interesser som kan regnes som viktige, jf. uttrykket «vital interests» i den engelske språkversjonen. Forhold som kan endres raskt og enkelt, og som derfor ikke etablerer noen reell forbindelse til en stat - for eksempel opprettelse av bankkonti og forsikringsordninger - bør holdes utenfor, jf. Vogel side 275 note 94 og 95. Hvis det ikke er noen markert forskjell i tilknytning ut fra de sentrale momentene, bør skattemessig bosted avgjøres etter de neste kriteriene i artikkel 4, fremfor å trekke inn mer perifere momenter.

Det kan vanskelig sies noe generelt om hva som veier tyngst av de personlige og økonomiske tilknytningsmomentene. Hvis skattyteren beholder sin bolig i opprinnelseslandet og i tillegg har sin kjernefamilie der, vil hovedtilknytningen ofte være til dette landet, selv om skattyteren selv oppholder seg og arbeider i et annet land. Det vil da samlet sett normalt fremstå som om skattyterens livssituasjon ikke i tilstrekkelig grad er endret, jf. uttalelsen i Lignings-ABC for 2016 side 1464 om at det for skattytere med «ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn» som regel vil være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg. Utover dette kan det neppe oppstilles generelle prinsipper for avveiningen mellom personlige og økonomiske relasjoner. Det samme er lagt til grunn i Vogel side 277 avsnitt 99-100, der det konkluderes med at «no abstract preference can be given to either relationship».

Lagmannsretten går så over til den konkrete saken. Lagmannsretten vil først ta stilling til hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for vurderingen av sentrum for livsinteresser, det vil si hovedpunktene i bevisvurderingen (punkt 4). Deretter vil lagmannsretten foreta den konkrete avveiningen av momentene, det vil si den rettslige vurderingen (punkt 5).

A og B skal i prinsippet vurderes individuelt. Ettersom vurderingen i stor grad blir sammenfallende, har lagmannsretten ikke funnet grunn til å gjennomføre en separat drøftelse for hver av dem. Det er i denne saken heller ikke nødvendig å skille skarpt mellom hvert ligningsår.

4. Sentrum for livsinteressene - Bevisvurdering

a) Økonomiske tilknytning
A hadde flere styreverv i norske selskap i 2001, men flere av oppdragene ble avsluttet i løpet av dette året, herunder verv som styreleder eller -medlem i Wireless Systems AS, Incom Norge AS og Cleo Venture AS. Det neste året, i 2002, avviklet han enda et par styreverv (Universal Telecommunication Systems AS og Tid&Rom Produksjon AS), hvorpå ytterligere et verv opphørte i 2004 (Nordic Water Supply ASA).

A beholdt styrevervene i familieselskapene [firma] Holding AS og [firma2] Eiendom AS etter flyttingen til Skottland. Disse selskapene eide blant annet aksjer i [firma] ASA og faste eiendommer i Norge. Han beholdt også verv i et par andre norske selskapsstyrer i hele den perioden som saken omfatter. Videre var han styremedlem i [firma] ASA frem til august 2006. Han hadde ikke ansvar for daglig drift og forvaltning av selskapene.

Lagmannsretten legger til grunn at styrearbeidet hadde et begrenset omfang målt i både arbeidsinnsats og inntekt. Når det gjelder arbeidsinnsats, forklarte A i avhør med Økokrim i januar 2006 at det var fire styremøter i året i [firma] ASA. I familieselskapene [firma] Holding

AS og [firma2] Eiendom AS var det ifølge As forklaring mindre behov for styremøter, ettersom det uansett var ham selv som bestemte over selskapene fordi han eide A-aksjene. Lagmannsretten legger dette til grunn.

Heller ikke de øvrige styrevervene som A hadde etter 2001, synes å ha vært særlig arbeidskrevende. Dette har støtte i fremlagte fakturaoversikter. I hele perioden 2001 til 2007 har han til sammen kun fakturert 235 000 kroner for styreverv i norske selskap.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at de fleste styremøtene ble holdt i Norge, men at det også kan ha forekommet møter i andre land, uten at det er grunn til å gå i detaljer.

Inntektene fra konsulentvirksomhet for norske selskap var vesentlig større - og derfor også viktigere for vurderingen av sentrum for livsinteresser. Fra 2001 til 2007 fakturerte han til sammen rundt 7,3 millioner kroner for slik virksomhet (inkludert utgifter). Beløpene varierte sterkt fra år til år; fra noe over 100 000 kroner i 2001 og 2003 til 1,8 millioner i 2006 og fire millioner kroner i 2007. De klart største utbetalingene kom fra familieselskapene [firma] Holding AS og [firma2] Eiendom AS. A forklarte for tingretten at han drev med valutaplassering og aksjeinvesteringer for disse selskapene, noe som stemmer med fakturatekstene.

Partene er uenige om hvilket land han drev konsulentvirksomheten fra. Staten har anført at en vesentlig del av virksomheten ble utført i Norge. Det er vist til at A disponerte kontor i [firma] Holding AS og [firma2] Eiendom AS' lokaler i Sandakerveien i Oslo, og at han ifølge opplysninger innhentet av Økokrim skal ha vært der 5-10 ganger i året. Staten har også vist til at han bare har oppgitt om lag halvparten av konsulentinntektene på selvangivelsene til britiske skattemyndigheter, noe som etter statens syn tilsier at minst halvparten av arbeidet ble utført i Norge.

A har for sin del forklart at han drev konsulentvirksomheten fra sitt kontor på Cluny. Han har anført at statens oversikt over inntekter på britiske selvangivelser er misvisende, fordi oversikten bare går frem til første kvartal 2006. Det er ved dette ikke tatt hensyn til den britiske selvangivelsen for inntektsåret 2006/2007, der det er ført opp 321 000 pund i konsulentinntekter. Om det tas hensyn til dette beløpet, vil det vesentlige av konsulentinntektene - til sammen 635 000 pund - være oppgitt til britiske skattemyndigheter.

Ifølge fakturaene gjaldt mye av konsulentvirksomheten valuta- og aksjeplasseringer på vegne av oppdragsgiverne. Dette er virksomhet som kan ha vært utøvd både fra Cluny i Skottland og når han oppholdt seg i Norge. Lagmannsretten legger til grunn at konsulentvirksomheten ble utøvd fra begge land, uten at det er nødvendig - eller mulig - å ta stilling til den nøyaktige fordelingen. Det er for lagmannsretten uklart hvor stor del av inntektene fra denne virksomheten som er oppgitt til beskatning i Storbritannia. A bærer selv ansvaret for denne uklarheten ved at fullstendig dokumentasjon ikke er fremlagt.

A kontrollerte også store selskapsverdier i Norge, blant annet nærmere 30 prosent av aksjene i [firma] Holding AS, som blant annet eide familiens aksjer i [firma] ASA. Ifølge regnskap for perioden 2001 til 2007 hadde selskapet brutto eiendeler på over en milliard kroner, mens verdien etter gjeldsfradrag var på mellom 100 og 300 millioner kroner i hele perioden. I årene 2001 til 2007 utbetalte selskapet til sammen 199 millioner kroner i utbytter til aksjonærene. Ettersom A

eide A-aksjene, var det i praksis han som bestemte utbytteutbetalingene, selv om den daglige forvaltningen av både dette selskapet og [firma2] Eiendom AS var satt ut til andre.

Når det gjelder Bs økonomiske tilknytning til Norge, viser selvangivelsene at hun hadde inntekter i Norge på 3-400 000 kroner i årene 2001 til 2003. Det dreide seg i hovedsak om pensjon og andre ytelser fra [firma] Holding AS. Etter det lagmannsretten forstår, leverte hun ikke selvangivelser i Norge de neste årene.

B eide også fast eiendom i Norge i form av en utleieleilighet i Lassongate og et forretningsbygg i Nedre Torggata i Drammen. Videre var hun medeier i tre hundre mål skog i Modum, som hun hadde arvet sammen med to kusiner.

Når det gjelder økonomisk tilknytning til Storbritannia, er det enighet om at driften av Cluny innebar næringsvirksomhet, og ikke hadde preg av hobby. Lagmannsretten legger dette til grunn. Cluny er et gods på 41 000 mål som har 12 bygninger, hvorav et hovedbygg - slott - og flere bygg som utleies som ferieboliger. Eiendommen har 4 000 mål skog og 5 300 mål dyrket mark. Det er også store jaktterreng på eiendommen.

Da A kjøpte eiendommen for 40 millioner kroner i mai 2001, hadde eiendommen et betydelig rehabiliteringsbehov. Det er opplyst at ekteparet i tiden etter kjøpet brukte nærmere 15 millioner kroner på restaurering og oppussing. B tok seg av innredning og organiserte utleieboligene, mens A sto for den forretningsmessige driften av godset. Det ble drevet virksomhet knyttet til jakt på hjort, rype og fasan med utleie av ferieboliger til jaktlag. Gårdsdriften omfattet også jordbruks- og skogvirksomhet, og det ble bygget opp en husdyrbestand på om lag 1 100 sauer og 90 kyr. Eiendommen hadde i perioden 2001 til 2007 mellom tre og seks heltidsansatte i tillegg til sesongarbeidere. Det var også mulighet for laksefiske på eiendommen, men denne virksomheten hadde et svært begrenset omfang.

A har forklart at gårdsdriften vokste betydelig i de årene ekteparet eide Cluny. Det stemmer med øvrig bevisførsel og legges til grunn av lagmannsretten.

Til tross for det betydelige omfanget har virksomheten på Cluny gitt beskjeden avkastning.

Fremlagte regnskap viser at gårdsdriften (jord- og skogbruk, husdyrhold, jakt og utleie) gikk med et underskudd på mellom 50 000 og 170 000 pund hvert år i perioden 2001 til 2007. At næringsvirksomheten i Storbritannia likevel gikk med overskudd samlet sett, skyldes at inntekter fra As konsulentvirksomhet ble inkludert i regnskapene for Cluny.

b) Personlig tilknytning

Staten har lagt frem detaljerte oversikter over hvor ektefellene antas å ha oppholdt seg på ulike tidspunkt i perioden 2002 til 2007. Oversiktene bygger på Bs almanakker og Økokrims beslag av blant annet bankkontoutdrag og telefonutskrifter. Det knytter seg usikkerhet til tallene, og i flere perioder er oppholdsstedet ukjent. Oversiktene gir likevel et inntrykk av ekteparets oppholds- og bevegelsesmønster.

Med utgangspunkt i statens oversikter kan oppholdstiden summeres slik for B:

B	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**
Storbritannia (Cluny eller andre steder)	103	177	184	174	193	202
Norge (eller ukjent)	226	180	144	146	108	108
Andre land (særlig Spania)	36	8	38	45	64	55

For A kan oppholdstiden summeres slik:

A	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**
Storbritannia (Cluny eller andre steder)	153	179	189	137	173	218
Norge (eller ukjent)	156	138	140	138	67	104
Andre land (særlig Spania)	56	49	37	45	89	43

Tallene i disse tabellene avviker noe fra oversiktene som ble fremlagt under ankeforhandlingen, fordi lagmannsretten har fordelt reisedager mellom Norge og Storbritannia likt mellom de to landene, og ikke lagt alle dagene til Norge. Lagmannsretten oppfattet at partene var enige om at en slik fordeling er riktig under vurderingen av sentrum for livsinteresser. Det må også nevnes at ekteparet AB mener at antall oppholdsdager i Norge er noe lavere enn i statens oversikter.

Oversiktene viser en synkende trend for omfanget av opphold i Norge. Fra 2003 (A) og 2004 (B) oppholdt de seg mer i Storbritannia enn i Norge. Ekteparets familie- og fritidsaktiviteter samt sosiale relasjoner er nærmere gjennomgått nedenfor.

5. Sentrum for livsinteressene - Den konkrete avveiningen

Lagmannsretten er kommet til at ekteparet AB i perioden 2001 til 2007 fortsatt hadde sentrum for livsinteressene sine i Norge.

Lagmannsretten ser først på de økonomiske tilknytningsmomentene.

Da ekteparet AB meldte flytting til Skottland i slutten av 2001, hadde A sluttet som administrerende direktør i [firma] ASA. Familieselskapet [firma] Holding AS og eiendomsmassen i [firma2] Eiendom AS ble forvaltet av andre, blant andre svigersønnen.

A hadde imidlertid fortsatt relativt store inntekter fra konsulentvirksomhet for norske selskap, særlig for [firma] ASA og [firma] Holding AS. Selv om det skulle være slik at en stor del av konsulentvirksomheten faktisk ble utøvd fra Storbritannia, må det tillegges vekt at oppdragsgiver var i Norge, fordi det viser at flyttingen ikke førte til brudd i økonomiske forbindelser til Norge. Det var fortsatt her han hadde sitt profesjonelle forretningsnettverk. Han disponerte en fast kontorplass i Norge. Han beholdt i tillegg flere norske styreverv.

Lagmannsretten legger også vekt på at A beholdt eierskapet i [firma] Holding AS. A var A-aksjonær i dette selskapet, og han ga i sin forklaring for tingretten uttrykk for at han var den reelle beslutningstakeren og instruerte sekretæren som tok seg av den daglige administrasjonen av selskapet. Han beholdt også eierskapet i [firma2] Eiendom AS, som eide 70 000 kvm kontorarealer.

Det er rett nok slik at selskapsinvesteringer kan foretas - og forvaltes fra - et hvilket som helst land. For A var det imidlertid ikke tale om rene kapitalplasseringer, men om familieselskap som representerte livsverket hans, og der barna hans hadde eierandeler og selskapsverv. Det var hans svigersønn som var ansvarlig for daglig drift av [firma2] Eiendom AS. Eierskapet i disse selskapene hadde derfor betydning utover det rent finansielle og bidro til å opprettholde både økonomiske og personlige bånd til Norge.

A mottok dessuten store aksjeutbytter fra [firma] Holding AS. Utbyttene var av en slik størrelse at de må regnes som viktige i finanseringen av livsoppholdet i Skottland.

A skal også ha hatt formue plassert i Luxembourg, men denne formuen er det ikke gitt nærmere opplysninger om.

Driften av Cluny ga på den annen side relativt beskjedne inntekter. Ser man bort fra As konsulentvirksomhet, gikk driften med underskudd i hele perioden 2001 til 2007. Det må legges til grunn at ekteparet la ned en omfattende innsats i å utvikle Cluny som bolig og base for gårdsdrift. Men i økonomisk forstand var Cluny av begrenset betydning for ekteparets livsinteresser. Clunys reelle betydning for livsinteressene kommer bedre til uttrykk under momentene om personlig tilknytning og oppholdstid, som er vurdert nedenfor.

B hadde ingen ansettelsesforhold eller inntekter i Storbritannia. Hennes inntekter kom fra Norge i form av pensjon m.m. Hun hadde også betydelige eierinteresser i fast eiendom i Norge, blant annet et forretningsbygg i Nedre Torggata i Drammen og skogeiendom på Modum.

Samlet sett finner lagmannsretten at ekteparet hadde en sterkere økonomisk forbindelse til Norge enn til Storbritannia. Lagmannsretten legger særlig vekt på at det var inntekter fra Norge som var livsgrunnlaget deres.

Lagmannsretten finner at også de personlige forbindelsene var sterkere til Norge. Det fremgår av Bs almanakker at ekteparet beholdt sine norske venner og pleiet hyppig omgang med dem. En del av kontakten fant sted ved at vennene kom på besøk til Cluny, men den sosiale relasjonen var etablert i Norge mange år tidligere og innebar derfor en tilknytning til dette landet.

I tillegg til å disponere boligen i Drammen, som var ekteparets opprinnelige hjem, hadde de en hytte på Tjøme, som de beholdt etter at de kjøpte Cluny. Det var omfattende bruk av denne hytten, blant annet hver sommer fra slutten av juni til ut i august. Datteren og hennes familie hadde hytte i nærheten, på Nøtterøy. I datterens bolig i Oslo disponerte ekteparet en egen stue med soverom når de var på besøk.

Ekteparet hadde også en sterk familietilknytning til Norge. Barn og barnebarn var fortsatt bosatt der. Ekteparet AB, særlig B, tilbrakte mye tid med dem. De opprettholdt familietradisjoner som for eksempel julefeiring og påskeferie i Norge. Videre ble blant annet sommerferiene som tidligere nevnt tilbrakt på Tjøme. Familien disponerte også hytter på Geilo, der de tilbrakte tid sammen.

Det er riktig, som ekteparet AB har påpekt, at barn og barnebarn også kom på besøk til Cluny, slik at familiekontakt også ble utøvd i Storbritannia. Det er i tillegg et moment at ektefellene var

sammen i Skottland. Det påvirker ikke det overordnede poenget i denne sammenheng, som er at familien i Norge fortsatt var et sterkt tilknytningspunkt for ekteparet.

Ekteparet opparbeidet seg også en sosial omgangskrets i Skottland og utviklet vennskapsforhold der. Bs almanakker beskriver blant annet middagsselskaper og liknende sammenkomster med naboer. A engasjerte seg dessuten i diverse lokale foreninger. Hovedtyngden av ekteparets sosiale relasjoner var likevel med venner og familie bosatt i Norge.

Det må også tillegges en viss - om enn begrenset - vekt at ekteparet synes å ha hatt en plan om å selge Cluny og flytte tilbake til Norge en gang i fremtiden. I brev 19. desember 2003 fra As regnskapsfører til britiske skattemyndigheter er det uttalt:

> «Our client will remain in the UK to establish farming and sporting business activities but intends to return to Norway in the future, date unknown.»

I avhør med Økokrim i juli 2007 bekreftet A at det var intensjonen å flytte tilbake til Norge, og at ekteparet hadde bestilt en leilighet i Rolfsbukta på Snarøya. Lagmannsretten forstår det slik at det var her ekteparet tok sikte på å bo.

Sett i lys av at både de økonomiske og personlige forbindelsene var sterkest til Norge, får det etter lagmannsrettens syn ikke avgjørende betydning at ekteparet fra 2003/2004 og fremover tilbrakte mer tid i Storbritannia enn i Norge.

Konklusjonen blir etter dette at ekteparet AB i henhold til skatteavtalen artikkel 4 må regnes som skattemessig bosatt i Norge i hele perioden 2001 til 2007.

6. Frist for endringsligning

Siden de norske ligningene for 2001 til 2007 bygget på at ekteparet AB var skattemessig bosatt i Storbritannia (Skottland), er det klart at ligningene innholdsmessig er feil. Spørsmålet er om fristen for å endre ligningene er overholdt.

Fristen for å ta opp en ligning til endring, regnes fra utløpet av det inntektsåret ligningen gjelder. Den alminnelige fristen er ti år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Hvis endringen er til ugunst for skattyteren, som i dette tilfellet, er fristen to år hvis skattyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger», jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Skattekontoret varslet ekteparet AB om endring av ligningene for 1998 til 2006 ved brev 30. april 2008. Utkast til endringsvedtak som også omfattet 2007, ble forelagt ekteparet for uttalelse i juni 2009. Ut fra dette er partene enige om at ligningene for 2006 og 2007 ble tatt opp innen utløpet av toårsfristen.

Toårsfristen er derimot ikke overholdt for inntektsårene 1998 til 2005. For at ligningene for disse årene skal kunne endres, må det være gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», slik at tiårsfristen får anvendelse.

Vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må knyttes til skattyterens opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. I Rt-1992-1588 - Loffland-dommen - er det fastslått at det avgjørende for om opplysningsplikten er oppfylt, er om skattyteren «har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt» (side 1592-93). I HR-2016-1179-A avsnitt 60 og 61 presiserte Høyesterett med henvisning til tidligere rettspraksis at opplysningsplikten er «streng», og at «subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 - ikke [er] til hinder for endring til skattyters skade etter utløpet av toårsfristen». Det heter videre (avsnitt 61):

> «[...] Hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger, må vurderes objektivt. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom.»

Ekteparet AB bestrider at de har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av betydning for spørsmålet om skattemessig bosted. De mener at de i brevutvekslingen med Drammen ligningskontor i 2001 og 2002 ga tilstrekkelig informasjon til at ligningskontoret kunne gjøre en korrekt vurdering av spørsmålet om utflytting fra Norge, eventuelt etter å ha bedt dem om tilleggsopplysninger.

Lagmannsretten kan ikke slutte seg til dette.

Opplysningsplikten etter ligningsloven omfatter ikke bare inntekts- og formuesopplysninger, men også «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen», jf. ligningsloven § 4-3 nr. 1. En sentral problemstilling i korrespondansen med Drammen ligningskontor var om ekteparet AB skulle beholde boligen i [adresse] i Drammen. I ligningskontorets forhåndsuttalelse til ekteparet 22. august 2001 heter det:

> «Ektefellens bolig, beliggende sentralt i Drammen, har alltid vært benyttet som deres primærbolig. Eiendommen fremstår i denne sammenheng som en ordinær boligeiendom. Etter ligningskontorets vurdering har dermed skattyterne i foreliggende tilfelle fortsatt en boligmessig tilknytning til Norge.»

Boligen i Norge, sett i sammenheng med ekteparets økonomiske interesser her i landet, tilsa etter ligningskontorets syn at ekteparet AB ikke kunne regnes som skattemessig utflyttet fra Norge. Det gjaldt selv om boligen ifølge ekteparet bare skulle brukes i ferier.

At Drammen ligningskontor senere endret standpunkt og i brev 11. april 2002 til ekteparet AB la til grunn at de var utflyttet fra Norge med virkning fra 15. desember 2001, skyldtes at ekteparet i mellomtiden hadde opplyst at boligen i [adresse] var solgt med overtakelse 15. desember 2001. I Ernst & Youngs brev 7. desember 2001 til Drammen ligningskontor, sendt på vegne av ekteparet AB, er det uttalt:

> «Vi viser til Deres brev 22.08.2001 og kan opplyse at B har solgt familiens tidligere faste bolig i Norge. Etter salget disponerer ikke ekteparet fast bolig i Norge.»

Etter forespørsel fra ligningskontoret oversendte ekteparet AB dokumentasjon i form av blant annet kjøpekontrakt og skjøte.

Opplysningen i brevet om at ekteparet ikke lenger hadde fast tilgang til boligen i Drammen, er objektivt sett uriktig. Lagmannsretten legger til grunn at det dreier seg om bevisst feilinformasjon med sikte på å bli regnet som utflyttet. Ekteparet korrigerte ikke den feilaktige opplysningen ved ligningene for senere år, til tross for at de gjennom kontakten med ligningskontoret og sine rådgivere var kjent med at disponering av bolig i Norge var sentralt for spørsmålet om de kunne regnes som utflyttet. Opplysningsplikten etter ligningsloven er derfor brutt både for inntektsåret 2001 og senere år.

Lagmannsretten kan ikke se at ligningskontoret burde ha stilt nærmere spørsmål om boligen. Ligningskontoret hadde ingen grunn til å tro at opplysningene fra ekteparet var uriktige eller ufullstendige.

Det er ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet om i hvilken grad ekteparet også ga uriktige eller ufullstendige opplysninger om andre forhold.

Konklusjonen blir at tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 får anvendelse. Også ligningene for 2001 til 2005 ble derfor tatt opp til endring innenfor lovens frist.

For A er også inntektsårene 1998 til 2000 omfattet av vedtaket om endringsligning, mens året 1998 er omfattet av endringsvedtaket for B. Ekteparet har ikke bestridt at de ga uriktige opplysninger i ligningene for disse årene, slik at tiårsfristen får anvendelse.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at ligningene for hele perioden 1998 til 2007 er tatt opp til endring innenfor ligningslovens frister.

7. Saksbehandlingen

Det er påberopt en rekke saksbehandlingsfeil som etter ekteparet ABs oppfatning må føre til oppheving av Skatteklagenemndas vedtak.

Ekteparet har anført at det ble gjort feil ved oppnevningen av nemndsavdelingen som behandlet klagene deres, og at klagevedtakene derfor er nulliteter.

Det følger av ligningsloven § 3-10 nr. 1 at Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av nemndas medlemmer. Nærmere regler om nemnda er fastsatt i forskrift med hjemmel i ligningsloven § 2-2 nr. 3.

Dagjeldende forskrift 7. november 2007 nr. 1229 bestemte i § 4 første ledd:

> «Nemndas leder organiserer nemnda i avdelinger i samarbeid med skattekontoret. Det kan opprettes særskilte avdelinger for behandling av bestemte skattytergrupper eller sakstyper.»

Ekteparet AB har anført at det nemndsutvalget som ble oppnevnt for å behandle klagene deres, var en ad hoc-nemnd, og ikke en ordinær avdeling, og at dette er i strid med forskriftsbestemmelsen.

Lagmannsretten bemerker at ordlyden i forskriftsbestemmelsen gir støtte for ekteparets anførsel om at det ikke er adgang til å sette sammen et eget nemndsutvalg med særlig sikte på behandling av en enkeltsak. En adgang til dette ville også harmonere dårlig med ligningsloven § 3-10 nr. 4, som har egne saksbehandlingsregler for å skille ut enkeltsaker til særskilt nemndsbehandling.

Dette får imidlertid ikke betydning for saken, da lagmannsretten ikke kan se at ekteparet ABs saker ble skilt ut til separat behandling i egen nemnd. Klagene ble behandlet i ferietiden om sommeren. Etter det som er opplyst, er det i ferietiden vanlig å operere med såkalt «fleksible» nemndsavdelinger som er satt sammen på tvers av de ordinære avdelingene ut fra medlemmenes tilgjengelighet. En slik praksis, som er praktisk begrunnet, må etter lagmannsrettens syn anses som fullt forenlig med forskriften.

A har videre påberopt som en saksbehandlingsfeil at den aktuelle nemndsavdelingen ble organisert av nemndas sekretariat, uten at nemndas leder var involvert. Dette hevdes å være i strid med bestemmelsen i forskriften § 4 første ledd om at det er nemndas leder som organiserer nemndas avdelinger.

Lagmannsretten finner at anførselen ikke kan føre frem. Det fremgår av § 4 at nemndslederen skal organisere nemndsavdelingene i samarbeid med skattekontoret. Selv om nemndslederen har det overordnede ansvaret for organiseringen, kan det ikke være noe i veien for at det overlates til nemndssekretariatet ved skattekontoret å treffe organisatoriske beslutninger i enkelttilfeller, for eksempel om sammensetningen av fleksible nemnder i ferietiden. Noe annet ville være upraktisk.

Den daværende nemndslederen, Leif Villars-Dahl, forklarte for tingretten at fremgangsmåten som ble fulgt i denne saken, var i samsvar med praksis. Som leder ga han generelle retningslinjer for organiseringen, men han la seg ikke opp i detaljer med utpeking av sammensetning av hver enkelt nemndsavdeling.

Det tilføyes for ordens skyld at denne fremgangsmåten også synes forenlig med det nye klagenemndssystemet på skatteområdet som trådte i kraft 1. juli 2016. I ligningsloven ny § 2-4 b nr. 2 heter det at «[n]emndas leder organiserer Skatteklagenemnda i avdelinger». Ifølge forarbeidene ligger det ikke mer i dette enn at «nemndas leder skal ha det formelle ansvaret for organiseringen av nemnda, selv om arbeidet i praksis utføres av sekretariatet», jf. Prop.1 LS (2014-2015) side 204.

A har anført at nemndsavdelingen i dette tilfellet var sammensatt i strid med nemndslederens instruks ved at nemnda ikke hadde et medlem med juridisk kompetanse.

Lagmannsretten oppfatter nemndsleder Villars-Dahls forklaring for tingretten slik at han hadde gitt muntlig instruks om at det skulle være en jurist og en økonom i hver nemndsavdeling. Dette var et strengere krav enn det som fulgte av nemndsforskriften 2007 § 3 første ledd, som lød slik:

> «Skatteklagenemnda skal være sammensatt slik at minst to tredjedeler av nemndas medlemmer har formell utdanning innen fagområdene regnskap, økonomi eller jus og yrkeserfaring som omfatter minst ett av disse områdene.»

Det er på det rene at ingen jurist deltok ved nemndsbehandlingen av ekteparet ABs klager. Dette var i strid med nemndsleders instruks, men det utgjør ingen saksbehandlingsfeil som kan lede til oppheving. Det avgjørende for gyldigheten av vedtakene må være at sammensetningen var i samsvar med de formelle kravene i ligningsloven og nemndsforskriften.

Lagmannsretten finner det ikke påvist at skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda bygget på uforsvarlig saksbehandling i form av mangelfull utredning eller skjev saksfremstilling, eller at det var avgjørende feil i det faktiske grunnlaget for vedtakene. Det vises til lagmannsrettens drøftelse av spørsmålet om skattemessig bosted ovenfor. Det er heller ikke holdepunkter for at saksdokumentene var tilrettelagt og presentert for nemnda på en uforsvarlig måte.

De øvrige forholdene som er påberopt av ekteparet AB, blant annet om betenkeligheter knyttet til samlokalisering av nemndsekretariatet og skattekontoret og om svakheter ved honorarordningen for nemndas medlemmer, er etter sin art ikke saksbehandlingsfeil som kan føre til oppheving. Det samme gjelder det forhold at sakene ble behandlet i ferietiden selv om de var komplekse. Lagmannsretten går derfor ikke nærmere inn på disse forholdene. Det tilføyes at det ikke er påberopt - og heller ikke holdepunkter for - inhabilitet hos nemndssekretariatet eller nemndas medlemmer.

Det understrekes ellers at lagmannsretten har full kompetanse til å overprøve Skatteklagenemndas vedtak. Ekteparet ABs innsigelser til Skatteklagenemndas faktiske og rettslige vurderinger om skattemessig bosted er drøftet av lagmannsretten i punkt 3 til 5 ovenfor, der lagmannsrettens kom til samme resultat som nemnda. Eventuelle feil i Skatteklagenemndas konkrete saksbehandling, rettsanvendelse eller bevisvurdering knyttet til bostedsspørsmålet har følgelig ikke hatt betydning for utfallet, jf. ligningsloven § 3-12.

Anførselen om oppheving på grunn av saksbehandlingsfeil tas etter dette ikke til følge.

Lagmannsretten kommer tilbake til enkelte saksbehandlingsspørsmål under drøftelsen om tilleggsskatt.

8. Tilleggsskatt

8.1 Innledning

Spørsmålet om tilleggsskatt skal vurderes ut fra ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt slik de lød før endringene ved lov 19. juni 2009 nr. 49, som trådte i kraft 1. januar 2010.

Skatteklagenemnda ila ekteparet AB tilleggsskatt for årene 2001 til 2007. For A omfattet vedtaket om tilleggsskatt også årene 1999 og 2000. Tilleggsskatt ble ilagt med forhøyet sats på 60 prosent etter dagjeldende ligningslov § 10-4 nr. 1 andre punktum. Som lagmannsretten redegjorde for under sakens bakgrunn, er det siden truffet vedtak om reduksjon av tilleggsskatten fra 60 til 30 prosent. De særlige spørsmålene knyttet til bruk av forhøyet sats, er derfor ikke lenger aktuelle.

Før lagmannsretten går inn på de materielle vilkårene for tilleggsskatt, må det tas stilling til anførselen om manglende forhåndsvarsel for 2007.

8.2 Manglende forhåndsvarsel for 2007
Den dagjeldende bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 5 - som i dag er plassert i § 10-2 nr. 2 - fastsatte at skattyter skal forhåndsvarsles og gis frist for uttalelse før tilleggsskatt ilegges.

Ved brev 3. oktober 2008 ble A og B varslet om at skattekontoret vurderte å ilegge tilleggsskatt for de forholdene som var omtalt i varslene fra 30. april 2008 om endringsligning. Varslene om endringsligning gjaldt inntektsårene 1998 til 2006. Inntektsåret 2007 var ikke nevnt. Ekteparet AB har på denne bakgrunn anført at det ikke er gitt forhåndsvarsel om tilleggsskatt for 2007, og at dette er en saksbehandlingsfeil som må føre til oppheving.

Staten har innvendt at det i varslene om tilleggsskatt var understreket at «alle forhold» i saken ville bli gjennomgått. Ettersom bostedsspørsmålet var like aktuelt for 2007 som for tidligere år, måtte ekteparet AB - etter statens syn - forstå at tilleggsskatt også ville bli vurdert for dette året. Det er også vist til at det i varslene om endringsligning fra april 2008 var påpekt at ekteparet AB «tidligst [kunne] anses utflyttet fra Norge [...] 1. januar 2010». Etter statens mening måtte det derfor fremstå som åpenbart for ekteparet AB at vurderingen om tilleggsskatt ville omfatte inntektsåret 2007.

Lagmannsretten slutter seg til ekteparet ABs anførsel om at plikten til forhåndsvarsling er brutt for inntektsåret 2007. Ved at varslene om tilleggsskatt var avgrenset til å gjelde årene 1998 til 2006, måtte ekteparet AB kunne legge til grunn - inntil de eventuelt fikk beskjed om noe annet - at inntektsåret 2007 ikke var del av saken om tilleggsskatt. Lagmannsretten kan ikke se at den øvrige korrespondansen med skattekontoret ga ekteparet en tilstrekkelig klar oppfordring til å uttale seg om dette inntektsåret, slik staten har anført, se for øvrig Høyesteretts uttalelser om kravene til forhåndsvarsel i Rt-2000-244 (på side 248-49).

Lagmannsretten finner imidlertid at denne saksbehandlingsfeilen ikke kan føre til oppheving av tilleggsskatten for 2007, da det er utelukket at feilen kan ha påvirket utfallet, jf. ligningsloven § 3-12. Manglende forhåndsvarsel er ingen ubetinget ugyldighetsgrunn som leder til at vedtakene må regnes som nulliteter, slik klageren har anført.

Lagmannsretten viser for det første til at situasjonen for 2007 ikke skiller seg nevneverdig fra situasjonen for 2006. Spørsmålet om skattemessig bosted står i det alt vesentlige i samme stilling for disse to årene - også slik saken er opplyst for lagmannsretten. Det tilsier i seg selv at det ikke kan ha vært avgjørende for utfallet at ekteparet ikke ble særskilt oppfordret til å uttale seg om inntektsåret 2007.

Det vises for det andre til at ekteparets ABs innsigelser mot tilleggsskatt ble vurdert i klagerunden, også for 2007, uten at innsigelsene førte frem. I klagene fra 30. mars 2012 redegjorde ekteparet for sitt syn på både det faktiske og rettslige grunnlaget for tilleggsskatt for hele perioden frem til og med 2007. Ekteparet utdypet sitt syn i mai 2013 ved å gi merknader til skattekontorets utkast til innstillinger til Skatteklagenemnda, som ekteparet hadde fått oversendt i januar 2013.

Både skattekontoret og Skatteklagenemnda var altså kjent med ekteparet ABs syn på spørsmålet om tilleggsskatt for 2007 da klagevedtakene ble truffet 19. august 2013, uten at det påvirket resultatet.

Det er ingen grunn til å tro at utfallet ville ha blitt et annet om ekteparet var blitt forhåndsvarslet om tilleggsskatt for 2007 og hadde fremsatt merknadene tidligere.

Det må derfor legges til grunn at manglende forhåndsvarsel ikke har hatt betydning for saken. Dette bekreftes av at lagmannsretten, etter full prøving av saken, er kommet til at det er grunnlag for tilleggsskatt også for 2007, se nedenfor.

Hvis ekteparet AB ønsket en fornyet behandling ved skattekontoret for året 2007 på grunn av manglende forhåndsvarsel, kunne de for øvrig ha påberopt ligningsloven § 9-7 andre punktum, som sier at skattyteren ved manglende forhåndsvarsel «i klage [kan] bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling». Ekteparet AB, som var representert ved advokat, benyttet seg ikke av denne muligheten, men valgte i stedet å påklage vedtakene til skatteklagenemnda.

Lagmannsretten legger til grunn at manglende forhåndsvarsel for 2007 også utgjør et brudd på plikten etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a til straks - «promptly» - å underrette den private parten om en siktelse, se også bokstav b om retten til å forsvare seg. Det betyr ikke at vedtaket må oppheves med den konsekvens av ekteparet AB slipper tilleggsskatt for 2007. Det er tale om en saksbehandlingsfeil som ikke har hatt betydning for vedtakenes innhold. I et slikt tilfelle må en ren konstatering av at EMK er brutt, innebære tilstrekkelig reparasjon etter EMK artikkel 13. Det vises til Rt-2014-5 med henvisninger til tidligere rettspraksis, se også den generelle uttalelsen i HR-2014-832-U om at «konstatering av brudd på EMK ofte anses som et tilstrekkelig botemiddel etter EMK artikkel 13».

8.3 Vilkårene for tilleggsskatt

Grunnvilkårene for tilleggsskatt fremgår av den dagjeldende bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum, som lød slik:

> «Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller fullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.»

Det kreves med andre ord at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at dette har eller kunne ha ført til en skattemessig fordel. Ettersom tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6, må det påvises med klar sannsynlighetsovervekt at vilkårene er oppfylt, jf. Rt-2008-1409. Tilleggsskatt kan dessuten ikke ilegges på rent objektivt grunnlag, jf. skyldkravet i § 10-3 bokstav b, slik bestemmelsen lød på vedtakstidspunktet. Skattemyndighetene har bevisbyrden for at vilkårene er oppfylt.

Lagmannsretten legger til grunn at terskelen for å konstatere brudd på opplysningsplikt er omtrent den samme ved tilleggsskatt som ved endringsligning. Det vises til omtalen av gjeldende rett i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.2.1, se også HR-2016-1179-A avsnitt 72 og 73. I den grad

terskelen skulle ligge noe høyere ved tilleggsskatt, får dette ikke betydning i vår sak. Opplysningsplikten er uansett streng også her, jf. Rt-2009-813 (Gaard/ Tveit) avsnitt 84 med videre henvisninger.

Når det gjelder perioden frem til og med 2005, har lagmannsretten i punkt 6 ovenfor konstatert at ekteparet AB ga uriktige opplysninger av sentral betydning for skattekontorets vurdering av spørsmålet om skattemessig bosted for inntektsåret 2001. Korrekte opplysninger ble heller ikke gitt for senere ligningsår. Konklusjonen må bli den samme etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, da det ikke er noen bevismessig tvil om at opplysningsplikten er brutt.

Det er ingen tvil om at ekteparet oppnådde en skattemessig fordel ved de uriktige opplysningene. Ved å bli regnet som skattemessig bosatt i utlandet, ble skatteplikten til Norge vesentlig redusert.

Ekteparet AB har anført at spørsmålet om tilleggsskatt står i en annen stilling for inntektsårene 2006 og 2007, fordi skattemyndighetene på tidspunktet for ligningsvedtakene var blitt kjent med de faktiske forholdene i saken ved å ha fått tilgang til Økokrims etterforskningsmateriale. De har særlig vist til Oslo ligningskontors notat 11. januar 2007, der bostedsspørsmålet drøftes på bakgrunn av materialet fra Økokrim, og til Oslo ligningskontors politianmeldelse av ekteparet 16. januar 2007. Etter ekteparets oppfatning følger det av Rt-1992-1588 (Loffland-dommen) at det ikke gjelder noen opplysningsplikt om forhold som skattemyndighetene selv har kjennskap til.

Lagmannsretten er kommet til at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt også for 2006 og 2007. Lagmannsretten ser ikke at Loffland-dommen kan begrunne et annet resultat. Ekteparet AB har vist til følgende uttalelse i dommen (side 1593):

> «[...] 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.»

Lagmannsretten finner ikke at denne uttalelsen i Loffland-dommen er aktuell i vårt saksforhold. Uttalelsen må leses i sin kontekst. I forkant av det siterte uttalte Høyesterett (side 1592-93):

> «Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. 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. [...]»

Det oppstilles her et grunnleggende krav om at skattyteren har gitt «alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt». Det var med sikte på situasjonen der skattyteren har oppfylt denne normen, at Høyesterett mente at det måtte kunne overlates til skattekontoret å opplyse saken nærmere.

I vår sak er denne normen for lojal atferd ikke oppfylt. Ekteparet AB har ikke lojalt forsøkt å bidra til et korrekt faktisk grunnlag for ligningene, men har tvert imot bevisst gitt uriktige opplysninger av sentral betydning for spørsmålet om skattemessig bosted.

Når skattyteren «bevisst» har gitt mangelfull informasjon, følger det uttrykkelig av Loffland-dommen at opplysningsplikten er brutt. Det samme følger av HR-2016-1179-A, der Høyesterett med henvisning til Loffland-dommen fremhevet som et «selvfølgelig utgangspunkt» at opplysningsplikten er brutt når relevante opplysninger bevisst er holdt tilbake av skattyteren (avsnitt 56). Det gjelder uavhengig av om det kunne ha vært mulig for skattekontoret å avdekke feilen.

Dette kan også sies slik at skattyterens plikt til å bidra til et riktig ligningsoppgjør, går foran skattekontorets undersøkelsesplikt, jf. Borgarting lagmannsretts dom 1. juni 2015 (LB-2013-112760) med videre henvisninger. I Rt-1995-1883 (Slørdahl) ble opplysningsplikten ansett som brutt selv om opplysningene fremgikk av selvangivelsene for tidligere år. Det heter i dommen (side 1888):

> «Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. - Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.»

Det samme kommer til uttrykk i Rt-2007-360 (Lyse Energi), der et selskap hadde gitt ufullstendige opplysninger om et lån. Høyesterett fant det ikke avgjørende at de aktuelle opplysningene fremgikk «ved et nærmere studium av regnskapet» (avsnitt 68). Det var etter Høyesteretts oppfatning ikke tvilsomt «at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom».

Dommene bekrefter den forståelsen av Loffland-dommen som er lagt til grunn ovenfor, nemlig at skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av sentral betydning for skatteoppgjøret, ikke kan unnskylde seg med at feilen burde ha blitt oppdaget av ligningskontoret - særlig ikke når det dreier seg om bevisst feilinformasjon, som i dette tilfellet. Det motsatte standpunktet ville legge til rette for spekulasjon og undergrave formålet med opplysningsplikten, som er å bidra til «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.

Partene er uenige om det kan legges til grunn at opplysningene i Oslo ligningskontors notat og politianmeldelse fra 2007 var kjent for Drammen ligningskontor ved behandlingen av ekteparets selvangivelser for 2006 og 2007. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til dette, idet opplysningsplikten er brutt selv om det skulle ha vært mulig for skattekontoret å avdekke de

reelle forholdene ved etterfølgende kontroll av opplysningene, se også drøftelsen i punkt 8.4 nedenfor.

8.4 Spørsmålet om det foreligger fritaksgrunner

Lagmannsretten finner det klart at bruddet på opplysningsplikten må legges ekteparet AB «til last», jf. daværende ligningslov § 10-3 bokstav b. Det foreligger ingen subjektive unnskyldningsgrunner som kan begrunne at tilleggsskatt ikke ilegges. Ekteparet AB var klar over at opplysningene som de ga i 2001 om at de ikke hadde tilgang til boligen i [adresse], var feil. De var også kjent med at opplysningen hadde sentral betydning for vurderingen om skattemessig bosted. De har til tross for denne kunnskapen ikke korrigert opplysningene ved senere ligningsoppgjør.

Ekteparet AB mener at konklusjonen må bli annerledes for 2006 og 2007, blant annet fordi A i brev 21. august 2007 gjorde Drammen ligningskontor oppmerksom på kontrollsaken ved Oslo ligningskontor om spørsmålet om skattemessig bosted. Det heter i brevet:

> «Jeg er [...] blitt anbefalt av mine rådgivere å gjøre Drammen ligningskontor oppmerksom på at det foreligger uenighet om min status som utflyttet. Jeg vil gjøre rede for alle mine inntekts- og formuesforhold dersom jeg ikke skulle få medhold i mitt standpunkt om at jeg er utflyttet og derfor skattepliktig til Storbritannia, men vil foreslå at jeg kommer tilbake til dette når utflyttingsspørsmålet er endelig avgjort. For ordens skyld ber jeg dere bekrefte at dere er enige i dette.»

Ekteparet fikk svar 3. oktober 2007 om at Drammen ligningskontor «er avventende til saken og kan kun ta Deres synspunkter til etterretning».

Lagmannsretten bemerker at vilkårene for å frita for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 bokstav b kan være oppfylt hvis skattyteren har gjort skattekontoret oppmerksom på det aktuelle forholdet i selvangivelsen. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren har opptrådt aktsomt og lojalt i sin beskrivelse av forholdet. Det er ikke nok bare å peke på en problemstilling. Skattyteren må også selv bidra aktivt til et korrekt vurderingsgrunnlag.

I denne saken har ekteparet AB konsekvent, og mot bedre vitende, nektet for å ha hatt fast tilgang til boligen i Drammen. Ekteparet har fastholdt dette både overfor skattemyndighetene og domstolene.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at ekteparet AB har bidratt til saksopplysningen på en aktsom måte, slik at det er grunnlag for å frita for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 bokstav b. Det er heller ikke påberopt andre forhold som kan føre til fritak etter denne bestemmelsen.

Ekteparet AB har subsidiært anført at tilleggsskatten må reduseres til 15 prosent fordi de uriktige opplysningene gjaldt forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rådde over, jf. den daværende bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum.

Lagmannsretten finner det klart at bestemmelsen ikke får anvendelse i saken. Ifølge forarbeidene tar bestemmelsen sikte på «lett kontrollerbare tilfelle hvor muligheten for skatteunndragelse ikke

er stor», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 123, se også Rt-2006-1367. Som det fremgår av denne dommen, er bestemmelsen særlig aktuell hvis det er tale om «vitterlige kjensgjerninger som det er kurant å få avklart» (avsnitt 64).

I vår sak var det på ingen måte lett å kartlegge de reelle forholdene. Det gjelder uavhengig av om Drammen ligningskontor kan anses for å ha hatt tilgang til Økokrims etterforskningsmateriale. Bevisbildet i saken er sammensatt og komplekst, og ekteparet AB har konsekvent bestridt at de har disponert boligen i Drammen. For domstolene er denne problemstillingen belyst blant annet ved omfattende vitneførsel.

Slik lagmannsretten vurderer det, ligger saksforholdet derfor langt utenfor rammen av de typetilfellene som § 10-4 nr. 1 tredje punktum tar sikte på.

8.5 Avgjørelse innen «rimelig tid», jf. EMK artikkel 6 nr. 1

Ekteparet AB har anført at EMK artikkel 6 nr. 1 er brutt ved at sakene om tilleggsskatt ikke er avgjort «innen rimelig tid». De mener derfor at tilleggsskatten må bortfalle, subsidiært reduseres, jf. EMK artikkel 13.

Retten til behandling innen rimelig tid følger også av Grunnloven § 95, men denne bestemmelsen gir ikke et sterkere vern enn EMK artikkel 6 nr. 1, slik at en særskilt drøftelse ikke er nødvendig, jf. HR-2016-225-S avsnitt 26.

Fristen etter artikkel 6 nr. 1 løper fra det tidspunktet det foreligger en siktelse - «a criminal charge» - i konvensjonens forstand. Det kreves ikke en formell siktelse. Fristen løper også hvis den private parten på annen måte er blitt vesentlig berørt («substantially affected»), jf. Rt-2004-134 avsnitt 34, se også Harris/O' Boyle/Warbrick, Law of the European Convention on Human Rights, 2. utgave 2009, side 208-210 med videre henvisninger til EMDs rettspraksis.

Lagmannsretten legger i likhet med tingretten til grunn at fristen etter EMK artikkel 6 nr. 1 i vår sak begynte å løpe da Økokrim tok ut siktelse 25. april 2007, og ikke allerede fra Oslo ligningskontors politianmeldelse 16. januar samme år, slik ekteparet AB har anført. En mistanke eller anmeldelse utgjør ikke i seg selv en «criminal charge». Ekteparet AB ble ikke i perioden frem mot Økokrims siktelse utsatt for inngrep som kan utløse friststart etter EMK artikkel 6 nr. 1.

Fristen etter EMK avbrytes ved lagmannsrettens dom. Det gir en samlet behandlingstid på om lag 9,5 år.

Partene er enige om at saksbehandlingstiden for domstolene ikke har vært spesielt lang i lys av sakens karakter. Stevning til Oslo tingrett innkom 24. februar 2014. Dom ble avsagt 24. mars 2015 etter ti dager hovedforhandling. Deretter fulgte ankebehandling. Selv om også domstolenes tidsbruk må tas i betraktning, er det i første rekke tidsforløpet på seks år og fire måneder fra siktelsen 25. april 2007 og frem til Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 som krever en nærmere begrunnelse.

I vurderingen av om behandlingstiden har vært urimelig lang, må det legges vekt på sakens kompleksitet og karakter, skattyternes forhold og myndighetenes forhold. Det vil ha særlig

betydning om det finnes lengre perioder med inaktivitet som ikke skyldes skattyteren, jf. Rt-2004-134 avsnitt 43.

Både Økokrim og skattemyndighetene har vært involvert i saksbehandlingen. Det betyr at fremdriften i begge etater må vurderes. Lagmannsretten ser først på Økokrims behandling av saken.

I perioden frem mot september 2007 foretok Økokrim flere avhør i saken om skattemessig bosted, blant annet av ekteparet AB og deres datter. Spesialetterforsker Sissel Gørrissen i Økokrim opplyste for lagmannsretten at det ikke fant sted noen etterforskning som var spesielt rettet mot skattemessig bosted i perioden fra 10. september 2007 og frem til Økokrim henla saken 5. januar 2010 med henvisning til «manglende saksbehandlingskapasitet».

Ekteparet AB har anført at den mellomliggende perioden på to år og fire måneder må regnes som ren liggetid. Det er lagmannsretten ikke enig i.

For det første er det ikke mulig å vurdere Økokrims behandling av bostedsspørsmålet løsrevet fra det øvrige sakskomplekset som var under etterforskning, og som endte i tiltalebeslutning 15. oktober 2009 mot A for blant annet innsidehandel og grovt brudd på ligningsloven. Det var i forbindelse med den samlede etterforskningen av ekteparet ABs forhold at de opplysningene som danner utgangspunkt for vår sak, ble avdekket. Det synes derfor saklig begrunnet at Økokrim avventet utfallet av den samlede etterforskningen før det ble gjort en påtalemessig vurdering i bostedsspørsmålet.

For det andre - og viktigere - fortsatte Oslo ligningskontor sin forvaltningsmessige behandling av sakskomplekset mens Økokrims etterforskning pågikk. Som tidligere nevnt ble varsel om endringssak sendt 30. april 2008. Dette ble fulgt opp med varsel om tilleggsskatt i oktober samme år, hvorpå utkast til vedtak om endringsligninger ble forelagt for A og B til uttalelse henholdsvis 2. og 29. juni 2009. Ekteparet hadde i mellomtiden, i løpet av høsten 2008, gitt omfattende tilsvar der de imøtegikk at det var grunnlag for endringsligning og tilleggsskatt. Deretter traff Skatt Øst - tidligere Oslo ligningskontor - vedtak om endringsligninger 7. oktober 2009.

Siden det er tale om en meget komplisert sak, ser lagmannsretten ikke grunn til å kritisere tidsbruken frem til slutten av 2009, verken i skatteetaten eller i Økokrim.

Det endrer ikke lagmannsrettens syn at skattekontoret brukte lang tid på å besvare enkelte henvendelser fra ekteparets advokat, blant annet anmodning 7. januar 2009 om oversendelse av tidligere selvangivelser og korrespondanse.

Ekteparet AB har innvendt at skatteetaten skulle ha tatt stilling til spørsmålet om tilleggsskatt samtidig som det ble truffet vedtak i endringssakene høsten 2009. At dette ikke ble gjort, har etter deres syn ført til en unødvendig forsinkelse.

Lagmannsretten kan ikke slutte seg til dette. Ettersom spørsmålet om straff for brudd på ligningsloven i bostedsspørsmålet var til behandling hos Økokrim, var det - i lys av EMKs forbud mot dobbeltstraff - godt begrunnet og i samsvar med praksis at skattemyndighetene avventet Økokrims standpunkt i straffespørsmålet. Det gjelder uten hensyn til om det kunne ha vært

rettslig mulig med dobbeltforfølgelse i dette tilfellet, slik ekteparet AB hevder med henvisning til en senere dom fra Høyesterett, inntatt i Rt-2010-1121, jf. EMDs dom 15. november 2016 (sak nr. 24130/11 og 29758/11). Ekteparet ville åpenbart ikke ha vært tjent med dobbeltforfølgelse selv om det skulle ha ført til kortere saksbehandlingstid.

Det får uansett begrenset selvstendig betydning at skatteetaten avventet Økokrims behandling, da dette ikke synes å ha påvirket den samlede saksbehandlingstiden i særlig grad. Lagmannsretten viser her til at det i perioden der klagebehandlingen av endringsligningene pågikk, ble truffet vedtak om tilleggsskatt og inngitt klage over disse vedtakene, slik at Skatteklagenemnda kunne behandle klagesakene om endringsligning og tilleggsskatt samtidig i august 2013. Man kan si det slik at sakene om tilleggsskatt etter hvert «tok igjen» sakene om endringsligning.

Et overordnet spørsmål blir derfor om saksbehandlingstiden i klagesakene om endringsligning var forsvarlig. I så fall vil det ut fra sammenhengen mellom sakene tale for at også tidsforløpet i tilleggsskatteskattesakene var akseptabelt. Dette støttes av følgende uttalelse i Rt-2000-996 på side 1022:

> «Når kravet om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på likningsmyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Dersom skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

Lagmannsretten legger til grunn at ekteparet AB i vesentlig grad bidro til tidsforløpet i sakene om endringsligning. Søksmålet mot endringsligningene, som ekteparet AB reiste 29. mars og 6. april 2010, ga opphav til flere tvistespørsmål, blant annet om koordinering med forvaltningsklagene. Staten ga i tilsvar fra mai 2010 uttrykk for at forvaltningsklagene eventuelt måtte trekkes, men det ønsket ikke ekteparet AB. Det ble derfor nødvendig for Oslo tingrett å treffe kjennelse 31. januar 2011 om stansing av søksmålene etter tvisteloven § 16-18 andre ledd inntil Skatteklagenemndas vedtak forelå.

Det er naturlig at den parallelle prosessen for domstolene påvirket fremdriften i forvaltningsbehandlingen. Som tingretten peker på, kan tiden der domstolsbehandlingen av de samme spørsmålene pågikk, uansett ikke regnes som liggetid i vurderingen etter EMK artikkel 6 nr. 1.

I vurderingen av fremdriften må det også legges vekt på at ekteparet AB i saken for Oslo tingrett fremmet et omfattende krav om fremleggelse av «alle saksdokumentene», herunder av hele Økokrims beslag. Et liknende krav var fremsatt for Oslo ligningskontor i 2009, uten at det ble tatt til følge. Kravet om dokumentfremleggelse ble avslått av Oslo tingrett i kjennelsen 31. januar 2011 med henvisning til at det dreide seg om et meget omfattende materiale - 23 hyllemeter dokumenter - som ekteparet AB hadde tilnærmet samme tilgang til som skattekontoret, jf. tvisteloven § 26-5 tredje ledd.

Det ville ikke ha vært forsvarlig, eller i hvert fall ikke hensiktsmessig, om skattekontoret behandlet klagesakene før kravet om dokumentfremleggelse var avgjort av tingretten, særlig ikke når ekteparet ABs advokat blant annet i brev 10. september 2010 til skattekontoret ga uttrykk for

at de ønsket å supplere dokumentfremleggelsen i klagesakene med disse dokumentene. Bakgrunnen er utdypet slik i brevet:

> «Vårt siktemål med klagen har blant annet å sikre at AB skal kunne fremlegge all dokumentasjon som trengs for å klargjøre de faktiske forhold i saken, og slik at det kan treffes en endelig avgjørelse på riktig faktisk grunnlag. [...]»

Ved skattekontorets brev 25. januar 2011 ble ekteparet ABs advokat gjort kjent med at skattekontoret fortsatt ventet på den nye dokumentasjonen. Det heter i brevet:

> «Det vises til klagen til Skatteklagenemnda, samt Deres oppfølgende brev 10. og 23. september 2010, der det fremgår at det kan forventes fremleggelse av ytterligere dokumentasjon. Skattekontoret gir Dem herved anledning til å fremlegge den dokumentasjon De måtte ønske slik at saken kan forberedes og fremlegges for skatteklagenemnda. Deres tilbakemelding imøteses innen seks uker, men utsettelse kan påregnes hvis det er nødvendig for å få saken fullgodt opplyst.»

Ekteparets advokat bekreftet i e-post 14. februar 2011 til skattekontoret at ekteparet tok sikte på å fremlegge ytterligere dokumentasjon i saken. Da skattekontoret ikke mottok noen dokumenter i løpet av første halvår 2011, ble det sendt en ny purring 23. juni 2011. Skattekontoret fikk svar 28. juni om at ekteparet AB ville komme tilbake til saken «i løpet av et par uker».

Ny dokumentasjon innkom heller ikke det neste halvåret. At ekteparet AB fortsatt var opptatt av å kunne fremlegge ny dokumentasjon, fremgår av e-post 5. mars 2012 til skattekontoret, der ekteparets advokat skrev:

> «Etter vår oppfatning har vi en avtale om at jeg skulle få varsel vedrørende spørsmål om ytterligere dokumentasjon før det eventuelt ble utferdiget utkast til vedtak. Hensett til at vi ikke har fått noen henvendelse legger vi til grunn og at det foreløpig ikke har skjedd noe vesentlig i forbindelse med klagen over endringsvedtaket. Vi ser gjerne at dette bekreftes.»

Når ekteparet AB selv i lang tid hadde varslet dokumentfremleggelse og bedt skattekontoret avvente dette, kan de ikke i neste omgang påberope at forsinkelsen som dette medfører, innebærer brudd på EMK. De har selv bidratt vesentlig til denne forsinkelsen.

Siden det var varslet ny dokumentasjon i endringssakene, mener lagmannsretten at det var saklig grunn til å vente med vedtak om tilleggsskatt, ettersom tilleggsskatten ville måtte bygge på saksforholdet i endringssakene.

Skattekontoret traff tilleggsskattevedtak 14. februar 2012. I den omtalte e-posten fra 5. mars stilte ekteparets advokat seg kritisk til dette, idet han mente at det var

> «[...] noe spesielt at det treffes vedtak om tilleggsskatt når selve endringsvedtaket som gjelder den materielle beskatningen er gjenstand for både søksmål og klage».

Denne uttalelsen bekrefter inntrykket fra den øvrige korrespondansen om at ekteparet AB var opptatt av å sikre et korrekt grunnlag for endringsligningene, og ikke ønsket å få sakene avgjort før de var fullstendig opplyst fra deres side.

Lagmannsretten finner etter en samlet vurdering at saksbehandlingstiden frem til vedtakene om tilleggsskatt ble truffet i februar 2012, ikke var i strid med kravet om avgjørelse «innen rimelig tid».

Ekteparet AB påklaget vedtakene om tilleggsskatt 30. mars 2012. Skattekontoret varslet ekteparet om felles behandling av klagesakene om endringsligning og tilleggsskatt.

Den videre saksbehandlingen frem til Skatteklagenemndas vedtak tok 17 måneder. Dette er lang tid, men det kan forklares med at sakene var meget omfattende og kompliserte. Det ble i denne perioden laget grundige utkast til vedtak som ble forelagt klagerne, som ga omfattende merknader - mer enn 50 sider med 21 vedlegg. Disse merknadene måtte vurderes og innarbeides av skattekontoret før innstillinger ble lagt frem for klagenemnda, noe som skjedde våren 2013. De fremlagte oversiktene over saksbehandlingen viser ingen perioder med inaktivitet.

Det er ikke noe å utsette på saksbehandlingstiden i selve klagenemnda. Ekteparet ABs innvendinger går her snarere ut på at sakene ble behandlet for raskt.

I slutten av 2012 iverksatte kemneren i Drammensregionen utleggstrekk for inndriving av skattekravene. Lagmannsretten finner at saksbehandlingstiden i sluttfasen var akseptabel selv om det tas hensyn til at det stilles strengere krav til at endelig avgjørelse treffes raskt når tvangsinnfordring er iverksatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 22 med videre henvisninger til EMDs praksis.

Lagmannsrettens konklusjon blir etter dette at EMK artikkel 6 nr. 1 ikke er brutt. Det er da gjort en samlet vurdering av de ulike fasene av saksbehandlingen, inkludert domstolsbehandlingen.

Ekteparet AB har anført at spørsmålet om brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 skulle ha vært forelagt Skattedirektoratet, og at det er en saksbehandlingsfeil at dette ikke ble gjort, jf. punkt 10.6 i kapitlet om tilleggsskatt i Lignings-ABC for 2012/13.

Lagmannsretten ser ikke at dette har noen betydning for saken. Det vises til drøftelsen ovenfor, der lagmannsretten, som har full kompetanse i saken, kom til at denne bestemmelsen ikke er brutt.

8.6 Passivitet

Ekteparet AB har anført at adgangen til å ilegge tilleggsskatt er bortfalt ved passivitet.

Lagmannsretten finner at anførselen ikke kan føre frem. Terskelen for å konkludere med at vedtak ikke kan treffes fordi det er utvist passivitet, ligger i henhold til rettspraksis høyt. Det må foreligge en lang passivitetsperiode som ga skattyteren berettiget grunn til å tro at saken var avsluttet, og det må ut fra skattyterens forhold virke rimelig å regne adgangen til å treffe vedtak som bortfalt, jf. Rt-1995-1883 (på side 1889). Den eneste dommen fra Høyesterett der en anførsel om passivitet har ført frem, er Rt-1967-581, der passivitetsperioden var fem år.

I vår sak foreligger ingen lengre passivitetsperioder som ga ekteparet AB grunn til å tro at tilleggsskatt ikke lenger var aktuelt. Det må her tas utgangspunkt i at ekteparet hadde mottatt forhåndsvarsel om tilleggsskatt i oktober 2008, riktig nok bare for inntektsårene frem til og med 2006. Da Økokrim i 2010 besluttet å henlegge saken om straff for opplysningssvikt i bostedsspørsmålet, ble ekteparet orientert om at sakene ikke kunne regnes som avsluttet. I Økokrims henleggelsesbrev 5. januar 2010 er det uttalt:

> «De gjøres herved kjent med at forholdet henlegges på manglende saksbehandlingskapasitet. De anmeldte er gjort kjent med at anmeldelsen returneres til Skatteetaten for eventuell videre oppfølgning, slik at påtalemyndighetens henleggelse ikke innebærer at saken er endelig avsluttet for dem.»

Det gikk drøyt to år fra Økokrims henleggelse til skattekontoret traff vedtak om tilleggsskatt. Da ekteparet AB ikke var berettiget til å oppfatte sakene som avsluttet, kan dette tidsforløpet ikke føre til bortfall av vedtaksadgangen. Sakene om endringsligning var fortsatt til behandling, og ekteparet AB måtte være forberedt på at disse sakene ville kunne bli fulgt opp med tilleggsskatt, også for 2007.

Samlet konklusjon blir etter dette at Skatteklagenemndas vedtak om ileggelse av 30 prosent tilleggsskatt er gyldige.

9. Oppsummering

Lagmannsretten er kommet til at Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 for A og B er gyldige for så vidt gjelder endringsligningene. Lagmannsretten er videre kommet til at det er grunnlag for tilleggsskatt etter ordinær sats på 30 prosent, som fastsatt i Skatt østs endringsvedtak 26. august 2016.

Når det gjelder beregningen av tilleggsskatten, opplyste staten i prosesskriv 16. august 2016 at det var oppdaget feil som tilsa at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue for A måtte reduseres for årene 1999, 2004 og 2005. Det ble i samsvar med dette nedlagt revidert påstand i sluttinnlegget. Lagmannsretten oppfatter det slik at det er enighet om reduksjonen og legger tallene i statens påstand til grunn.

På grunn av uklarheten i utformingen av tingrettens domsslutning punkt 1 og 3 har lagmannsretten funnet det hensiktsmessig å formulere sin domsslutning slik at staten ved Skatt øst frifinnes for kravene om oppheving av Skatteklagenemndas to vedtak fra 19. august 2013, som endret ved Skatt østs vedtak 26. august 2016. For A gjelder frifinnelsen med den modifikasjon at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt endres som angitt i statens reviderte påstand.

10. Sakskostnader

Staten har for lagmannsretten ikke opprettholdt sitt standpunkt fra tingretten om at tilleggsskatt skulle ilegges med 60 prosent, som i de opprinnelige vedtakene fra Skatteklagenemnda. Staten la i anketilsvaret ned påstand om 30 prosent tilleggsskatt. Resultatet i lagmannsretten er i tråd med dette. Staten har derfor fått fullt medhold i ankesaken mot B og har krav på dekning av sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. andre ledd.

Når det gjelder A, er beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue redusert for tre av inntektsårene sammenliknet med statens standpunkt i anketilsvaret. Det innebærer at staten ikke fullt ut har vunnet ankesaken mot A. Saken må likevel anses vunnet «i det vesentlige», jf. § 20-2 andre ledd. Endringsbeløpene er beskjedne sett i forhold til de samlede beløpene som saken gjelder. Det er videre klart at tyngdepunktet under saksforberedelsen har ligget på andre spørsmål, jf. Rt-2010-727. Det har ikke - eller i hvert fall bare i liten grad - vært prosesskrivutveksling om de aktuelle feilene i forkant av at staten varslet påstandsendring i prosesskriv 16. august 2016.

Staten har derfor i utgangspunktet krav på dekning av sakskostnader for lagmannsretten også overfor A.

Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å frita A og B fra kostnadsansvaret etter unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Advokat Skogseth Berg har for lagmannsretten fremlagt en kostnadsoppgave på 1 518 987,75 kroner. Av dette beløpet er 13 019 kroner utgiftsdekning. Resten er salær. Beløpet inkluderer merverdiavgift. Det er ikke rettet innvendinger mot salærkravets størrelse. Lagmannsretten anser kostnadene som rimelige og nødvendige ut fra sakens omfang og karakter og tar kravet om kostnadsdekning til følge, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Med det utfallet saken har fått i lagmannsretten, blir A og B ilagt 30 prosent tilleggsskatt. Statens påstand for tingretten innebar som nevnt 60 prosent tilleggsskatt. Som tingretten har pekt på i sin kostnadsavgjørelse, utgjør differansen mellom tilleggsskatt på 30 og 60 prosent et betydelig beløp. Det betyr at staten ikke kan anses for å ha fått medhold fullt ut eller i det vesentlige for tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd.

Lagmannsretten gjør på denne bakgrunn ingen endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse, jf. tingrettens domsslutning punkt 2 og 4.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av sakens omfang og stor arbeidsbyrde.

Domsslutning

1. *Staten ved Skatt øst frifinnes for kravet om oppheving av Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 for A, som endret ved vedtak 26. august 2016, likevel slik at formuesgrunnlaget for tilleggsskatt for inntektsårene 1999, 2004 og 2005 skal reduseres til følgende størrelser:*
   - *For inntektsåret 1999 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være 36 441 460 kroner.*
   - *For inntektsåret 2004 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være 189 506 170 kroner.*
   - *For inntektsåret 2005 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være 214 929 609 kroner.*
2. *Staten ved Skatt øst frifinnes for kravet om oppheving av Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 for B, som endret ved vedtak 26. august 2016.*
3. *I sakskostnader for lagmannsretten betaler A og B i fellesskap 1 518 987 - enmillionfemhundreogattentusennihundreogåttisju - kroner innen to uker etter forkynnelsen av denne dom.*

SkN 16-145 Inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter

Lovstoff: Skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 9-2.
Borgarting lagmannsrett: Dom av 19. desember 2016, **sak nr**.: LB-2015-170535
Dommere: Lagdommer Eirik Vikanes, lagdommer Mary-Ann Hedlund og ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-161030 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-170535 (15-170535ASD-BORG/03).

Parter: Staten ved Skatt øst (advokat Jon Vinje og advokat Morten Søvik) mot Ericsson Television AS (advokat Andreas Bullen og advokat Morten Goller).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om beskatning av inntekter fra lisensiering av teknologirettigheter. Tandberg Television AS (TAT AS) hadde et britisk datterselskap, Tandberg Television LTD (TAT Ltd). I 2007 ble teknologirettigheter solgt til Ericsson AB, og det første spørsmålet i saken var om hvordan eierskapet til rettighetene var fordelt mellom TAT AS og TAT Ltd. Ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel, og skattla en større del av inntektene ved salget i TAT AS. Det andre spørsmålet i saken var om TAT Ltd betalte en markedsmessig royalty til TAT AS for lisensiering av teknologirettighetene i inntektsårene 2004 til 2007. Fordi ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel av rettighetene, mente de at royaltybetalingene ikke var markedsmessige. Videre var det spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt på økt salgsverderlag og økte royaltyinntekter. Retten kom etter en konkret bevisbedømmelse til at det var TAT Ltd. som eide de aktuelle teknologirettighetene, og skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

1. Innledning

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Ericsson Televison AS for årene 2004-2007. Vedtaket ble truffet av Skatteklagenemnda 9. april 2014.

LM Ericsson AB kjøpte i 2007 Tandberg-konsernet. Saken her gjelder selskapene Tandberg Television AS (TAT AS), som er det tidligere navnet på Ericsson Television AS, og et britisk datterselskap Tandberg Television Ltd (TAT Ltd).

I 1999 kjøpte TAT AS en del av virksomheten til det britiske selskapet Ordinto/NDS Ltd som var en del av The News Corporation Group. Denne virksomheten hadde betydelige teknologirettigheter. Oppkjøpet var et innmatkjøp som omfattet forretningsområdet Digital Broadcasting Business (DBB). Kjøpesummen var 2 176 510 000 kroner. I forbindelse med oppkjøpet etablerte TAT AS det britiske selskapet TAT Ltd. Teknologirettighetene ble overført til TAT AS for 1 035 760 000 kroner. Den øvrige delen av virksomheten ble overført til TAT Ltd. Andelen av kjøpesummen var 1 140 747 000 kroner og gjaldt goodwill, skattefordeler, produksjonsutstyr og arbeidskapital.

Saken reiser tre hovedspørsmål: eierskapet til deler av teknologirettighetene ved salget til Ericsson i 2007 og om TAT AS skal beskattes av hele salgsvederlaget, om den royalty TAT Ltd betalte for lisensiering av teknologirettigheter i årene 2004-2007 var markedsmessig og om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt.

Skatteklagenemnda la til grunn at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene og derfor skulle skattlegges for hele gevinsten ved salget til Ericsson. Som følge av det ble selskapets skattbare inntekt økt med 1 167 667 745 kroner.

Videre la nemnda til grunn at den avtalte royalty ikke var markedsmessig. Disse inntektene ble derfor skjønnsmessig oppjustert for årene 2004-2007 med følgende beløp: 45 millioner, 122 millioner, 112 millioner og 48 millioner kroner.

TAT AS ble også ilagt 60 prosent tilleggsskatt.

Nemdas vedtak var i samsvar med det vedtaket skattekontoret hadde truffet 20. oktober 2010.

2. Sakens bakgrunn

Om saksforholdet gjengis følgende fra tingrettens dom som i all hovedsak er uomstridt:

> 1.2 TAT -konsernet
>
> TAT AS ble etablert i 1995, opprinnelig som en divisjon i selskapet Tandberg ASA. I 1997 ble divisjonen utfisjonert i et eget selskap som deretter ble børsnotert.
>
> I 1999 hadde TAT AS et norsk datterselskap med navnet Tandberg Television System AS og et datterselskap i USA med navnet Tandberg Television Inc. Samlet antall ansatte var ca. 125. Konsernets virksomhet bestod i utvikling og salg av utstyr til digital TV for det profesjonelle markedet. I følge årsberetningen for 1998 ble virksomheten hovedsakelig drevet i Norge og da av datterselskapet Tandberg Television System AS. I tillegg var det salgskontorer i Storbritannia og USA. Av årsberetningen for 1998 fremgår også at konsernet satset stort på forskning og utvikling av nye digital-TV produkter.

I oktober 1999 kjøpte TAT AS virksomheten til det britiske selskapet NDS Limited som var en del av The News Corporation Group. Oppkjøpet har også blitt kalt «Ordinto-kjøpet» eller «Ordinto-avtalen». Kjøpet var et «innmatskjøp», dvs. kjøp av selve virksomheten med ansatte, eiendeler og rettigheter. Samlet vederlag var GBP 170 000 000 som etter dagjeldende kurs tilsvarte NOK 2 176 510 000. Den kjøpte virksomheten bestod i utvikling, produksjon og salg av digitalt utstyr og inneholdt betydelige teknologirettigheter.

Tandberg Television gjennomførte oppkjøpet ved å etablere det britiske selskapet Tandberg Television Ltd (TAT Ltd). Det nystiftede selskapet erververt alle eiendelene i den britiske virksomheten med unntak av teknologirettighetene. Teknologirettighetene ble overført direkte til TAT AS for 1 035 760 000 NOK.

Den delen av kjøpesummen som gjaldt teknologirettighetene i NDS Limited, utgjorde GBP 80 900 000 som tilsvarte NOK 1 035 763 000. Alle disse teknologirettighetene ble overdratt til TAT AS' norske datterselskap Tandberg Television System AS i umiddelbart etter kjøpet. Dette har selskapet begrunnet utfra skattemessige hensyn, fordi slike rettigheter kunne avskrives skattemessig i Norge, mens Storbritannia ikke ga mulighet for dette.

Den kjøpte virksomheten for øvrig ble, som nevnt, overført til TAT AS' nystiftede datterselskap TAT Ltd. i Storbritannia. Dets andel av kjøpesummen utgjorde NOK l 140 747 000 og gjaldt goodwill, skattefordeler, maskiner og inventar og arbeidskapital.

Kjøpesummen på NOK 2 176 510 000 ble altså fordelt slik mellom de to selskapene:

(1.000 NOK)	TAT Ltd	TAT AS	Sum kjøpesum
Goodwill	516 780		516 780
Patenter, knowhow, teknologi rettigheter, etc.		1 035 763	1 035 763
Skattefordeler	9 423		9 423
Maskiner og inventar	205 206		205 206
Netto arbeidskapital	409 338		409 338
Sum kostpris	1 140 747	1 035 763	2 176 510

Fra 2001 ble Tandberg Television Systems innfusjonert i TAT AS og teknologirettighetene ble fra dette tidspunkt samlet i TAT AS. Det gjaldt både de teknologirettighetene som konsernet hadde utviklet og eide før kjøpet i 1999, og de som var erververt ved oppkjøpet i 1999 og som dannet grunnlaget for produktene i den oppkjøpte britiske virksomheten.

Oppkjøpet førte til en økning av samlet omsetning fra ca. NOK 284,6 mill. i 1998 til ca. NOK 483,5 mill. bare i 1999 som følge av omsetningen i den oppkjøpte virksomhet fra oktober 1999. Antall ansatte i TAT konsernet økte fra ca. 127 til 847. Oppkjøpet innebar således en betydelig utvidelse av selskapet.

1.3 Virksomheten i TAT AS og TAT Ltd etter oppkjøpet i 1999

TAT Ltd. drev produksjon og salg av produkter basert på teknologien TAT AS eide og de utførte også forskning for TAT AS. I april 2002 fikk TAT konsernet utarbeidet en internpris rapport med tittelen «Transfer Pricing Review R&D Services and Intangibles» («TP rapporten»). Internprisrapporten var utarbeidet av revisjons- og konsulentselskapet Arthur Andersen (Andersen). Rapporten ble utarbeidet for å fastsette prisingen av royalty for TAT Ltds bruk av det norske selskapets teknologi, og vederlag for forsknings- og utviklingstjenester (FoU) utført av TAT Ltd for TAT AS. På bakgrunn av TP rapporten inngikk partene en skriftlig avtale i april 2002 om at TAT Ltd skulle betale til TAT AS en royalty på 6 % av omsetningen i TAT Ltd for bruk av teknologien. I årene som fulgte, frem til 2007 betalte TAT Ltd royalty av all omsetning i TAT Ltd, også på omsetning av produkter bygget på den del av teknologien som TAT AS anfører er eid av TAT Ltd. TAT Ltd. Selskapet har hevdet at dette siste beror på en feil hos selskapet selv, og at det bare skulle vært betalt royalty av en mindre del av teknologirettighetene.

Det er uenighet mellom partene om den avtalte royaltysatsen var markedsmessig. Dette er et av sakens hovedspørsmål.

I skatteklagenemndas vedtak fremgår de beløp som ble betalt i royalty i årene fra 2002-2006:

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152	83 644 030	316 793 825
Betalt royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %

I TAT Ltd. ble det fra år 2000 foretatt en betydelig nedbemanning jf tabellen:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Produksjon	262	220	141	108	81	90	106	92
Engineering	175	159	158	140	130	138	150	172
Sales & Marketing	65	58	52	36	50	41	51	51
Administrasjon	70	54	60	37	32	32	35	44
Totalt	572	491	411	321	293	301	342	359

Nedbemanningen gjaldt alle avdelinger, men var størst innen produksjon. Dette skyldes bl.a. at ble en betydelig del av produksjonen satt ut til det eksterne selskapet AWC Technologies fra 2001. Innen forskning og utvikling (Engineering/FoU) var det nedbemanning fram til og med 2003. Fra 2004 økte bemanningen igjen. Det hadde sammenheng med at fra 2004 ble FoU-avdelingen i Norge nedlagt og aktivitetene ble overført til TAT Ltd. Nedbemanningen skyldes også innsparingsbehov.

Resultatene i TAT Ltd. endret seg fra underskudd de første årene etter 1999 til etter hvert overskudd fra og med 2004. Resultatutviklingen i TAT Ltd fremgår av tabellen:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Omsetning	810 433	949 369	660 270	745 955	1 122 767	1 446 560	1 533 065
Driftskostnader	1 020 531	969 646	798 320	749 793	1 010 905	1 148 329	1 250 656
Driftsresultat	-210 098	-20 277	-138 050	-3 838	111 862	298 230	282 410
Resultat før skatt	-269 874	-39 299	- 157 930	-15 294	83 258	263 276	199 680

TAT AS fortsatte etter oppkjøpet med en egen operativ virksomhet og en egen FoU- avdeling.

I TAT AS ble de kjøpte teknologirettighetene og goodwill nedskrevet i sin helhet allerede i år 2000. Selskapet har begrunnet nedskrivningen slik:

Som følge av negativ kontantstrøm i 2000 og forventede kontantstrømmer i overskuelig fremtid relatert til den oppkjøpte virksomheten fra Ordinto Investements Ltd [NDS] 14. oktober 1999 har styret besluttet å nedskrive immaterielle eiendeler og goodwill med virkning fra andre kvartal 2000. Det har blitt foretatt analyser ved årets utgang for å beregne verdien av de immaterielle eiendelene. Vurderingen ga ikke grunnlag for å reversere nedskrivningen. Det var knyttet goodwill, patenter og l ignende rettigheter til dette kjøpet.

FoU virksomheten ble etter oppkjøpet i stor grad drevet fra Storbritannia og prosessen endte til slutt med at selskapets norske FoU avdeling i 2004 ble nedlagt og aktiviteten overført til TAT Ltd.

Etter nedleggelsen av den operative virksomheten i Norge bestod det norske selskapets inntekter stort sett av royaltyinntekter fra TAT Ltd, samtidig som selskapet fortsatte å betale vederlag til det britiske selskapet for oppdragsforskning knyttet til videreutvikling av selskapets teknologi.

I årene etter 2002 utførte TAT Ltd videreutvikling av teknologien for TAT AS på oppdrag fra TAT AS. TAT AS betalte kostnadene ved dette, tillagt en fortjeneste på 3,4 % (betegnet som «markup»). TAT Ltd utviklet også ny teknologi i disse årene. Det er uenighet mellom partene, og et av sakens hovedspørsmål er om det var TAT Ltd eller TAT AS som ble eier av den nyutviklede teknologien TAT Ltd utførte i tiden etter 2002.

1.4 ERicssons oppkjøp

Ericsson AB er et konsern med konsernspiss og hovedkontor i Sverige. I 2007, med virkning fra mai 2007 kjøpte konsernspissen Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, TAS AS med datterselskaper for ca 8 milliarder NOK.

I årsrapporten for 2014 beskrives Ericsson konsernet som bl.a. verdensledende innen kommunikasjonsteknikk og tjenester. Kjernevirksomheten er mobilinfrastruktur og telekomtjenester. Andre virksomhetsområdet er TV og media. Konsernet har datterselskaper i over 180 land med totalt 115 000 medarbeidere. I 2014 hadde konsernet en omsetning på 228 milliarder SEK.

Ved avtale 20 desember 2007 ble TAT konsernets teknologirettigheter overdratt til Ericsson AB for samlet NOK 1 325 533 831. Avtale av samme dag mellom TAT AS og Ericsson AB angir at TAT AS solgte teknologi for USD 29 000 000 til Ericsson AB. Avtale mellom TAT Ltd og Eriksson AB samme dato angir at TAT Ltd solgte teknologi for USD 214 500 000 til Ericsson AB.

2 Ligningsbehandlingen

Akershus fylkesskattekontor ba i brev av 10. oktober 2007 om at TAT AS redegjorde for prisingen av royalty fra nærstående selskaper som benyttet selskapets teknologi for årene 2004-2006. Ernst & Young svarte på vegne av TAT AS i brev 30. november 2007.

I brev 13. desember 2007 sendte Akershus fylkesskattekontor varsel om endring av ligningene for inntektsåret 2004 og 2005. Ernst & Young besvarte varselet i brev av 18. februar 2008. Her anførte selskapet at det var et eiermessig skille mellom produkter i kategori A og kategori B og det ble anført at TAT AS bare eide teknologi av kategori A. Ericsson hadde da fått utarbeidet rapporter fra selskapet Duff & Phelps som gjaldt allokeringen av eiendelene i selskapet.

Den 21. juli 2008 ble TAT AS også varslet om endring av ligningen for 2007. TAT AS besvarte varselet i brev av 5. september 2008. I brev fra skattekontoret 6. oktober 2008 ble varselet opprettholdt og i tillegg ble det varslet om tilleggsskatt. TAT AS besvarte dette i brev av 17. november 2008.

Deretter var det ytterligere korrespondanse, herunder ble innstilling til vedtak sendt selskapet og selskapet innga merknader. I vedtak av 20.10.2010 besluttet skattekontoret å endre selskapets ligninger.

Vederlaget ved salg av teknologirettighetene til Ericsson AB ble endret med kr 1.167.667.745 fra kr 157.866.086 til kr 1.325.533.831. Endringene innebar at selskapets tap ved salg av rettighetene i 2007 på kr 396.783.366 kroner bortfalt og selskapet i stedet ble tilordnet en gevinst på rettighetene på kr 770.884.380 kroner.

Videre ble selskapets royalty inntekter økt for inntektsårene 2004 til 2007 med følgende:

- For 2004 med NOK 45 mill.
- For 2005 med NOK 122 mill.
- For 2006 med NOK 112 mill.
- For 2007 med NOK 48 mill.

Tilleggsskatt ble ilagt med 60 % av skatt på hele inntektsøkningen. Grunnlaget for tilleggsskatten ble som følger:

- Endring vederlag ved salg av teknologirettighetene med NOK 1 167 667 745
- Endring royalty 2004-2007 med NOK 329 286 000
- Sum grunnlag tilleggsskatt NOK 1 496 953 745

TAT AS påklaget vedtaket den 31. januar 2011. Innstilling til vedtak i skatteklagenemnda ble sendt saksøker 7. mars 2013 og selskapet innga merknader den 10. mai 2013.

Skatteklagenemnda traff vedtak i saken den 9. april 2014. Nemnda fastholdt skattekontorets vedtak.

***

3. Søksmål, dom i tingretten, anker mv.

Ericsson Television AS tok ut stevning 8. oktober 2014 med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak skulle kjennes ugyldig.

Oslo tingrett avsa 6. august 2015 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen av Tandberg Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:

A. Tilordning av vederlag for salg av teknologi til Ericsson AB ved avtale den 20. desember 2007.

B. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Tandberg Television Ltd betalte til Tandberg Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007.

C. Ileggelse av tilleggsskatt med 60 % av skatten på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt A og B.

2. Sakskostnader tilkjennes ikke

Ericsson Television AS og staten ved Skatt Øst har begge anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt i perioden 11. oktober - 1. november 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Om bevisførselen vises til rettsboken.

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

Lagmannsretten vil bruke følgende forkortelser slik tingretten har gjort: Tandberg Television AS (TAT AS), Tandberg Television Ltd (TAT Ltd), Ericsson Television AS (Ericsson), immaterielle rettigheter (IP-rettigheter), Transfer Pricing Review - R&D Services and Intangibles (TP-rapport).

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på fire uker, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Det skyldes dels at saken er omfattende og at skriving av dom har vært tidkrevende og dels andre

gjøremål i domstolen. Prosessfullmektigene har vært underrettet om når dom kunne ventes å foreligge.

4. Ericsson Television AS - påstand og påstandsgrunnlag

4.1 Ericsson Television AS har lagt ned slik påstand:

1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:
   a. Tilordning til Ericsson Television AS av vederlag for teknologi overdratt i avtale inngått mellom Ericsson Television Ltd. og Ericsson AB den 20. desember 2007.
   b. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Ericsson Television Ltd. betalte til Ericsson Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007 i henhold til teknologiavtale inngått den 22. april 2002.
   c. Ileggelse av tilleggsskatt på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt a og b.
2. Ericsson Television AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Til støtte for denne påstanden er det i hovedtrekk anført:

4.2 Eierskapet til teknologirettighetene

Det er ingen uenighet om at TAT AS eide kategori A-teknologien ved overdragelsen til Ericsson i 2007 og at selskapet skal tilordnes vederlaget for denne teknologien, ca. 157 millioner kroner. Partene er derimot uenige om hvem som var eier av kategori B-teknologien og hvilket av selskapene som ved ligningen skal tilordnes vederlaget for denne og skattlegges for gevinsten.

Teknologien og forsknings- og utviklingskostnadene til denne er i saken inndelt i to kategorier: Kategori A er den teknologien som var utviklet i TAT-konsernet frem til oppkjøpet av det britiske selskapet NDS Ltd i 1999, den teknologien som ble ervervet ved oppkjøpet og den senere videreutviklingen av denne teknologien. Kategori B er den nye teknologien som ble utviklet etter 1999 og som ikke er en videreutvikling av den tidligere teknologien. Den siste kategorien, kategori C, refererer til kostnader til støttefunksjoner for produksjon og salg.

Gevinst ved overføring av eiendomsrett utløser skatteplikt for eier, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Det er ikke omtvistet at den skatterettslige vurderingen av eierspørsmålet er den samme som den privatrettslige. Spørsmålet om hvem av partene som eide kategori B-teknologien beror på en helhetsvurdering der det særlig må legges vekt på de rettsstiftende forhold. I saken her er det teknologiavtalen av 22. april 2002, hvilket selskap som hadde utviklet teknologien og hvem som har hatt kostnadene og den økonomiske risikoen forbundet med denne utviklingen. Andre sentrale momenter er avtalens forhistorie og dens bakgrunnsmateriale og partenes etterfølgende opptreden. Forhold som mer indirekte kan si noe om eierskap har liten vekt. Aktive handlinger/beslutninger må dessuten tillegges større vekt enn passive.

Kategori B-teknologien ble utviklet av TAT Ltd for dette selskapets regning og risiko. Det fremgår klart av den interne allokeringen av utgifter på de tre kategoriene og er også lagt til grunn i selskapets regnskaper. Skatteklagenemnda har tatt feil når den har lagt til grunn at TAT Ltd ikke har båret alle kostnadene og hatt all risikoen med utviklingen av denne teknologien. Dersom

partene hadde vært uavhengige og ikke hadde inngått en avtale er det ingen tvil om at TAT Ltd - etter bakgrunnsretten - ville ha vært eier av denne teknologien. Staten må sannsynliggjøre et rettsgrunnlag for at TAT AS likevel eier denne. Det har staten ikke gjort.

Etter oppkjøpet i 1999 ble TAT Ltd etablert. Selskapet skulle drive med forskning og utvikling av teknologi. Kompetansen i forsknings- og utviklingsavdelingen var relatert til digitalisering, kompresjon og sending av digitale signaler mv. Etter relativt kort tid ble forsknings- og utviklingsaktivitetene i Norge redusert og etter hvert avviklet slik at all forskning i praksis ble utført i det britiske selskapet. Ved årsskiftet 2001/2002 flyttet også konsernledelsen til England.

I årene 1999-2001 var det TAT Ltd som dekket alle kostnadene til forskning og utvikling. På den tiden var det kun kategori A teknologi som eksisterte. Da teknologiavtalen skulle formaliseres måtte det avgjøres hvilken del av disse kostnadene som skulle belastes TAT AS. Formålene med avtalen var å avklare hvilke forsknings- og utviklingstjenester TAT Ltd skulle utføre for TAT AS, det vederlag som skulle betales for dette, og å fastsette det vederlag TAT Ltd skulle betale for å bruke den teknologien TAT AS eide.

Forut for avtaleinngåelsen utarbeidet Arthur Andersen en internprisingsrapport - i saken omtalt som TP-rapporten. Oppdraget, som sannsynligvis ble gitt en gang i 2000, var å komme frem til nivået på det vederlag uavhengige parter ville ha avtalt for bruk av teknologien som TAT AS eide og det vederlag TAT AS skulle betale for de forsknings- og utviklingstjenester som TAT Ltd på deres oppdrag skulle utførte. Spørsmålet om eierskap til teknologien var ikke en del av utredningsoppdraget til Arthur Andersen.

TP-rapporten, som forelå i en foreløpig versjon mot slutten av 2001, identifiserer kostnader fordelt på tre kategorier: forsknings- og utviklingskostnader til støtte for eksisterende teknologi eid av TAT AS, kostnader knyttet til produksjon/markedsføring/salg og kostnader til «blue sky engineering», jf. rapporten pkt. 3.9.6.

I rapporten heter det at TAT AS skulle dekke alle utgiftene til forskning og utvikling i konsernet og derfor eie all teknologien. Hva som ligger i det, må undergis en nærmere tolking, jf. nedenfor. Uansett avtalte partene i april 2002 at TAT AS skulle betale for vedlikehold og utvikling av A-teknologien og at selskapet fullt ut fortsatt skulle eie denne teknologien, men at TAT Ltd skulle betale for forskning og utvikling av ny teknologi og bli eier av denne. De interne e-postene i Arthur Andersen i november 2001 og det etterfølgende notatet fra Arthur Andersen i desember 2001 underbygger dette.

I tråd med det avtalte, foretok selskapene i 2002 et oppgjør der TAT AS betalte TAT Ltd for forskning og utvikling på eksisterende teknologi for årene 1999-2001. Alle kostnader relatert til utvikling av ny teknologi (kategori B-kostnader) og støttefunksjoner for salg mv (kategori C-kostnader) ble dekket av TAT Ltd. Dette etteroppgjøret viser tydelig hva som var partenes gjensidige forståelse av eierskapet til teknologien.

Det fremgår klart av avtalen at TAT Ltd skulle utføre forsknings- og utviklingstjenester for TAT ASw «... .to maintain the Acquired Intellectual Property Rights, belonging to the Licensors», jf. bokstav D i den innledningsvise opplistingen av avtalens rammer og formål.

«Acquired Intellectual Property Rights» er nærmere definert i avtalen pkt. 1.1 Det omfatter «all Intellectual Property Rights purchased by the Licensors under the Licence Purchase Agreements» med fire opplistede unntak.

I sammenhengen her er det de to sistnevnte unntakene som har særlig betydning. Disse er:

> «(iii) Intellectual Property Rights developed by the Licensee independent of and unrelated to the R&D Services.
>
> (iv) Intellectual Property Rights developed by the Licensors.»

Det fremgår av avtalens definisjon av «Licence Purchase Agreements» at dette refererer til oppkjøpsavtalene fra 1999.

Av dette følger at den forskning og utvikling TAT Ltd skulle utføre på oppdrag for TAT AS var begrenset til vedlikehold og videreutvikling av den eksisterende teknologien. Denne forståelsen underbygges av andre punkter i avtalen. I pkt. 10.1 heter det:

> «The Licensee undertakes to render R&D Services to the Licensors upon request with reasonable notice from the Licensors.»

Denne klausulen suppleres av blant annet pkt. 10.5 som regulerer det vederlaget TAT AS skulle betale for disse tjenestene:

> «In consideration of the R&D Services granted to the Licensors by the Licensee under this Agreement, the Licensors shall pay to the Licensee during the Term the direct and indirect expenses for the R&D Services incurred by the Licensee with a mark-up of 6 % annum («R&D Payment»), calculated according to the principles of the transfer pricing review as set out in Schedule 2.»

Statens tilnærming med å stille spørsmål om hva avtalen bestemmer om eierskap til ny teknologi, blir misvisende fordi dette faller utenfor avtalens formål. Av den grunn er avtalen heller ikke utformet med sentralt fokus på eierskap og teksten må tolkes på den bakgrunn. Etter Ericssons syn er det mer treffende å stille spørsmål om hva uavhengige parter ville ha avtalt. Svaret på det spørsmålet er at TAT Ltd skulle være eier av den teknologien som var resultat at den forskning og utvikling selskapet skulle utføre for egen regning og risiko. Det var nettopp det partene i saken her avtalte.

Når det i pkt. 10.4 er presisert «for the avoidance of doubt» at avtalen «does not affect the Licensee's sole ownership to Intellectual Property Rights resulting from research and development independent of and unrelated to the R&D Services» må det ut fra sammenhengen forstås på samme måte.

TAT Ltd skal med andre ord være eier av resultatet av den forskningen selskapet skulle utføre ut over å vedlikeholde og videreutvikle den teknologien TAT AS eide etter oppkjøpet i 1999. Avgrensningen gjøres mot forsknings- og utviklingstjenester som utføres for TAT AS, ikke mot type produkter slik staten anfører. Statens forståelse av avtalen innebærer derimot at

avgrensingen av TAT Ltds tjenester, og med det hvilke tjenester som TAT AS skal betale for, blir uten mening.

Avtalen må på denne bakgrunn tolkes slik at eierskapsskillet går mellom resultatene av forskning og utvikling på den teknologien som TAT AS eide da avtalen ble inngått og resultatene av forskning og utvikling som var basert på ny systemteknologi - i saken her kategori B-teknologien.

Det er ikke holdepunkter for det syn, slik staten i realiteten anfører, at det i 1999 ble besluttet at all teknologi skulle eies i Norge. Det foreligger ingen slik beslutning og heller ingen beslutning om at teknologi som er ervervet eller utviklet etter oppkjøpet i 1999 skulle overføres til TAT AS.

Det må legges til grunn at kategori B- teknologien er utviklet uavhengig av og urelatert til den forskning og utvikling TAT Ltd utførte på kategori A-teknologien. Rundt 2003/2004 skjedde det et grunnleggende teknologisk skifte i bransjen. Da kom den nye MPEG4-standarden som åpnet muligheter for bildeoverføring over mobilnettet og internett, og ikke bare over kringkastingsnettet. Den første utprøvende forskningen kom det lite ut av, men i 2004 ble det satt i gang to prosjekter for utvikling av ny teknologi basert på den nye MPEG-standarden som gjorde det mulig å komprimere små biter av bilder i motsetning til den tidligere standarden der ett og ett bilde ble komprimert. Det måtte utvikles en helt ny teknologi for at enkodere skulle kunne sende bildemateriale i mobilnett og internett, og det måtte også utvikles ny teknologi for at multipleksere skulle kunne fungere for IP- og mobilnett.

Staten tar feil nå det hevdes at dette var en videreutvikling av den tidligere teknologien som var utviklet med grunnlag i MPEG2-standarden. I sin forklaring bekreftet professor Perkis at det dreier seg om en grunnleggende ny teknologi og ikke en videreføring av den teknologien som MPEG2-produktene var basert på. Professor Perkis har høy kompetanse på dette fagområdet og har ingen tilknytning til Ericsson. Det er derfor ingen grunn til å tvile på hans vurdering.

Avtalen pkt. 10.5 er supplert av pkt. 10.7 som bestemmer at TAT Ltd årlig skal utarbeide oversikter over alle forsknings- og utviklingskostnader som har påløpt og hvilken andel av disse som skal tilordnes TAT AS. Dette ble fulgt opp ved at kostnader til forskning og utvikling ble allokert til henholdsvis kategori A og kategori B-prosjekter. Begrunnelsen for det var nettopp at den teknologien som ble utviklet skulle eies av to forskjellige selskaper og fordeles etter eierforholdet, og at TAT AS skulle betale for vedlikehold og utvikling av den teknologien som selskapet eide.

Da TP-rapporten forelå ble det foretatt en fordeling og et etteroppgjør for årene 1999 - 2001. Dette ble gjennomført før teknologiavtalen ble inngått i april 2002 og er bakgrunnen for at TAT AS i april 2002 anmodet om endring av selskapets ligning for årene 1999 og 2000. I de etterfølgende årene ble TAT Ltds kostnader til forskning og utvikling systematisk fordelt på kategoriene A, B og C. I skjemaene er utgiftene til forskning og utvikling av den teknologien TAT AS eide før 1999 og den som ble ervervet ved oppkjøpet, konsekvent omtalt som kategori A-utgifter, mens «blue sky engineering» er kategorisert som B-utgifter. Det var bare utgiftene til kategori A som ble belastet TAT AS.

Skatteklagenemnda har i realiteten både sett bort fra den kostnadsallokeringen som ble gjort i forsknings- og utviklingsavdelingen i TAT Ltd på instruks fra konsernledelsen og at denne

fordelingen også er lagt til grunn i selskapets regnskaper. Det er feil når både nemnda og staten hevder at TAT Ltd ikke har dekket alle kategori B-kostnadene. Avtalen mellom partene var at TAT Ltd kunne utvikle ny teknologi for egen regning og for egen risiko og dette ble også fulgt opp i praksis. Resultatene i de første årene viser også klart at TAT AS ikke bar noen økonomisk risiko ved utviklingen av den nye teknologien.

Etter Ericssons syn har kategori C-utgifter ingen relevans for spørsmålet om eierskap. Dette var utgifter til salgsstøtte, reklamasjoner mv. Disse utgiftene ble gradvis mindre, noe som hang sammen med at produksjonen var blitt satt ut til et annet selskap, ACW som ifølge Simon Bigg ble stadig mer selvgående og bedre. Til slutt ble C-kostnadene allokert til henholdsvis A og B avhengig av teknologien. Nemndas teori om forventet kostnadspådrag er ikke riktig. For Ericsson er det fortsatt uklart hvorfor staten mener at kategori C-kostnadene har relevans for eierskapet til kategori B-teknologien.

Den teknologien som TAT Ltd ble eier av var resultat av forskning og utvikling gjort uavhengig og urelatert både til den teknologien som TAT AS eide og til det forsknings- og utviklingsarbeid som ble basert på kategori A-teknologien. TAT AS hadde ikke innvirkning på hva TAT Ltd forsket på ut over oppdraget knyttet til vedlikehold mv. av kategori A-teknologien. Det var TAT Ltd som hadde kostnadsrisikoen knyttet til utviklingen av kategori B-teknologien. Samlet beløp kostnadene seg til 327 millioner kroner. Skatteklagenemnda har feilaktig lagt til grunn at TAT AS tok kostnadene. Staten erkjenner nå at TAT Ltd har tatt en betydelig del av disse utgiftene, men fastholder at det er holdepunkter for at det som er blitt belastet TAT AS som kategori A-kostnadene også inneholder kategori B-kostnader. Denne anførselen bestrides. Den har verken grunnlag i avtalen eller i den faktiske fordelingen av kostnadene.

I perioden 1999-2003 omsatte TAT Ltd bare produkter som var basert på kategori A-teknologien og betalte royalty av hele omsetningen. Fra 2004 begynte selskapet også å omsette produkter som var basert på B-teknologien, og hadde i tillegg en ikke ubetydelig omsetning av tjenester og produkter fra et tysk datterselskap. Ved en feil fortsatte TAT Ltd å betale royalty til TAT AS av hele omsetningen. Denne feilen ble først oppdaget i forbindelse med skattesaken.

Det er ikke grunn til å tillegge den uriktige betalte royaltyen nevneverdig vekt ved vurderingen av hvem som eide kategori B-teknologien. Det dreier seg om en åpenbar feil og er derfor ikke egnet til å belyse partenes avtaleforståelse. Feilbetalingen av royalty ble også gjort etter at teknologiavtalen ble inngått i april 2002 og er derfor etter sin art ikke rettsstiftende. En løpende passiv betaling, som var riktig i 1999, 2000, 2001, 2002 og i det vesentlige i 2003, kan ikke rokke ved de rettsstiftende forholdene som klart underbygger at det deretter var tale om en feilbetaling. I tillegg kommer at feilbetalingen beløpsmessig gjelder betydelig lavere summer enn de kostnadene som påløp for å utvikle den nye teknologien.

At TAT AS var registrert som eier av alle patenter, også patenter registrert i perioden 1999-2007, kan heller ikke tillegges nevneverdig vekt i eierskapsvurderingen selv om noen av patentene gjelder B-teknologien. Selskapene hadde lite fokus på patenter og de hadde dessuten svært begrenset verdi sammenholdt med verdien av teknologien. Det var også praktisk å «plassere» alle patentene i et selskap.

Oppsummert bestrides ikke at royaltybetalingen og registreringen av patenter er relevante momenter ved vurderingen av eierskapet, men det anføres at disse forholdene er blitt tillagt for stor vekt av både Skatteklagenemnda og av staten i saken her.

Avtalen av 2002, dens historikk og partenes oppfølging med kostnadsallokering og det forhold at TAT AS ikke er blitt belastet med kostnadene til forskning og utvikling av ny teknologi underbygger med styrke at partenes avtale var at TAT AS bare var eier av kategori A-teknologien da konsernet ble kjøpt opp av Ericsson i 2007. Skatteklagenemndas vedtak er derfor basert på et uriktig faktisk grunnlag.

Subsidiært anføres at utviklingskostnadene må hensyntas ved beregningen av den skattepliktige gevinsten. Dersom det først fingeres at TAT AS eier noe selskapet ikke har betalt for, må man også kunne fingere at TAT AS har betalt for dette.

4.3 Royalty

Lisensforholdet ble de facto etablert høsten 1999, men royalty og andre vilkår ble først endelig avtalt ved avtalen som ble inngått 22. april 2002. Etter avtalen skal TAT Ltd betale royalty med 6 prosent av omsetningen. For hele lisensperioden, 1999-2007, betalte TAT Ltd royalty med til sammen ca. 468 millioner kroner. For perioden 2004-2007 var samlet royalty ca. 250 millioner kroner. Skatteklagenemnda økte royaltyen med 329 millioner kroner. Det gir en samlet royalty på bortimot 800 millioner kroner.

TAT Ltd har betalt en betydelig del av sitt overskudd som royalty til TAT AS. Normalt betaler en lisenstaker mellom 25 og 33 prosent av sitt overskudd i royalty til teknologieier. Avhengig av hvilket resultatmål som brukes - før eller etter avskrivninger, om overskudd basert på B-produkter fra og med 2004 skal medtas eller ikke - har TAT Ltd betalt mellom 59 og 189 prosent av sitt samlede overskudd i lisensperioden til TAT AS.

Det er et vilkår for oppjustering av vederlaget at inntekten til TAT AS er blitt redusert på grunn av interessefellesskapet med TAT AS, jf. skatteloven § 13-1 første ledd og skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 9. Prinsipalt anføres at TAT AS for inntektsårene 2004 - 2007 har mottatt en markedsmessig betaling, at inntektene for disse årene ikke er blitt redusert på grunn av interessefelleskapet med TAT Ltd og at vilkåret for oppjustering dermed ikke er oppfylt.

Vurderingen av om vederlaget for bruk av teknologien er inngått på armlengdevilkår, skal skje ut fra situasjonen slik den fremstod for partene da avtalen ble inngått, jf. Rt-2003-1324 avsnitt 62, Statpipe.

Klagenemndas avgjørelse er basert på den forutsetning at TAT AS eide både kategori-A og kategori B-teknologien, og at selskapet derfor har krav på royalty fra omsetning av begge produktkategoriene. Denne forutsetningen bestrides. Det må legges til grunn at TAT AS bare eide kategori A-teknologien, jf. foran. Men selv om nemndas premiss legges til grunn innebærer ikke det at TAT Ltd har betalt underpris. Det vises til at TAT Ltd - riktignok ved en feil - har betalt 6 prosent royalty av hele sin omsetning.

Royaltysatsen ble fastsatt på grunnlag av en analyse utført av Arthur Andersen, jf. TP-rapporten. Analysen er basert på den såkalte profit-splitmetoden som er anbefalt i OECDs retningslinjer for

internprising. Rapportens modell innebærer at lisenstakers forventede «residualoverskudd» ved produksjon og salg av kategori A-produkter skal fordeles med en halvpart på TAT AS og TAT Ltd. Anvendelse av denne prisberegningsmodellen - i kombinasjon med hjelpemetodene forhandlingsmodellen og «rule of thumb» - gir en markedsmessig royalty. Staten har, med unntak for bruken av «rule of thumb», ikke bestridt valget av beregningsmodell som sådan.

Staten anfører at prisen ikke blir markedsmessig uten at avskrivninger på oppkjøpskostnadene i 1999 tas i betraktning ved beregningen. Det bestrides. Normalt er det ingen sammenheng mellom historisk anskaffelseskostnad og verdien av immaterielle rettigheter. Uten det «grep» Skatteklagenemnda har gjort, ville forøvrig fradrag for historiske kostnader gi et lavere vederlag.

Det må legges til grunn at en uavhengig lisenstaker ikke ville ha inngått en avtale om å dekke en andel av teknologieierens kjøpesum i tillegg til å betale en andel av eget overskudd. For en lisenstaker er teknologien ikke mer verdt enn det ekstra overskuddet som kan oppnås ved å bruke teknologien. Uavhengige parter tar derfor utgangspunkt i lisenstakers forventede fortjeneste ved bruk av den lisensierte teknologien.

Kjøpesummen i 1999 var uttrykk for de inntekter man så for seg at den oppkjøpte teknologien - det vil si kategori A-teknologien - ville gi i fremtiden. TP-rapporten, som ligger til grunn for det vederlaget som ble avtalt, er også basert på estimerte forventninger om omsetning av denne teknologien. Skatteklagenemnda gjør i realiteten TAT Ltd til en medinvestor i kategori A-teknologien, men uten å bli medeier eller ha rett til del av det overskudd denne teknologien genererer. Dette må åpenbart være uriktig fordi TAT Ltd som lisenstaker ved det må gi fra seg det samme overskuddet to ganger. Ingen uavhengig lisenstaker ville ha inngått en slik avtalte.

Nemnda tar også feil når den legger til grunn at vederlaget ville ha blitt reforhandlet fordi resultatene til TAT Ltd ble langt svakere enn prognosene og at inntektene til TAT AS som teknologieier derfor ble langt dårligere enn utsiktene ved avtaleinngåelsen. Det er ikke holdepunkter for at TAT AS ville ha lyktes med å fremtvinge en kraftig oppjustering av royaltysatsen fra 2004 som var det første året TAT Ltd begynte å gå med overskudd. Nemndas analyse av reforhandlingsspørsmålet har grunnleggende svakheter. Tidsperspektivet er for snevert - det forhold at TAT Ltd hadde svake resultater i årene 1999-2003 er ikke hensyntatt. Dessuten er bare teknologieiers perspektiv vektlagt. Nemnda la uten videre til grunn at avtalen ville blitt reforhandlet på grunn av de resultatene den ga for teknologieieren uten å foreta en nærmere vurdering av om det ville ha skjedd mellom uavhengige parter.

Royalty som skal betales på grunnlag av omsetningen gir en dynamisk prismekanisme, nettopp slik uavhengige parter ville ha avtalt. Avtalen blir ikke i strid med armlengdeprinsippet selv om resultatene blir svakere enn estimatene, som var basert på en forsvarlig vurdering, skulle tilsi. Det er ikke grunnlag for å oppjustere inntektene med en slik begrunnelse som er ren etterpåklokskap.

Avtalens oppsigelsesklausul er ikke en løpende prisreguleringsklausul, slik staten synes å mene. Den kunne i høyden brukes som brekkstang for å forsøke å få i stand en reforhandling tidligst i 2004, men det er ikke sannsynlig at TAT AS ville ha lyktes med det allerede da. I årene 1999-2003 hadde TAT Ltd gått med underskudd og hadde betalt mye for å lisensiere en teknologi som ga langt dårligere resultater enn det som var estimert. Staten kan ikke høres med at resultatene i de første årene ikke er relevante i vurderingen. Et vederlagskrav fra TAT AS på det nivået

Skatteklagenemnda har lagt til grunn, ville dessuten ha ført til at TAT Ltd måtte betale royalty som oversteg overskuddet. En uavhengig part ville ikke ha godtatt slike avtalevilkår.

I den situasjonen som forelå, ville oppsigelse av lisensavtalen vært lite attraktivt for TAT AS. Selskapet måtte da enten selv starte med produksjon og salg eller lisensiere teknologien til en ny lisenstaker. Begge deler ville fremstå som så risikofylte at en trussel om oppsigelse ville hatt begrenset effekt. En oppsigelse kunne også ha medført at TAT Ltd terminerte forsknings- og utviklingsdelen av avtalen.

Statens beregning av vederlaget for bruk av teknologien vil være avhengig av størrelsen på lisenstakers overskudd - og altså ikke nødvendigvis variere med omsetningsvolumet. Dette er en annen type vederlag enn den gjennomsnittssatsen som TAT-selskapene avtalte. Det er ikke grunnlag for å hevde at uavhengige parter ville ha avtalt differensierte satser fremfor gjennomsnittssatser. Med en gjennomsnittlig sats var det heller ikke behov for en prisjusteringsklausul som, for at avtalen ikke skulle ha blitt ubalansert, måtte ha gått begge veier.

Det vederlag partene avtalte er basert på profit split-metoden som er en etablert metode for å beregne armlengdes internpriser som igjen er basert på prognoser om fremtidig utvikling. Denne metoden kan føre til at den ene parten vil gå med overskudd mens den andre går med underskudd. Et slikt utfall innebærer likevel ikke at vederlaget ikke er å anse som armlengdes, jf. at det er forholdene på avtaletidspunktet som skal legges til grunn.

Oppsummert må det legges til grunn at avtalen om at TAT Ltd skulle betale en royalty på 6 prosent var godt begrunnet og i tråd med det uavhengige parter ville ha avtalt. Prosentsatsen er også noe høyere enn hva TP-rapporten kom fram til. TAT Ltd betalte dessuten markert mer enn det som er normalt mellom uavhengige parter. Vilkårene for å oppjustere vederlaget er ikke tilstede og Skatteklagenemdas royaltyvedtak må oppheves.

Subsidiært - dersom retten kommer til at vilkårene for å oppjustere inntekten er oppfylt - anføres at den inntektsjusteringen Skatteklagenemnda har foretatt, ikke er i samsvar med skatteloven § 13-1 tredje ledd. Nemndas skjønn lider av alvorlige feil og er ikke forsvarlig. Det faktiske grunnlaget som skjønnet er basert på er ikke korrekt, og resultatet fremstår som åpenbart urimelig.

Nemndas skjønn innebærer at TAT Ltd må betale royalty med et høyere beløp enn det overskuddet selskapet har hatt ved å produsere og selge både kategori A- og kategori B-produkter. Ingen uavhengige lisenstakere ville inngå en avtale om å betale et vederlag til lisenseieren som overstiger meroverskuddet ved å bruke teknologien.

Skjønnsutøvelsen er dessuten basert på en annen prisberegningsmodell enn den som ligger til grunn for partenes avtale - en avtale som er forankret i TP-rapportens beregninger. I rapporten er det faktum at partene skal inngå en lisensavtale respektert, og den er basert på estimater om fremtidig omsetning og overskudd der TAT Ltd selv har risikoen for at resultatene kan komme til å avvike fra estimatene. Den prismodellen nemnda har lagt til grunn innebærer en ren fordeling av det faktiske (residual) overskuddet for årene 2004, 2005, 2006 og 2007, sistnevnte frem til salget til Ericsson. Med dette har nemnda i realiteten lagt til grunn at partene drev en felles virksomhet for felles regning og risiko, det vil si som et ansvarlig selskap. Partene har inngått en

lisensavtale, de har aldri avtalt og heller ikke drevet en felles virksomhet. Nemnda har satt partenes forretningsmodell og risikofordeling til side og har med det klart overskredet rammene for skjønnsutøvelse basert på armlengdeprinsippet.

Nemnda har ikke beregnet vederlaget i form av en prosentsats av omsetningen, men har fordelt det faktiske residualoverskuddet. Nemnda har heller ikke tatt stilling til hva som etter nemndas syn ville ha vært en markedsmessig royalty. Med nemndas beregningsmetode varierer royaltysatsen betydelig fra år til år - fra 9,7 prosent i 2004 til 22,5 prosent i 2007. Uavhengige parter ville ikke inngått en avtale der vederlaget ikke er forutberegnelig.

Det gjøres videre gjeldende at Skatteklagenemnda har gjort feil ved beregningen av residualoverskuddet ved at det er gjort fradrag for avskrivningskostnader. I tillegg skulle overskudd av tjenestesalg i 2006 ha vært tatt ut av beregningsgrunnlaget. Overskuddet i første kvartal 2007 var også lavere enn antatt av nemnda.

De påpekte feil og mangler innebærer hver for seg og samlet at nemndas skjønn ikke er forsvarlig. Vedtaket om oppjustering av vederlaget til TAT AS må derfor oppheves.

4.4 Tilleggsskatt

Skatteklagenemnda ila skjerpet tilleggsskatt på begge inntektsforhøyelsene. I statens sluttinnlegg 22. september 2016 ble tilleggsskatt på salgsgevinsten frafalt i sin helhet.

Tilleggsskattekravet på royalty er fastholdt, men er sterkt redusert. Krav om tilleggsskatt for 2007 er frafalt i sin helhet og for årene 2004-2006 er satsen redusert fra 60 prosent til 30 prosent. Samlet reduksjon av krav om tilleggsskatt utgjør ca. 228 millioner kroner. Det gjenværende kravet utgjør godt og vel 23 millioner kroner.

Prinsipalt anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke foreligger fordi klagenemnda ikke hadde skjønnsadgang. Det vises til det som er anført om royalty.

Subsidiært - forutsatt at det er skjønnsadgang - anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke er oppfylt fordi TAT AS ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2.

Dersom opplysningsplikten misligholdes har det konsekvenser i to retninger: fristen for å endre ligningen til skattyters ugunst blir da utvidet, og tilleggsskatt kan ilegges når de øvrige vilkårene for det er oppfylt.

Uttrykket «uriktige eller ufullstendige opplysninger» skal forstås slik at opplysningsplikten er oppfylt når skattyter har gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndigheten har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle spørsmålet, slik at de gjennom å be om ytterligere opplysninger vil få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, jf. Rt-1992-1588, Loffland. Dette er også lagt til grunn i senere rettspraksis, men slik at opplysningsplikten praktiseres strengere i forhold til fristreglene enn i forhold til tilleggsskattereglene. Om dette vises til Rt-2009-813, Gaard/Tveit.

Staten anfører at avviket mellom faktisk og armlengdes royalty er så stor at det i seg selv utgjør en uriktig opplysning. Baker Hughes-dommen, Rt-1999-1087, er påberopt som grunnlag for

denne anførselen. Denne dommen gjaldt imidlertid ikke tilleggsskatt og kommer ikke til anvendelse. Baker Hughes- prinsippet gjelder uansett ikke når skattyter, som i saken her, har gitt ligningsmyndighetene en detaljert redegjørelse for hvordan internprisen ble fastsatt. Det vises til at TAT AS i april 2002 oversendte både TP-rapporten og teknologiavtalen. Dokumentene ble fremlagt som vedlegg til anmodningen om endring av ligningen for 1999 og 2000. Med dette har skattyter oppfylt sin opplysningsplikt.

Disse dokumentene ble eksplisitt omtalt både av likningskontoret og klagenemnda. Kontoret fulgte dessuten opp TP-rapporten utenfor anmodningssaken. Det fremgår av brev fra Bærum ligningskontor 26. juni 2002 der det er uttalt at kontoret ville foreta en nærmere vurdering av prinsippet for beregning av varekost og royalty. TAT AS måtte forvente at skattekontoret ga selskapet tilbakemelding dersom det mente at internprisen ikke var i samsvar med armlengdeprinsippet. Noen slik tilbakemelding kom ikke før i 2007. Frem til det hadde selskapet grunn til å tro at ligningsmyndighetene ikke hadde innvendinger mot det vederlaget partene hadde avtalt.

På denne bakgrunn må det legges til grunn at TAT AS ga skattekontoret opplysninger som satte kontoret i stand til å identifisere og ta opp royaltyspørsmålet.

En av hovedinnvendingene mot roytaltysatsen på 6 prosent er at avskrivningskostnader ikke er fratrukket ved beregningen av residualoverskuddet til TAT Ltd. Dette fremgikk imidlertid klart av TP-rapporten og var således kjent for skattemyndighetene.

En annen hovedinnvending mot det avtalte vederlaget er at avtalen ikke ble reforhandlet da resultatene til TAT Ltd i 2004 ble positive, mens avtalen fortsatt var ugunstig for TAT AS. Resultatutviklingen til TAT Ltd var et gjennomgangstema i vedleggene til selvangivelsen i årene 2000-2006. Staten kan derfor ikke høres med denne innvendingen.

Det anføres at de opplysningene skattyter hadde gitt var tilstrekkelige til å oppfylle Lofflandstandarden. Det vises i den sammenheng til at Skatteklagenemndas endelige analyse av royaltyspørsmålet i 2014 i liten grad avviker fra skattekontorets første analyse i 2007. TAT AS hadde allerede gitt skattekontoret de opplysningene kontoret trengte for å foreta en grundig vurdering av vederlaget.

Staten har anført at TAT AS skulle ha gitt ytterligere opplysninger om at selskapet mottok royalty, størrelsen på denne og minnet om at skattekontoret hadde fått TP-rapporten. Det bestrides. For denne vurderingen er det avgjørende hvilken konkret oppfordring TAT AS hadde til å gi de opplysningene som staten mener mangler, jf. Rt-2009-813, Gard/Tveit. For de årene tilleggsskatt er ilagt var det ikke gitt bestemmelser med krav om dokumentasjon for internprising. Det var heller ikke utarbeidet skjemaer for det formålet.

Lisensavtalen var en langsiktig avtale som skulle løpe inntil den ble sagt opp. Selskapet hadde ingen oppfordring til å opplyse om at avtaleforholdet ikke var endret. Anførselen om at selskapet skulle ha gitt spesifisert oppgave over royaltyinntektene kan heller ikke føre frem. Ligningsloven § 4-12 første ledd om særlig oppgaveplikt for interntransaksjoner trådte i kraft 1. januar 2007 og kommer derfor ikke til anvendelse. Skjemaet for kontrollerte transaksjoner og mellomværender forelå ikke på selvangivelsestidspunktene i vår sak. Bestemmelsen i ligningsloven § 4-12 andre

ledd om dokumentasjonsplikt for interntransaksjoner med utfyllende forskrift trådte i kraft 1. januar 2008. Statens argumentasjon innebærer i realiteten at den nye bestemmelsen skal gis tilbakevirkende kraft til årene 2004, 2005 og 2006 til klar ugunst for skattyter. Det er åpenbart uriktig rettsanvendelse.

Det er også anført at TAT AS skulle ha minnet skattekontoret om at det hadde mottatt TP-rapporten og at opplysningsplikten er misligholdt når det ikke ble gjort. Dette er heller ikke rettslig holdbart. Før de nye dokumentasjonsreglene for internprising trådte i kraft hadde TAT AS ingen plikt til å utarbeide slik dokumentasjon som staten etterlyser.

Frem til og med 2004 minnet selskapet faktisk skattekontoret om TP-rapporten i vedlegg til selvangivelsene uten å ha noen plikt til det. Det kan ikke være tvil om at skattekontoret oppfattet hvilken rapport det ble henvist til. At det samme ikke ble gjort i selvangivelsene for 2005 og 2006 er ikke noe brudd på opplysningsplikten, selskapet hadde ingen oppfordring til å minne om dette på nytt.

Dommen i Rt-1995-1883, Slørdal, gir ikke grunnlag for noen annen vurdering av opplysningsplikten. Denne dommen gjaldt en annen faktisk og rettslig situasjon enn i vår sak. Den gjaldt opplysninger som var omfattet av opplysningsplikten, men gjaldt ikke spørsmål om internprising.

TAT AS hadde verken plikt eller oppfordring til å gi slike tilleggsopplysninger slik rettstilstanden var i 2004, 2005 og 2006. Det må legges til grunn at TAT AS har gitt fullstendige opplysninger.

Opplysningene om eierskapet til teknologirettighetene kan uansett ikke gi grunnlag for tilleggsskatt fordi TAT AS faktisk betalte royalty av hele omsetningen. Selv om det legges til grunn at skattyter har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, kunne det ikke ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Det er ikke kildemessig dekning for å anse internprisen som en uriktig opplysning etter tilleggsskattereglene, slik staten hevder. Anførselen er forankret i Baker Huges-dommen. Saken gjaldt reglene om frist for å endre en ligning. Høyesterett tok ikke stilling til om begrepet «uriktige opplysninger» i reglene om tilleggsskatt skal tolkes på samme måte som etter fristreglene. Baker Hughes-prinsippet gjelder uansett ikke når skattyter, slik som i saken her, har gitt ledsagende opplysninger.

I Rt-2012-1648, Statoil, er det uttalt at Baker Hughes-prinsippet må anvendes med tilbakeholdenhet. Internprising er ingen eksakt vitenskap. Det er derfor grunn til å vise forsiktighet med å anvende prinsippet i vår sak da TAT AS ikke kan formodes å ha forstått at prisen ikke var markedsmessig. Det må også gjelde en strengere varsomhetsstandard på tilleggsskattens område.

Subsidiært må beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten settes ned.

5. Staten ved Skatt Øst - påstand og påstandsgrunnlag

5.1 Staten ved Skatt Øst har lagt ned slik påstand:

1. Tilleggsskatten i inntektsåret 2007 bortfaller.
2. Tilleggsskatten i inntektsårene 2004-2006 på økningen i royaltyinntekten reduseres til 30 %.
3. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
4. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader for begge instanser.

Til støtte for denne påstanden er det i hovedtrekk anført:

5.2 Eierskapet til teknologirettighetene
Hovedspørsmålet i saken er om det var TAT AS eller TAT Ltd som eide teknologirettighetene og derfor skal tilordnes vederlaget og skattlegges for gevinsten ved salget av virksomheten til Ericsson.

Prinsipalt gjøres det gjeldende at det var TAT AS som eide alle de overdratte teknologirettighetene. Tingretten har tatt feil når den har konkludert med at TAT Ltd eide en betydelig del fordi selskapet hadde bekostet store deler av teknologiutviklingen.

Etter skatteloven er det eieren som skal skattlegges for gevinsten ved salget, jf. skatteloven § 5-1, § 5-30 og § 9-2. Hvem som skal anses som eier i skatterettslig sammenheng, beror som hovedregel på hvem som privatrettslig er eier, jf. Rt-2009-813, Gaard/Tveit. I denne saken er det ikke grunnlag for noe annet. De sentrale momentene i vurderingen er avtalen av 22. april 2002, TP-rapporten fra Arthur Andersen som er gjort til en del av avtalen, historikken for øvrig og partenes etterfølgende atferd.

Ericsson har anført at siden det var TAT Ltd som utviklet det som er benevnt som kategori B-teknologien, gir det en presumsjon for at TAT Ltd var eier og at staten må påvise et rettsgrunnlag for at TAT AS likevel er eier. Staten er ikke enig i denne tilnærmingen.

Etter oppkjøpet i 1999 ble eierskapet til den kjøpte teknologien skilt fra den som skulle utvikle teknologien videre. Eierskapet ble lagt til det norske selskapet, først til TTS og i 2001 til TAT AS da TTS ble innfusjonert i TAT AS. At plasseringen av eierskapet skjedde på grunnlag av en beslutning av ledelsen i konsernet kan ikke anses som tvilsomt. Det fremgår også klart av TP-rapporten at TAT AS fortsatt var eier av all teknologien i konsernet da lisensavtalen ble inngått i april 2002. Dette var dels teknologi som TAT selv hadde utviklet fram til 1999, dels teknologi som ble ervervet ved oppkjøpet i 1999 og dels teknologi som TAT Ltd hadde utviklet på oppdrag fra TAT AS.

Dette er bakgrunnen for vurderingen av om avtalen 22. april 2002 innebar noen endring i eierforholdet.

Avtalen og TP-rapporten er de helt sentrale bevisene i eierskapsvurderingen. Avtalens ordlyd skal etter sikker rett tillegges stor vekt. Formålet med avtalen er også egnet til å belyse partenes oppfatning av eierskapet. Det er for så vidt riktig, som den andre siden anfører, at formålet med avtalen ikke generelt var å regulere eierskapet til teknologien. Dette tilsier ikke at meningen var å endre det som gjaldt tidligere. For øvrig er det heller ikke slik at formålet bare var å fastsette royaltysats og vederlag for vedlikehold av teknologien. Avtalen hadde som formål å gi TAT Ltd

rett til å bruke den teknologien som skulle utgjøre kjernen i selskapets virksomhet og å gi TAT AS rett til forsknings- og utviklingstjenester fra TAT Ltd som omfattet mer enn vedlikehold. I tillegg regulerer avtalen hvem som skal eie ny/videreutviklet teknologi, jf. avtalen pkt. 10.4.

TP-rapporten, som er et tidsnært bevis, er et sentralt forarbeid til avtalen og er også gjort til en del av denne. Rapporten må derfor tillegges stor vekt ved tolkingen av avtalen pkt. 10.4 som er den sentrale klausulen om eierskap. I rapporten kommer det flere steder klart til uttrykk at det var TAT AS som eide all teknologien i konsernet og som også skulle eie fremtidig utviklet teknologi. Det vises til pkt. 2.1.1, pkt. 2.1.2, pkt. 2.3. Dette er opplysninger som Arthur Andersen utvilsomt hadde fått av sin oppdragsgiver. Anmodningen om endring av ligningen av TAT AS for årene 1999 og 2000, jf. brev til Bærum ligningskontor 25. april 2002, underbygger det forannevnte. Det vises også til at avtalen var en kodifisering av partenes muntlige avtaler og praksis, jf. avtalens innledning punkt E.

Avtalen pkt. 10.4 må, når den sees i sammenheng med definisjonene av «Acquired Intellectual Property Rights» og «Research and Development Services (R&D)», tolkes slik at TAT AS er eier av resultatene av forskning og utvikling «related to» vedlikehold, forbedring eller videre utvikling av teknologien ervervet ved oppkjøpet i 1999, mens TAT Ltd er eier av resultatene av forskning og utvikling som er «independent and unrelated» til disse forsknings- og utviklingsaktivitetene.

Rettighetene til den kompresjonsteknologien som ble kjøpt i 1999, ga grunnlaget for utvikling av de produktene som TAT-konsernet tok sikte på å produsere og selge: enkodere, multipleksere, dekodere mv. Dette fremgår av styreprotokollen, emisjonsprospektet og årsrapporten til TAT AS etter oppkjøpet. I TP-rapporten er også forskning og utvikling knyttet til produkter, se for eksempel pkt. 3.10.1 og pkt. 3.10.6. Som bakgrunn må dette tillegges vekt ved tolkingen av avtalen.

Et ytterligere forhold som må tas i betraktning er at TAT AS hadde investert godt og vel 1 milliard kroner i teknologirettighetene ved oppkjøpet i 1999. Produktene ville ha en begrenset levetid, i TP-rapporten anslått til mellom 12 og 18 måneder. Forskning og utvikling var nødvendig for å opprettholde verdiene. Verdifallet i 2000 er i denne sammenheng uten betydning. Men selv uten dette verdifallet kunne oppkjøpsprisen ikke forsvares forretningsmessig med mindre TAT AS også skulle være eier av senere utviklet teknologi.

Teknologiavtalen etablerer ikke et eierskapsskille mellom den teknologien som ble kjøpt i 1999 og den teknologien som ble utviklet senere med basis i den nye MPEG4-standarden. Sistnevnte - den såkalte kategori B-teknologien - ble ikke utviklet uavhengig av og urelatert til den tidligere teknologien. Det er utvilsomt en sammenheng mellom kategori A og kategori B-teknologiene. Begge gjelder teknologi for komprimering av digitale signaler utviklet ved bruk av algoritimer. Utviklingen av kategori B-teknologien bygget på kunnskap og erfaring som var gjort med utviklingen av den oppkjøpte teknologien. Resultatet av forsknings- og utviklingsarbeidet var bedre og mer avanserte produkter for komprimering av digitale signaler. Likheten i funksjon og bruk gir tilstrekkelig tilknytning. For spørsmålet om eierskap er det uten betydning om de algoritmene som er grunnlag for kategori B-teknologien tar utgangspunkt i de tidligere algoritmene, eller om de er bygd opp fra bunnen av. Det avgjørende er at kategori B-teknologien etter en alminnelig og kommersiell forståelse fremstår som teknologi som er produkt av

forbedring og videreutvikling av kjent teknologi for komprimering av digitale signaler til bruk i enkodere, multipleksere mv. Når TP-rapporten i pkt. 5.1 omtaler «existing Tandberg TV intangibles», refererer det utvilsomt til kompresjonsteknologi som én teknologi.

Det fremgår videre av TP-rapporten at kompresjonsteknologi som sådan hadde eksistert i over 50 år og at MPEG kompresjonsteknologien hadde vært i utvikling siden midten av 1960-tallet. Dette underbygger ytterligere at TAT Ltds forbedring og videreutvikling av denne teknologien basert på MPEG-standarder ikke skjedde «independent and unrelated» til de teknologirettighetene som ble kjøpt i 1999, jf. avtalen pkt. 10.4.

At avtalen pkt. 10.4 må forstås slik at TAT AS skulle eie all teknologi, har sterk støtte også i øvrige deler av TP-rapporten og i memoet av 11. desember 2001. I begge disse dokumentene knyttes forskning og utvikling til produkter, i sistnevnte også til produktkategorier. Det kan ikke anses tvilsomt at for eksempel enkodere hører til samme produktkategori enten de er basert på teknologi forankret i MPEG2 eller MPEG4-standarden. På avtaletidspunktet var det ifølge professor Perkis dessuten ventet at MPEG2-standarden, som produktutviklingen var basert på, ville ha lang levetid selv om den teknologiske utviklingen gikk raskt.

Ericsson har fremholdt at skjemaene for allokering av utgifter på de forskjellige kategoriene underbygger at det går et eierskapsskille for den teknologien som ble utviklet basert på denne utgiftsfordelingen. Det er staten uenig i. Denne allokeringen er ikke i samsvar med det som følger av avtalen pkt. 10.4.

I vedlegg til TP-rapporten er det gjort estimater av fremtidig omsetning for beregningen av royaltysats. Estimatene viser en stigende omsetning for TAT Ltd frem til og med 2009. Det vises til Appendix 9 (under ankeforhandlingen referert til som 9 C). Dette må forstås slik at estimatene inkluderer salg av kategori B-produkter da disse produktene gradvis ville erstatte kategori A-produkter. Estimatene forutsetter med andre ord at TAT AS skulle betale royalty av og følgelig at TAT AS skulle være eier av all teknologi som ble ansett som en naturlig utvikling. Estimatene for den fremtidige omsetningen viser også at blue sky og kategori B-teknologi ikke er identiske størrelser, noe som blant annet underbygges av den kostnadsoversikten som ble laget forut for avtaleinngåelsen. Det er mest sannsynlig at det med blue sky-forskning siktes til aktiviteter i ordenes egentlige forstand.

Oppsummert så langt følger det av avtalens ordlyd sammenholdt med siktemålet med oppkjøpet av teknologirettighetene i 1999 og forannevnte memo, at det var avtalt at TAT AS skulle være eier av all teknologi. Dette underbygges ytterligere av det faktum at TAT Ltd betalte royalty til TAT AS for bruk av kategori B-teknologien. Som Ericsson har påpekt, etablerer betaling av royalty ikke eierskap, men rett til royalty er utvilsomt en vesentlig eierbeføyelse for teknologieier.

Betalingen av royalty for omsetningen av kategori B-produkter er i samsvar med avtalen som bestemmer at TAT Ltd skal betale 6 prosent royalty av omsetningen. For årene 2002-2006 utgjorde dette ca. 317 millioner kroner. Omsetningen av produkter basert på kategori B-teknologi var i årene 2003-2006 mer enn 1 milliard kroner og 6 prosent royalty av dette utgjør godt og vel 70 millioner kroner. Det er vanskelig å tro, slik som anført, at en slik betydelig omsetning ved en feil ble tatt med i beregningsgrunnlaget for den royalty som skulle betales til TAT AS.

Ved vurderingen av eierskapet må det også tillegges vekt at det var TAT AS som eide alle patentrettighetene i konsernet. Av de ca. 100 patentene konsernet hadde ved salget i 2007 var 20 blitt registrert fra 2004 og fremover. Ingen patenter ble registrert på TAT Ltd selv om konsernets policy knyttet til patenter da var blitt endret i retning av å tillegge disse større betydning. Verdien av patentene er i denne sammenhengen ikke viktig. Det sentrale er at de beslutninger som ligger til grunn for at TAT AS skulle eie alle patenter, underbygger at TAT AS skulle være eier av all teknologi.

Etter avtalen av 22. april 2002 skulle TAT AS dekke alle forsknings- og utviklingskostnader, også de kostnadene som gjaldt utvikling av kategori B-teknologi. Det fremgår av avtalen pkt. 10.5 at TAT AS skulle betale for forsknings- og utviklingskostnader med et fortjenestetillegg på 6 prosent. Sammenholdt med avtalens pkt. 10.4 må dette forstås slik at TAT Ltd skulle få dekning for alle forsknings- og utviklingskostnadene med tillegg av et fortjenestepåslag, mens TAT AS skulle være eier.

TAT Ltd hadde etter avtalen krav på kompensasjon for alle kostnadene til forsknings- og utviklingsarbeid, men det er likevel mest sannsynlig at selskapet selv har tatt en betydelig andel av kategori B-kostnadene. Dette innebærer imidlertid ikke at TAT Ltd derved er blitt eier, og kan heller ikke tolkes som uttrykk for en annen partsoppfatning av eierskapet enn det som fremgår av avtalen med støtte i TP-rapporten. At partene skulle ha blitt enige om en så stor endring av avtalen uten et skriftlig beslutningsgrunnlag, er ikke sannsynlig. En slik omlegging av eierskap samsvarer heller ikke med hva som ville ha skjedd mellom uavhengige parter.

Statens syn er at TAT Ltd har dekket en betydelig andel av kostnadene til forskning og utvikling av kategori B-teknologien, men ikke alle. For årene 1999 og 2000 synes selskapet å ha overført kostnader fra kategori C til kategori B. For 2001 og 2002 fremgår de påståtte kategori B-kostnadene ikke av regnskapene til TAT Ltd. Det tilsier at kostnadene ikke ble dekket av TAT Ltd. Videre anføres at det er holdepunkter for at de påståtte kategori A-kostnadene som TAT AS har dekket, også inneholdt kategori B-kostnader og at de påståtte kategori B-kostnadene også inneholdt kategori C-kostnader.

Det forhold at TAT Ltd betalte royalty også av kategori B-produkter og at TAT AS ikke dekket alle utgiftene til forskning og utvikling av teknologien trekker ved tolkingen av avtalen i forskjellige retninger. I den samlede avveiningen er det ingen grunn til at dekningen av forsknings- og utviklingskostnadene skal tillegges større vekt enn betalingen av royalty. Som etterfølgende omstendigheter bør disse forholdene derfor tillegges begrenset vekt.

Når bevisene vurderes samlet må det legges til grunn at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene ved salget til Ericsson i 2007. Det skal tilføyes at det utvilsomt lå en beslutning bak det forhold at teknologirettighetene i 1999 og 2001 ble samlet i det norske selskapet. Noen beslutning om at TAT Ltd i fremtiden skulle bli eier av det vesentlige av konsernets teknologirettigheter er ikke dokumentert. Det har klart formodningen mot seg at TAT AS, som hadde kjøpt teknologirettigheter til 1 milliard kroner, ville ha inngått en avtale om at den fremtidige teknologien skulle tilhøre TAT Ltd. Dette underbygger ytterligere at avtalen, må tolkes slik at det var TAT AS som skulle være eier av all teknologi, både den eksisterende og den som løpende ble utviklet etter at avtalen ble inngått.

Selskapet skal derfor tilordnes hele vederlaget på 1 325 533 831 kroner og beskattes for gevinsten.

Når tingretten kom til en annen konklusjon var det særlig basert på to forhold. Tingretten synes for det første å ha lagt for stor vekt på at TAT Ltd dekket en betydelig andel av kostnadene til teknologiutviklingen. Dersom TAT Ltd ikke har fått betalt, har selskapet et pengekrav mot TAT AS, men det innebærer ikke at TAT Ltd blir eier av teknologien. Tingretten har også tillagt e-postene fra november 2001 for stor betydning. På dette punkt har tingretten tatt feil. Det e-postene viser er at personer internt i Arthur Andersen i november 2001 reiste spørsmål om hvem som burde eie fremtidig teknologi. Når partene senere avtalte - med klar støtte i den endelige TP-rapporten - at TAT AS skulle eie all teknologi, også den som ville bli utviklet i fremtiden, kan ikke disse e-postene tillegges noen vekt av betydning.

Inntektstilleggene bygger på at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene som ble solgt i 2007. Selv om retten kommer til at TAT ikke eide teknologirettighetene i sin helhet, var det likevel grunnlag for å fastsette inntektstillegg for alle årene. Konsekvensen må da bli at ligningen oppheves og at ligningsmyndighetene behandler saken på nytt.

Selskapets subsidiære krav om at inntektstillegget i 2007 skal reduseres, kan ikke føre fram. Staten fingerer ikke eierskap og TAT AS har ikke pådratt seg kostnaden.

5.3 Royalty

Skjønnsadgangen
TAT Ltd skal betale vederlag til TAT AS for bruk av de lisensierte teknologirettighetene. Partene er mor- og datterselskap. For slike tilfeller kan inntekten til TAT AS fastsettes skjønnsmessig dersom den er blitt redusert på grunn av interessefellesskapet med TAT Ltd. Det avtalte vederlaget er da ikke i overensstemmelse med armlengdeprinsippet for internprising som innebærer at vederlaget skal være markedsmessig.

Tvisten gjelder den skjønnsmessige økningen av royaltyinntektene til TAT AS for årene 2004, 2005, 2006 og 2007 med henholdvis 45, 122, 112 og 48 millioner kroner.

Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn er nedfelt i skatteloven § 13-1 og skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 9. Det må legges til grunn at skattelovens regler er i overensstemmelse med de krav som følger av skatteavtalen og at de også er i overensstemmelse med OECDs retningslinjer for internprising, jf. Rt-2001-1265, Agip. Disse retningslinjene er for øvrig ifølge lovforarbeider veiledende og ikke bindende. Om dette vises til Ot.prp.nr.62 (2006-2007).

Staten gjør prinsipalt gjeldende at skatteklagenemndas vedtak er korrekt.

Utgangspunktet er at det er forholdene da bindende avtale ble inngått - i saken her 22. april 2002- som skal legges til grunn ved vurderingen av om det er grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn, jf. Rt-2003-1324, Statpipe. Da avtalen ble inngått, ble prisen naturlig nok forankret i prognoser for den fremtidige omsetningen. Ved vurderingen av den konkrete skjønnsutøvelsen

kan man imidlertid legge de faktiske omsetningstallene til grunn uten at dette kommer i konflikt med OECDs advarsel om å bruke etterpåklokskap og senere utvikling som fasit.

Avtalen mellom partene er oppsigelig, jf. nærmere nedenfor. Selv om vurderingen av vederlaget i utgangspunktet skal baseres på forholdene på avtaletidspunktet, innebærer oppsigelsesklausulen at det må foretas en løpende vurdering av om prisen fortsatt tilfredsstiller de krav som følger av armlengdeprinsippet.

Partene avtalte at TAT Ltd skulle betale royalty med 6 prosent av omsetningen av produkter basert på den lisensierte teknologien. Dette vederlaget er forankret i TP-rapporten fra Arthur Andersen. I rapporten er det benyttet residual overskuddsmetode som hjelpemiddel for å finne frem til den pris uavhengige parter ville ha avtalt. Residual overskuddsmetode søker å fordele fortjenesten mellom parter i et interessefellesskap på samme måte som om partene hadde vært uavhengige. Denne metoden fordeler fortjenesten av en eller flere transaksjoner basert på den relative verdien av hver parts bidrag. Fortjenesten fordeles etter en funksjonsanalyse hvor man tar hensyn til hver av partenes eiendeler som er benyttet og hvilken risiko de har pådratt seg, jf. TP-rapporten pkt. 5.3.4. Som framholdt av Skaar m.fl., Norsk skatteavtalerett (2006) avsnitt 9.11.4 tar fordelingen sikte på å fordele det samlede overskuddet ved at for eksempel den som har investert i driftsmidler får en rimelig avkastning av investeringen og at den som utfører salgsarbeid får en armlengdes fortjeneste på sin innsats.

Staten har i utgangspunktet ikke innvendinger til bruk av selve metoden, men anfører at den er blitt anvendt feil og at dette har ført til at vederlaget for bruken av teknologien er blitt for lav.

I 1999 kjøpte TAT AS en samlet virksomhet der teknologi, produksjon og salg samt forskning og utvikling lå i samme selskap. Kjøpesummen omregnet til norske kroner var godt og vel 2 millarder kroner. I forbindelse med oppkjøpet ble det britiske selskapet TAT Ltd etablert. Virksomheten ble splittet slik at alle eiendelene med unntak av teknologirettighetene ble lagt til TAT Ltd. Teknologirettighetene - som var verdsatt til mer enn 1 milliard kroner - ble overført direkte til TAT i Norge. Produksjon og forsknings- og utviklingsavdelingen ble lagt til det britiske selskapet. Dette selskapets andel av kjøpesummen - godt og vel en milliard omregnet til norske kroner - fordelte seg med ca. halvparten på goodwill og resten på maskiner, inventar, skattefordeler og en netto arbeidskapital.

Dette er partenes innsatsfaktorer. I prinsippene for fordeling er residualoverskuddsmetoden supplert med en forhandlingsmodell som innebærer en vurdering av hva hver av partene ville være villige til å akseptere som royalty.

Den som utvikler immaterielle rettigheter vil normalt søke å oppnå dekning for utgiftene, som hos oss er avskrivninger på kjøpesummen samt å oppnå en avkastning. Kostnadene ved kjøp av teknologirettighetene må i denne sammenheng behandles på samme måte som om selskapet selv hadde utviklet teknologien. Anvendt på saken her vil det naturlige utgangspunktet for en prisvurdering være at inntektene som skriver seg fra teknologirettighetene skal tilfalle TAT AS som eier, men at en del av fortjenesten må avstås til TAT Ltd som skal bidra med utvikling, produksjon og salg.

Analysen i TP-rapporten tar ikke hensyn til de særlige utfordringene som er knyttet til prising av IP-rettigheter for skatterettslige formål, jf. OECDs retningslinjer for internprising (2001) kapittel VI. Det er en grunnleggende feil at anskaffelseskostnadene i form av avskrivninger ikke er tatt med i beregningene.

TAT AS hadde rett til årlige avskrivninger på kostnadene ved kjøpet av teknologirettighetene på ca. 69 millioner kroner, mens TAT Ltd hadde rett til årlige avskrivninger på goodwill med ca. 34 millioner kroner.

Uten at avskrivningene på anskaffelseskostnadene tas med i beregningen av det overskuddet som skal fordeles gis TAT AS ikke noen realistisk mulighet til å få dekket sine kostnader selv om omsetningen i TAT Ltd skulle øke betraktelig. Selv med en fordeling av residualoverskuddet med en halvpart på hver av partene blir vederlaget til TAT AS ikke i samsvar med armlengdeprinsippet for internprising når avskrivningskostnadene ikke er tatt med. Mellom uavhengige parter ville det ikke blitt avtalt et vederlag som ikke ga teknologieieren en reell mulighet til dekning av utviklingskostnadene. For å komme fram til en armlengdes pris måtte avskrivningene vært hensyntatt enten ved beregningen av residualoverskuddet, ved fordelingen av residualoverskuddet eller i forhandlingsmodellen. I TP-rapporten er dette fraværende.

I den modellen som er anvendt i TP-rapporten viser beregningen at TAT Ltd skulle være villig til å betale nesten hele residualoverskuddet for bruk av teknologirettighetene. Da introduseres «rule of thumb» for å komme frem til den konklusjon at TAT Ltd vil avgi 50 prosent av overskuddet til TAT AS, jf. avsnitt 5.6.8.4. «Rule of thumb» kan ikke brukes til å fravike det man ellers kommer frem til og er i strid med OECDs retningslinjer, jf. 2015-versjonen side 100 og side 116. I TP-rapporten er det heller ikke en nærmere drøftelse av partenes relative forhandlingsstyrke under anvendelsen av forhandlingsmodellen, men det gås rett til «rule of thumb».

De estimatene som er lagt til grunn i TP-rapporten om fremtidig omsetning og overskudd forutsetter at avtalen, med en royalty på 6 prosent, måtte løpe i minst syv år - det var først etter så lang tid at avtalen ville gi et overskudd for TAT AS. Denne forutsetningen ble ikke fulgt opp i avtalen som har en klausul om at den kan sies opp med 90 dagers varsel. Den avtalte royaltysatsen lå derfor utenfor Arthur Andersens anbefaling.

Da avtalen ble inngått var det usikkerhet knyttet til både verdien av teknologirettighetene og den fremtidige utviklingen. Resultatet av den beregningsmetoden som er anvendt - uten at avskrivningene var hensyntatt - ble at TAT AS i perioden 2002-2006 hadde et underskudd på 287,9 millioner kroner, mens resultatet for TAT Ltd i samme periode var et overskudd på 529,7 millioner kroner.

Statens prinsipale syn er at uavhengige parter ikke ville ha inngått en avtale om royalty på 6 prosent uten en klausul som ga rett til regulering av prisen. At TAT Ltd hadde underskudd i årene 2000-2003 etter at royalty var betalt er ikke avgjørende da begge selskaper hadde underskudd i disse årene.

Alternativt må det legges til grunn at vederlaget for bruk av teknologien ville ha blitt reforhandlet senest i 2004 dersom det hadde vært en avtale mellom uavhengige parter, eller at TAT AS ville ha sagt opp avtalen dersom prisen ikke ble oppjustert. Utviklingen hadde da vist at den avtalte

prisen var basert på urealistiske prognoser, og at avtalen var ubalansert i klar disfavør av TAT AS. Oppsigelsesklausulen ville gitt TAT AS en god forhandlingslingsposisjon, og det er overveiende sannsynlig at TAT Ltd ville ha gått med på å reforhandle vederlaget fremfor at avtalen ble terminert. Det var jo TAT AS som hadde eierrettighetene til all teknologien som var kjernen i virksomheten. For TAT AS var oppsigelse derimot et reelt alternativ dersom TAT Ltd ikke var villig til å reforhandle vederlaget. Det må legges til grunn at et reforhandlet vederlag ville ha tatt hensyn til begge selskapenes avskrivninger på innsatsfaktorene. Slik avtalen hadde utviklet seg for partene, er det overveiende sannsynlig at TAT ville ha akseptert å betale et markert høyere vederlag for bruk av teknologien, det vil si at de ville ha avtalt et vederlag som også uavhengige parter ville ha akseptert.

På denne bakgrunn må det legges til grunn at den inntekten TAT AS har hatt i årene 2004-2007 fra lisensieringen av teknologirettighetene til TAT Ltd, er lavere enn den ville ha vært dersom avtalen var blitt inngått mellom uavhengige parter. Det er ingen tvil om at dette må tilskrives interessefellesskapet mellom partene. Vilkårene i skatteloven § 13-1 for å fastsette inntekten ved skjønn er da tilstede.

Den konkrete skjønnsutøvelsen

Skatteklagenemndas vedtak innebærer at inntekten til TAT AS for årene 2004-2007 er blitt forhøyet med henholdsvis 45, 122, 112 og 48 millioner kroner. Det er ingen feil verken ved rettsanvendelsen eller det faktiske grunnlaget som er lagt til grunn, og skjønnet er forsvarlig. Det er da ikke grunnlag for å sette nemndas vedtak til side.

I vedtaket viser nemnda til skattekontorets beregning av inntektsforhøyelsene. Beregningene er basert på de resultatene som TAT Ltd faktisk oppnådde i denne perioden. Det er ingen feil; etter rettspraksis er det ikke noe krav at ligningsmyndighetene skal søke å rekonstruere hva partene ville ha avtalt dersom de hadde holdt seg til armlengdestandarden, jf. Rt-2003-1324, Statpipe. Videre er avskrivninger på ervervskostandene ved oppkjøpet i 1999 - det vil si avskrivninger på henholdsvis kjøpesummen for teknologirettighetene og goodwill - tatt med i beregningen av nytt residualoverskudd. Dette er så fordelt med en halvpart på hver slik TP-rapporten fra Arthur Andersen anbefaler.

Domstolenes kompetanse til å prøve den konkrete skjønnsutøvelsen følger de alminnelige forvaltningsrettslige regler om fritt skjønn. Det innebærer at domstolene kan prøve om saksbehandlingen og det faktiske grunnlag for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønn som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at resultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf. Rt-2012-1025, avsnitt 68, Nordland.

Det som er anført om at Skatteklagenemnda i realiteten har satt avtalen mellom partene til side og priset en annen transaksjon, bestrides. Nemnda har ikke konstruert et ansvarlig selskap, men har benyttet residual overskuddsmetode for å fastsette vederlaget basert på det faktiske overskuddet for hvert enkelt år. Avtalestrukturen er heller ikke blitt tilsidesatt.

Med den metoden som er benyttet for å beregne overskuddet og derved vederlaget for lisensiering av teknologirettighetene, er det ikke nødvendig å fastsette en fast royaltysats. Beregningen innebærer at vederlaget omregnet til en prosentsats av omsetningen vil variere med

de faktisk oppnådde resultatene. Dette gir ikke et mer tilfeldig resultat enn et vederlag som er basert på en fast prosentsats av en estimert framtidig omsetning. Skjønnet etter skatteloven § 13-1 tredje ledd skal fastsette inntektsøkningen, ikke en royaltysats.

Det må legges til grunn at uavhengige parter i et tilfelle som vårt ville ha avtalt reguleringsmekanismer for å dekke opp usikkerhet med hensyn til fremtidig omsetning, noe som er i samsvar med OECD's anbefalinger.

Det skjønn som er utøvd, gir heller ikke urimelige resultater. At royalty med nemndas beregninger vil utgjøre godt over 100 prosent av overskuddet for perioden 1999-2007 er ikke relevant. For de årene som nemndas vedtak gjelder vil royalty til TAT AS utgjøre halvparten av residualoverskuddet.

Ericsson har videre fremholdt at det er en feil ved skjønnet at overskudd av omsetningen av tjenester i 2006 og 2007 ikke er trukket ut. Staten er i prinsippet enig i at tjenesteomsetningen burde ha vært trukket ut, men anfører at det ikke kan være avgjørende for vurderingen av skjønnet. Det vises til at TAT Ltd ved beregningen av residualoverskuddet er gitt en rutinefortjeneste på 3,4 prosent på sine kostnader til salg og produksjon, herunder av tjenester. Det må antas at omsetningen av tjenester gjennomgående gir en lavere avkastning enn omsetningen av produkter, og det er derfor ikke grunnlag for å oppheve skjønnet selv om tjenesteomsetningen ikke er trukket ut.

TAT-konsernet ble solgt våren 2007 og overskudd for dette året er beregnet for fire måneder. Tallene i vedtaket er basert på skjønn, både for omsetning og resultat. Dette er fullt forsvarlig, og det er ikke grunnlag for de innvendinger Ericsson har fremsatt mot skjønnet på dette punkt. Innvendingene skulle uansett ha vært satt fram tidligere.

Oppsummert må det legges til grunn at det ikke er grunnlag for å sette det skjønnet som er utøvd til side. Men dersom retten kommer til at TAT AS bare eide kategori A-teknologien, er staten enig i at skjønnet må oppheves.

5.4 Tilleggsskatt

For lagmannsretten er spørsmålet om vilkårene for å ilegge 30 prosent tilleggsskatt på skatten av den forhøyede inntekten fra bruk av teknologirettighetene for årene 2004, 2005 og 2006 er oppfylt.

Et grunnvilkår for ileggelse av tilleggsskatt er at TAT AS har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2. Et ytterligere vilkår er at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det er tilleggsskattereglene slik de lød før lovendring 19. juni 2009 nr. 49 som skal legges til grunn.

Staten har bevisbyrden og beviskravet for ordinær tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409, Sørum.

Dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, blir konsekvensen at den lovbestemte fristen for å endre ligningen blir forlenget og skattyter risikerer å bli ilagt tilleggsskatt. Det vises til ligningsloven § 9-6 og § 10-2.

Det foreligger en omfattende rettspraksis om vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger». I Loffland-dommen, Rt-1992-1588, er det gitt sentrale retningslinjer for vurderingen. Det avgjørende er om skattyter har gitt alle opplysninger som han etter en objektiv vurdering burde ha gitt, og om ligningsmyndighetene ved det har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet.

Det følger videre av rettspraksis at opplysningsplikten praktiseres strengt, og at det ikke fritar at skattyter har stolt på rådgivere, se for eksempel Rt-1995-1883, Slørdahl, Rt-1997-1430, Elf, Rt-2007-360, Lyse Energi og Rt-2009-813, Gaard/Tveit.

Skattytere plikter å gi alle relevante opplysninger i selvangivelsen, eventuelt i vedlegg til denne, for hvert inntektsår, jf. skatteloven § 4-1 og § 4-3. Dette er helt sentralt i vår sak. Opplysninger som er gitt i selvangivelsen for ett år, innebærer ikke at de anses gitt for senere år. Dette følger av lovens ordlyd, jf. ligningsloven § 4-2 og § 4-3 jf. § 10-2, og er også fastslått i rettspraksis. Det vises til Rt-1995-1883, Slørdahl, der det er fremholdt at opplysningsplikten for et inntektsår ikke var oppfylt selv om ligningsmyndighetene kunne ha funnet fram til det riktige grunnlag for ligningen ved å gå til skattyterens selvangivelse for tidligere år. Det samme er lagt til grunn i senere rettspraksis, jf. Borgarting lagmannsretts dom i sak LB-2013-69127-2.

Staten gjør gjeldende at TAT AS har gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene for inntektsårene 2004, 2005 og 2006. De royaltyinntektene TAT AS har oppgitt, avviker så mye fra et vederlag fastsatt i tråd med armlengdestandarden at dette i seg selv innebærer at opplysningene er uriktige.

Ericsson har anført at staten med denne anførselen i realiteten gir reglene i ligningsloven § 4-12 tilbakevirkende kraft. Det bestrides. Statens anførsel er forankret i de alminnelige reglene om skattyters opplysningsplikt som gjaldt før 2007 og 2008 og rettspraksis basert på disse lovbestemmelsene. Skattytere skal etter disse reglene bidra til at skatteplikten blir klarlagt og har plikt til å gi «andre opplysninger av betydning», jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-3. Ifølge rettspraksis er det ikke alltid nok å fylle ut skjemaer. Opplysningene skal dessuten gis på en klar måte, noe som innebærer at det kan være nødvendig å gi utfyllende og supplerende opplysninger i vedlegg. Det vises til Rt-1997-1430, Elf og Rt-2007-360, Lyse Energi.

Avviket i prosent fra armlengdeprisen for årene 2004, 2005 og 2006, slik det er beregnet av Skatteklagenemnda, er henholdsvis 41,9 prosent, 58,6 prosent og 57,4 prosent. Etter rettspraksis er skattyters inntektsopplysninger å anse som uriktige når avviket er på rundt 40 prosent. Det vises til Rt-1999-1087, Baker Hughes, der det på side 1102-1103 er uttalt:

> Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdes leie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986-1988, må anses som uriktige.

Den samme lovforståelse er lagt til grunn i Rt-2012-1648, Statoil, avsnitt 48 og 51.

Baker Hughes-saken gjaldt fristreglene. I forlengelsen av forannevnte sitat er det uttalt at retten med det ikke har tatt standpunkt til om uttrykkene «uriktige» og «ufullstendige» opplysninger i bestemmelsen om tilleggsskatt skal tolkes på samme måte. Men fra det kan det ikke sluttes at de samme begrepene i de to regelsettene ikke skal tolkes på samme måte. Ordlyden er den samme og har utvilsomt samme kjerneinnhold. Forarbeidene til tilleggsskattereglene er ansett som relevante ved forståelsen av fristbestemmelsen. Tilleggsskatt er en sanksjon og det kan ha betydning om skattyter er å bebreide, jf. Rt-2009-813, Gaard/Tveit, men dette hensynet er uansett ivaretatt ved reglene i ligningsloven som hjemler fritak for tilleggsskatt ved nærmere angitte unnskyldelig forhold. Det er ingen grunn til at uttrykket skal tolkes forskjellig i de to regelsettene.

Ericsson har også anført at Baker Hughes-prinsippet ikke kommer til anvendelse når skattyter har gitt ledsagende opplysninger. Statens syn er at TAT AS for de aktuelle årene ikke har gitt ledsagende opplysninger om eller redegjort nærmere for hvordan prisen for bruk av teknologirettighetene er beregnet, verken i selvangivelsen eller i vedlegg til denne. Det forhold at TP-rapporten ble inngitt i 2002 i forbindelse med at TAT AS fremmet en begjæring om endring av ligningen, er uten betydning for spørsmålet om opplysningsplikten er overholdt i de etterfølgende årene.

Etter statens syn ga TP-rapporten uansett ikke ligningsmyndighetene noen foranledning til å ta opp spørsmålet om internprisen var i samsvar med armlengdeprinsippet. Rapporten er et omfattende og innholdsmessig komplisert dokument som det ville være krevende for skattekontoret å sette seg inn i for å vurdere om det var grunnlag for å ta opp spørsmålet om internprisen var i overensstemmelse med armlengdestandarden. Ligningslovens krav om at opplysningene skal gis på en klar og tilgjengelig måte er ikke oppfylt ved at TP-rapporten er innsendt.

Ericsson har under henvisning til Rt-2012-1648, Statoil, anført at det bør vises tilbakeholdenhet med å anse et avvik mellom opplyst pris og armlengdes pris som uriktig i ligningslovens forstand. Statens syn er at det som er uttalt i dommen om dette, må forstås slik at det bør vises forsiktighet med å legge til grunn at avviket i seg selv innebærer at den opplyste prisen er en «uriktig» opplysning etter ligningsloven dersom avviket er mindre enn 40 prosent. Det er ikke tilfellet i saken her, jf. foran.

Etter dette må det legges til grunn at TAT AS har gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene for årene 2004, 2005 og 2006.

Staten anfører videre at TAT AS også har gitt ufullstendige opplysninger om inntektene i disse årene. TP-rapporten ble fremlagt i forbindelse med et krav om endring av ligningen for tidligere år. Det er ikke tilstrekkelig.

I selvangivelsene med vedlegg for 2004, 2005 og 2006 ble det ikke gitt tilstrekkelig konkrete opplysninger som ga ligningsmyndighetene foranledning til å ta opp spørsmålet om det vederlag TAT Ltd betalte for å bruke teknologirettighetene var armlengdes. Det er ikke engang opplyst at selskapet hadde mottatt royalty fra det britiske datterselskapet og grunnlaget for denne inntekten. Ernst & Young ga i brev 30. november 2007 og e-post 17. januar 2008 med vedlegg mer

konkrete opplysninger. Dette er imidlertid uten betydning for vurderingen av om opplysningsplikten er misligholdt da disse opplysningene ble gitt lenge etter at selvangivelsene for 2004, 2005 og 2006 var levert, og også etter at ordinær ligning for disse årene var avsluttet.

Ericsson har tidligere påberopt ligningsloven § 10-4 nr. 1 siste punktum som bestemmer at satsen for tilleggsskatt skal være 15 prosent blant annet når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster eller forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. For lagmannsretten er denne anførselen frafalt, men etter statens syn er denne bestemmelsen likevel av en viss interesse nettopp fordi vilkårene for å anvende redusert sats ikke er oppfylt. Det er ikke tilstrekkelig at ligningsmyndighetene faktisk har opplysningene, forholdet må også lett kunne kontrolleres. Det var ikke tilfellet i vår sak. Det er riktig at TP-rapporten tidligere var sendt til ligningsmyndighetene, men det var ikke lett å kontrollere om internprisen var i samsvar med armlengdestandarden på grunnlag av denne omfattende og innholdsmessig kompliserte rapporten. Dette underbygger etter statens syn ytterligere at de opplysningene som ble gitt i selvangivelsene for de enkelte årene, var mangelfulle.

Etter dette må det legges til grunn at TAT AS har gitt både uriktige og ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene for årene 2004, 2005 og 2006.

Et ytterligere vilkår for å ilegge tilleggsskatt er at opplysningssvikten har eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt. Sammenholdt med hva inntekten ville ha vært dersom vederlaget var fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet, er det ingen tvil om at dette vilkåret er oppfylt.

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten er skatten på inntektstillegget. Det gir en tilleggsskatt for årene 2004, 2005 og 2006 i avrundede tall med henholdsvis 3 780 000, 10 248 000 og 9 408 000 kroner.

Dersom lagmannsretten kommer til at Skatteklagenemndas skjønn må oppheves med den begrunnelse at inntektstillegget er for høyt, er også beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt blitt for høyt. For det tilfellet er det bare beregningsgrunnlaget som skal reduseres. Det samme gjelder dersom lagmannsretten kommer til at TAT Ltd helt eller delvis eide kategori B-teknologien. I begge tilfeller er det likevel grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt.

6. Lagmannsrettens syn på saken

6.1 Hovedspørsmål og rettslige utgangspunkter

Etter skatteloven § 5-1 jf. § 5-30 er fordeler vunnet ved virksomhet, herunder realisasjon av formuesobjekter, å anse som skattepliktig inntekt. Overføring av eiendomsrett utløser skatteplikt på eiers hånd.

Ved salget i 2007 ble teknologirettigheter overdratt fra TAT-konsernet til Ericsson AB. Et av hovedspørsmålene i saken er om det var TAT AS eller datterselskapet TAT Ltd som eide den delen av teknologirettighetene som er omtalt som kategori B-teknologi.

Det andre hovedspørsmålet gjelder den royalty TAT Ltd skulle betale. Teknologiavtalen 22. april 2002 regulerer to forhold: det vederlag TAT AS skulle betale for forsknings- og

utviklingstjenester (research and development services) som TAT Ltd skulle utføre på oppdrag fra TAT AS, og det vederlag TAT Ltd skulle betale for bruk av teknologirettigheter som var eid av morselskapet (royalty).

Royaltyspørsmålet har tre hovedelementer: hvilke teknologirettigheter det skal betales royalty av, om det avtalte vederlaget ligger innenfor rammene av armlengdeprinsippet og, dersom skattemyndighetene har grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn, om skjønnet er forsvarlig.

Eier- og royaltyspørsmålet er to selvstendige tvistetemaer. Hvilke teknologirettigheter TAT Ltd etter avtalen skal betale royalty av, er imidlertid også et relevant moment ved vurderingen av eierspørsmålet.

Det tredje hovedspørsmålet i saken gjelder ileggelsen av tilleggsskatt.

Ved vurderingen av hvem som skal anses som eier i skattemessig sammenheng, er utgangspunktet og hovedregelen at det privatrettslige eierbegrepet skal legges til grunn. Partene er enige om at det ikke er omstendigheter i saken som tilsier at dette utgangspunktet fravikes. Lagmannsretten slutter seg til det.

I samsvar med etablerte prinsipper for bevisbedømmelse skal det mest sannsynlige faktum legges til grunn ved vurderingen av eierskaps- og royaltyspørsmålet. Tidsnære bevis skal i utgangspunktet tillegges stor vekt, men likevel slik at det må tas hensyn til bevisets relative betydning. Videre skal tolking av skriftlige bevis følge alminnelige avtalerettslige tolkingsprinsipper. Om dette vises til Rt-2009-813, Gaard/Tveit. Det innebærer at avtalens ordlyd basert på en objektiv tolking skal tillegges stor vekt. Disse utgangspunktene suppleres av momenter som bakgrunn og historikk, eventuelle partsforutsetninger som er kommet til uttrykk på annen måte, og etterfølgende atferd i den utstrekning slike forhold er å anse som relevante. Konklusjonen vil bero på en samlet vurdering og avveining av alle relevante momenter.

6.2 Kort om teknologien

Som tingretten, finner lagmannsretten det hensiktsmessig først å gi en kort beskrivelse av den teknologien saken gjelder.

Den teknologien som ligger til grunn for digital overføring av videosignaler i et så lite plasskrevende format som mulig, kalles videokompresjon.

De sentrale produktene som utnytter denne teknologien er enkodere, mulitipleksere og modulatorer. Enkodere samler og komprimerer signalene; det som blir sendt er ikke selve bildet, men en matematisk formel som viser ulikheten fra bilde til bilde. En multiplekser tar imot signalene og sender disse videre til en modulator. Derfra sendes signalene til en forsterker og mottaker som til slutt dekoder signalene. For TAT-konsernet var enkoderne det viktigste produktet.

Selskapet har benevnt teknologien som henholdsvis kategori A og kategori B-teknologi. Med kategori A-teknologi sikter selskapet til den teknologien som var utviklet av TAT AS frem til oppkjøpet i 1999 og den teknologien som ble ervervet ved oppkjøpet og som senere er videreutviklet av TAT Ltd. Med kategori B-teknologi siktes til den nye teknologien som er

utviklet av TAT Ltd hovedsakelig etter avtaleinngåelsen 22. april 2002, og som anføres å ikke være omfattet av avtalen.

En internasjonal ekspertgruppe - Moving Picture Experts Group - har utviklet standarder for videokompresjon, i forkortet form MPEG2 og MPEG4. MPEG2-standarden ble utviklet fra midten av 1990-tallet og har vært benyttet til overføring av fjernsynsbilder og lyd i kringkastingsnett. MPEG4-standarden ble utviklet fra slutten av 1990-tallet, og de første produktene som var basert på denne standarden kom på markedet mot slutten av 2003. Med MPEG4-standarden, som er beskrevet som langt mer avansert og kompleks enn MPEG2-standarden, ble det mulig å sende signalene også over telenett og internett. Dette var nytt i forhold til tidligere der signalene måtte sendes i kringkastingsnett. TAT-konsernet var av de første som utviklet teknologi knyttet opp mot denne standarden for bruk i kommersielle produkter. Kategori B-teknologien ble utviklet for å utnytte de mulighetene som lå i den nye standarden.

Det sentrale tvistetemaet er om det var TAT AS eller TAT Ltd som var eier av denne nye teknologien. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at TAT AS var eier av all teknologien med den konsekvens at gevinsten fra salget ved ligningen er blitt tilordnet det norske selskapet.

6.3 Eierskapet til teknologirettighetene

Hvem som er å anse som eier, beror på en konkret bevisbedømmelse av de relevante momentene vurdert isolert og samlet. I det følgende vil lagmannsretten gjennomgå de sentrale momentene i vurdering av eierskapsspørsmålet og oppsummeringsvis foreta en samlet vurdering.

Avtalen 22. april 2002

Avtalen er bygget opp på følgende måte: en innledning med angivelse av formål og begrepsdefinisjoner, en del om lisensgrunnlag og betaling/royalty, en del om forskning og utvikling og en del om løpetid og regulering av oppsigelsesadgang mv. Avtalen, som har engelsk tekst, ble gjort med virkning fra oktober 1999.

Det fremgår av avtalens innledning at TAT Ltd skal ha en ikke-eksklusiv bruksrett (lisens) til «Acquired Intellectual Property Rights» på de vilkår som fremgår av avtalen.

«Acquired Intellectual Property Rights» er i pkt. 1.1 definert slik:

> «In this Agreement «Acquired lntellectual Property Rights» means all Intellectual Property Rights purchased by the Licensors under the Licence Purchase Agreements, excluding:
>
> (i) Intellectual Property Rights owned by the Licensors prior to the Licensors' purchases of lntellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements.
>
> (ii) Intellectual Property Rights owned by the Licensee prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements. (iii) Intellectual Property Rights developed by the Licensee independent of and unrelated to the R&D Services.
>
> (iv) Intellectual Property Rights developed by the Licensors.»

Etter ordlyden må dette forstås slik at lisensen skulle omfatte alle IP-rettighetene som TAT AS hadde ervervet ved oppkjøpet av NDS i 1999. Unntatt var IP-rettigheter som henholdsvis TAT AS og TAT Ltd eide før oppkjøpet av NDS, IP-rettigheter som var utviklet av TAT AS og IP-rettigheter utviklet av TAT Ltd uavhengig og urelatert til det som i avtalen er definert som forsknings- og utviklingstjenester.

Om eierskap til IP-rettigheter bestemmer avtalen pkt. 10.4:

> «The Licensor shall become exclusive owner of all Intellectual Property Rights that is being developed by the Licensee under the R&D Services. The Licensee's Intellectual Property Rights license under this Agreement also covers the Developed Intellectual Property Rights. For the avoidance of doubt, this Agreement does not affect the Licensee's sole ownership to Intellectual Property Rights resulting from research and development independent of and unrelated to the R&D Services.»

For vurderingen av eierskapet er dette den viktigste klausulen i avtalen. Det etableres her et skille for eierskap til teknologirettigheter. TAT AS skal være eier av all teknologi som TAT Ltd har utviklet som del av forsknings- og utviklingstjenestene (R&D services) for TAT AS, mens TAT Ltd skal være eier av teknologi som er utviklet uavhengig av og urelatert til disse tjenestene.

Når denne klausulens enkeltelementer leses i sammenheng, gir ordlyden etter lagmannsrettens syn ikke et entydig svar på hvem som skulle være eier av kategori B-teknologien. Ut fra ordlyden i tredje punktum fremstår det imidlertid ikke som tvilsomt at partene har forutsatt at TAT Ltd skulle drive med forskning og utvikling i tillegg til og uavhengig av den forskning og utvikling selskapet utførte på oppdrag fra TAT AS.

Det er uomtvistet at det var TAT Ltd som utviklet den teknologien som var knyttet til MPEG4-standarden, det vil grovt sagt si kategori B-teknologien. Spørsmålet er om denne teknologien er basert på forskning «independent and unrelated» til den forskning og utvikling som TAT Ltd gjorde på oppdrag fra TAT AS.

Lagmannsretten legger til grunn at «independent and unrelated» er et standarduttrykk der kjernen er uavhengighet. Avhengig av hvor vid tolking begrepet «independent» (uavhengig) gis, vil «unrelated» (urelatert) kunne ha en noe større rekkevidde. Det er ingen opplysninger i saken som belyser om partene har hatt noen bestemt oppfatning om dette.

Spørsmålet blir da om de øvrige bestemmelsene i avtalen gir grunnlag for en nærmere avklaring av hvilken teknologi TAT Ltd etter avtalen skulle være eier av.

Grensedragningen er knyttet opp til begrepet «Research and Development Services» som i avtalen er definert slik:

> «... all research and development work by the Licensee on behalf of the Licensors related to maintenance, improvement or further development of the Acquired Intellectual Property Rights».

Etter lagmannsrettens vurdering peker ordlyden i retning av at det siktes til kategori A-teknologi. På det tidspunkt avtalen ble inngått, var det denne teknologien som eksisterte og som det var knyttet store kommersielle forventninger til. Selv om det fortsatt ble utført noe forskning i Norge, var det da avtalen ble inngått etablert et samarbeid som innebar at førersetet for forskning og utvikling skulle ligge i det engelske datterselskapet. Det legges til grunn at dette var bakgrunnen for at det ble avtalt at TAT Ltd på oppdrag fra TAT AS både skulle vedlikeholde og videreutvikle den eksisterende teknologien som TAT-konsernet hadde store forventninger til.

I avtalen pkt. 10.1 heter det at TAT Ltd skal yte «R&D Services to the Licensors upon request with reasonable notice . . «. Sammenholdt med definisjonen av «R&D Services» og anknytningen til «Acquired Intellectual Property Rights», tilsier dette med tyngde at grensedragningen for eierskap går mellom teknologi som er basert på forskning og utvikling av den teknologien TAT AS eide da avtalen ble inngått, og forskning og utvikling som ikke kan anses som en videreutvikling av denne.

Vurderingstemaet blir da hva som er en videreutvikling av den teknologien som eksisterte da avtalen ble inngått, kategori A-teknologi, og forskning og utvikling av teknologi som ikke kan anses å bygge videre på denne.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at kategori A-teknologien utgjorde en «plattformteknologi», se nærmere vedtaket side 95 og side 118. Staten har ikke opprettholdt denne vurderingen. Lagmannsretten finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på nemndas syn på dette.

Både kategori A og B-teknologi er basert på forskning innenfor videokompresjon. På grunnlag av bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at dette ikke nødvendigvis innebærer at kategori B-teknologien er en videreutvikling av kategori A-teknologien selv om begge teknologier er basert på grunnleggende kunnskaper i matematikk, statistikk og programmering for utvikling av algoritmer for overføring av bildemateriale i komprimert form.

Andrew Perkis, som er professor ved institutt for elektronikk og telekommunikasjon ved NTNU, ga forklaring som sakkyndig vitne. På grunnlag av hans forklaring legger lagmannsretten til grunn at standardene MPEG2 og MPEG4 er ulike og at MPEG4-standarden teknologisk er langt mer avansert og kompleks. I motsetning til MPEG2-standarden gir den nye standarden mulighet til å overføre bildemateriale utenfor kringkastingsnettet, det vil si i telenett og internett. Ifølge professor Perkis var det nødvendig å utvikle en ny teknologi for å kunne utnytte potensialet i den nye standarden selv om det kunne være en fordel med kjennskap til den forskning som lå til grunn for forskning og utvikling av produkter basert på MPEG2-standarden. Han var imidlertid klar på at den teknologien som ble utviklet for å utnytte MPEG4-standarden, var ny i den forstand at den ikke bygget videre på tidligere utviklet teknologi.

Vurderingen til professor Perkis om at det måtte utvikles en ny teknologi for å kunne utvikle produkter basert på MPEG4-standarden, underbygges av vitneforklaringer fra flere som var tilknyttet forsknings- og utviklingsavdelingen i TAT Ltd. Stephen Dancer, senior systemingeniør, forklarte at forskningsarbeidet knyttet til MPEG4-standarden begynte omkring 2003-2004. Det ble da satt sammen et helt nytt team som dels bestod av personer med erfaring fra arbeid med MPEG2 og dels nyrekrutterte, og at arbeidet måtte starte fra grunnen av. I 2004 var det ifølge Philip White, leder for avdelingen som arbeider med kompresjonsteknologi, et større antall

forskere som arbeidet med MPEG4-standarden, mens det bare var et fåtall som arbeidet med forskning og utvikling basert på MPEG2-standarden.

Uten støtte i annen bevisførsel basert på teknologikyndighet, finner lagmannsretten det vanskelig å overprøve vurderingen til professor Perkis om at den teknologien som ble utviklet basert på MPEG4-standarden, var ny i den forstand at den ikke var basert på og heller ikke kunne anses som en videreutvikling av kategori A-teknologien. På grunnlag av bevisførselen er lagmannsretten ikke enig i den betydning som tingretten tillegger grunnleggende kunnskaper i matematikk, statistikk og programmering og erfaringen med tidligere forskning på videokompresjon, jf. dommen side 44-45.

Det forhold at det var TAT AS som betalte for og overtok knowhow ved oppkjøpet i 1999 kan heller ikke sees å ha noen vekt av betydning. Det vises til at lisensavtalen ble inngått med virkning fra 1999. Lagmannsretten kan heller ikke se at det forhold at TAT AS var representert i ekspertorganet Moving Picture Experts Group har noen selvstendig betydning for vurderingen av eierskapet.

Så langt er lagmannsrettens vurdering at avtalens ordlyd, med støtte i teknologikyndig vitneførsel og forhistorien, klart peker i retning av at TAT AS fortsatt skulle eie kategori A-teknologi, mens TAT Ltd skulle eie den teknologien som ble utviklet uavhengig av denne - i praksis teknologi basert på MPEG4-standarden. Dette skillet ble også lagt til grunn ved fordelingen av forsknings- og utviklingskostnadene på henholdsvis TAT AS og TAT Ltd, jf. nærmere nedenfor.

Staten kan etter lagmannsrettens syn ikke høres med at avtalen pkt. 10.4 skal forstås slik at det her avgrenses mot utvikling av teknologi på andre områder, for eksempel til bruk i el-biler eller vindmøller. TAT Ltd var et selskap med kompetanse på kompresjonsteknologi . Det er etter lagmannsretten syn ganske klart at avtalen må forstås slik at partene la til grunn at TAT Ltd også innenfor sitt kompetanseområde skulle kunne utvikle teknologi som TAT AS ikke skulle eie. Det er ingen opplysninger i saken om at TAT Ltd hadde forskningskompetanse på et bredt teknologispekter.

TP-rapporten

Staten har fremholdt at avtalens ordlyd med støtte i TP-rapporten underbygger at det ble avtalt at TAT AS skulle eie all teknologi som var resultat av forskning og utvikling av produkter for overføring av bilder i komprimert form.

Rapportens tittel er «Transfer Pricing Review - R&D Services and Intangibles». Tittelen refererer både til formål og innhold. Formålet, som er angitt i rapporten pkt. 1, var å beregne armlengdes internpris for den royalty TAT Ltd skulle betale for å lisensiere teknologi fra TAT AS og den pris TAT AS skulle betale for forsknings- og utviklingstjenester fra TAT Ltd. Slik lagmannsretten forstår det er «intangibles» i rapporten brukt synonymt med immaterielle rettigheter (IP rettigheter).

Det er noe usikkert når arbeidet med rapporten ble påbegynt. Den endelige versjonen forelå i april 2002, men det fremgår av dokumentasjonen at et utkast forelå høsten 2001. Rapporten er et vedlegg til lisensavtalen og er således en del av denne. På grunnlag av det som er opplyst, legger

lagmannsretten til grunn at det som er beskrevet om virksomheten i all hovedsak er basert på opplysninger fra ledelsen i TAT AS.

I rapporten pkt. 2.3 heter det:

> «Tandberg UK provides R&D services to Tandberg Norway. As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg UK's R&D activities are provided as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg UK on a contract basis to research new and/or improved technologies and to develop new products.»

I kapittel 3, statement of facts, er det flere steder uttalt at TAT AS er eier av all teknologi, og at TAT Ltd skal stå for produksjon, salg samt forskning og utvikling på oppdrag fra det norske selskapet. Som eksempel vises til pkt. 3.2.3 der det heter:

> "As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg UK performs R&D as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg UK on a contract basis to research new and/or improved technologies and develop new products."

At Tandberg Norge er eier av all teknologi er gjentatt i pkt 3.9.2 om forskning og utvikling.

I pkt. 3.9.4 er det angitt at 64-68 prosent av forsknings- og utviklingsaktivitetene gjelder forbedring av eksisterende produkter, mens 10 prosent angis å være «speculative or blue sky» aktiviteter. Resten er angitt å være aktiviteter knyttet til produksjon og salg.

Pkt. 5.6.5.2 - som er i kapittel 5 om den økonomiske analysen av royalty - angir samme inndeling for kostnadsallokering. Om blue sky-forskning heter det:

> ««Blue sky» engineering costs are initially borne by Tandberg UK but are recharged to Tandberg Norway with a mark-up as it pays for the development and owns all existing and future intangibles.»

Selv om oppdraget til Arthur Andersen var å beregne armlengdepris for bruk av teknologirettigheter (royalty) og vederlag for forsknings- og utviklingstjenester utført på oppdrag fra TAT AS, er rapporten etter lagmannsrettens syn likevel relevant ved eierskapsvurderingen. Men vektleggingen må vurderes på den bakgrunn at den overordnede problemstillingen for analysene og beregningene var å finne frem til priser som uavhengige parter ville ha inngått avtale om, og at eierskapsvurderinger ikke var en del av det oppdrag Arthur Andersen hadde.

Som referert foran kommer det flere steder i rapporten til uttrykk at TAT AS er eier av «all» teknologi. Dette var dekkende for det faktiske eierforholdet til den teknologien som eksisterte da avtalen ble inngått i april 2002, og enn mer per «effective date» i oktober 1999. Når det generelt heter at TAT AS var eier av all teknologi gir dette etter lagmannsrettens vurdering isolert sett ikke grunnlag for konklusjoner om ikke-eksisterende, fremtidig teknologi.

I rapporten pkt. 5.6.5.2 heter det at TAT AS også skal være eier av fremtidig teknologi. Dersom dette legges til grunn, vil avtalen pkt. 10.4 bli tilnærmet uten praktisk realitet, noe som har formodningen mot seg. Det som er kommet til uttrykk i TP-rapporten om eierskap bør, også hensett til formålet med rapporten og at eierskap til fremtidig teknologi ikke er utdypet og konkretisert, ikke tillegges så stor vekt at den reelt sett tilsidesetter innholdet i en helt sentral avtaleklausul. Lagmannsretten vil tilføye at uttalelsen også knytter dette opp mot at TAT AS blir fakturert for og betaler for all utvikling, noe som faktisk ikke skjedde.

En utveksling av e-poster internt i Arthur Andersen fra november 2001 kaster lys over det som står i TP-rapporten om eierskap til teknologi. Disse e-postene underbygger at det er grunn til å tillegge det som står i TP-rapporten om eierforhold til teknologi begrenset selvstendig vekt ved vurderingen av eierforholdet til kategori B-teknologien . På dette tidspunkt forelå det et utkast til en rapport. Den første e-posten er fra 9. november 2001. Avsender er Kjetil Rimstad fra Arthur Andersen i Norge, adressat er Richard Coombes, den ansvarlige for rapporten i Arthur Andersen i England. I denne e-posten heter det:

> «According to the report, the study only covers «existing Tandberg Television intangibles», ie intangibles purchased from DBB/Ordinto in 1999. «Any Tandberg TV intangibles that are currently being developed or will be developed in the future for new markets are outside the scope for this analysis».
>
> Is Tandberg TV in a situation were r&d developed in UK is supposed to be owned by Norway?
>
> lf so, the issue that need to be solved is how the conclusions reached in the transfer price study can be applied on new R&D also.
>
> Could you please explain what agreement was made with Tandberg Television regarding new r&d?»

Den 23. november 2001 svarte Richard Coombes slik:

> «What was agreed between me, the client, and Philip Mills was that new r & d was outside the scope of the study and of any agreement that needs to be drawn up as a result of the study. In respect of new r& d therefore there is a need for a fresh decision to be taken as to whether the fruits of that work are to be transferred to Norway; if the answer is yes, then the pricing would have to be looked at but obviously one would hope the existing study would provide a foundation for that
>
> As I understand it, therefore, at present the costs of the new research stay in the UK»

Når det svares at ny forskning og utvikling var «outside the scope of the study», må det ut fra sammenhengen forstås slik at studien, det vil si TP-rapporten, utelukkende er basert på den teknologien som eksisterte. Under henvisning til at det spørsmål som var stilt var om forskning og utvikling i det engelske selskapet skulle forutsettes å være eid av det norske selskapet, kan svaret etter lagmannsrettens syn ikke tolkes på noen annen måte enn at det bekreftes at rapporten og dens estimater bare er basert på den teknologien som ble ervervet i 1999, det vil si kategori A-

teknologi. Svaret, herunder at overdragelse av fruktene av ny forskning og utvikling til Norge forutsetter en ny beslutning, må forstås slik at dette er basert på kommunikasjon med klienten og følgelig er dekkende for klientens oppfatning.

Det er ingen dokumentasjon for at det har vært noen videre kommunikasjon om dette eller at det er truffet en beslutning om at eierrettighetene til ny teknologi skulle overføres til TAT Norge.

Lagmannsrettens vurdering er at det som er kommet til uttrykk i disse e-postene, klart trekker i retning av at det norske selskapet ikke skulle være eier av den teknologien TAT Ltd utviklet med forankring i den nye MPEG 4-standarden. Under enhver omstendighet gir innholdet i disse e-postene grunn til å utvise forsiktighet med å trekke vidtrekkende slutninger av utsagnene i TP-rapporten om at TAT AS var eier av all teknologien.

Et utkast til TP-rapport ble forelagt for oppdragsgiveren i et memo fra Arthur Andersen datert 11. desember 2001. Under overskriften «Conclusion reached in the TPS» heter det om royalty og research and development:

> "a) royalty rates
>
> TAT Ltd uses technology owned by TAT ASA when producing products including the product range purchased from Ordinto Investments in 1999. Hence, royalty should be paid from TAT Ltd to TAT ASA.
>
> The TPS concludes that a suitable rate is 6 % of revenues generated from the purchased product range.
>
> b) research and development
>
> Research and development services conducted by TAT Ltd with respect to maintaining product ranges existing in 1999 when TAT ASA purchased the DBB business from Ordinto Investments are purchased by TAT ASA in order to maintain the originally purchased IPR and all newly developed products or same category of products."

I pkt. II er forskning og utvikling fordelt på tre områder: til støtte for norsk IP, til støtte for salg og markedsføring og til støtte for «blue sky».

For vurderingen av spørsmålet om eierskap - og tolkningen av teknologiavtalens pkt. 10.4 - er det etter lagmannsrettens syn vanskelig å trekke noen slutninger fra henvisningene til produkter og produktgrupper ut over at disse var en del av det som ble kjøpt i 1999, og at man hadde tro på en videreutvikling av disse.

Lagmannsrettens vurdering er på denne bakgrunn at det som står i TP-rapporten om eierskap, isolert sett må tillegges begrenset vekt.

Betaling av forsknings- og utviklingstjenester

Hvem som har betalt for forskning og utvikling av kategori B-teknologien, er egnet til å kaste lys over eierspørsmålet.

Partene er enige om at TAT Ltd har mottatt i størrelsesorden 34 millioner GBP for forsknings- og utviklingstjenester i årene 2000-2006. Det er heller ingen uenighet om at TAT Ltd har hatt «betydelige» forsknings- og utviklingskostnader som ikke er blitt belastet TAT AS. Partene er imidlertid uenige om alle kostnadene som TAT Ltd har angitt som kategori B-kostnader reelt sett hører til den kategorien, og om deler av det som er belastet TAT AS også inneholder kategori B-kostnader.

Slik lagmannsretten forstår statens anførsel, hevdes det at TAT AS er blitt belastet med kostnader til forskning og utvikling av kategori B-teknologien og at det underbygger at avtalen var at TAT AS skulle være eier av både kategori A og kategori B-teknologien. Som eier av den teknologien som ble utviklet skulle TAT AS også, er det anført, betale for alle utviklingskostnader. Konsekvensen av at TAT AS ikke er blitt belastet alle utgiftene til forskning og utvikling er ifølge staten at TAT Ltd da i prinsippet har et pengekrav mot TAT AS, men at et slikt krav ikke gir grunnlag for eierskap.

Fordelingen av kostnader på de tre kategoriene A, B og C, har bakgrunn i TP-rapporten. Det ble foretatt et etteroppgjør for årene 1999-2001 etter at rapporten forelå. TAT AS ble da belastet med følgende beløp for kostnader til forskning og utvikling for de respektive årene: 1,65, 6,69 og 5,62 millioner GBP. Det fremgår av dokumentasjonen at dette er kostnader for «engineering to support Norway», det vil si kategori A-kostnader.

Fra 2003 begynte TAT Ltd i samsvar med avtalen pkt. 10.7 å føre mer systematiske oversikter over tidsbruken fordelt på de tre kategoriene. Simon Bigg, som var leder for forsknings- og utviklingsavdelingen, forklarte at arbeidet med utvikling av ny teknologi ble allokert til kategori B etter instruks fra selskapets ledelse. Fra 2005 ble det innført et ytterligere detaljert registreringssystem basert på timebruk. TAT Ltds allokering til kategori B er for de enkelte år som følger:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Videreført TAT AS Mill. GBP	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60
% av totale kostnader					32	43	56	69	76
Egenutvikling TAT Ltd	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60

Staten har reist innvendinger mot denne kostnadsallokeringen. Det er anført at en del av det som for årene 1999 og 2000 er rubrisert som kategori B-kostnader også omfatter en del av TAT Ltds kostnader til salg mv, det vil si kategori C-kostnader. Staten har også anført at det for årene 2003-2007 er angitt for mye kategori B-kostnader og for lite kategori C-kostnader. Det er vist til at forskningen knyttet til MPEG4-standarden først fikk et omfang av betydning fra 2004, at antall personer som arbeidet med forskning og utvikling knyttet til den nye standarden i de første årene var begrenset, men at den prosentvise andelen av de totale kostnadene likevel var høye og raskt

stigende - for årene 2003-2007 henholdsvis 32 prosent, 43 prosent, 57 prosent, 69 prosent og 78 prosent.

Videre har staten anført at tallene for kategori B-utgifter for et par av årene (2001 og 2002) ikke kan legges til grunn fordi de ikke fremgår av regnskapene. Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort at tallene i allokeringsskjemaene er misvisende eller feil fordi de ikke kan leses direkte ut av selskapets regnskaper.

Slik lagmannsretten forstår det, er kjernen i disse anførslene at staten mener at TAT Ltd ikke har hatt så store kategori B-kostnader som allokeringen gir uttrykk for. Uansett om en del kategori C-kostnader uriktig skulle ha blitt allokert til kategori B, kan lagmannsretten ikke se at det kan tillegges noen nevneverdig vekt ved vurderingen av eierskapet til teknologien. Allokeringen av forsknings- og utviklingskostnader for de første årene er, slik lagmannsretten forstår det, gjort i ettertid basert på TP-rapporten. Det ble da foretatt et etteroppgjør som også lå til grunn for TAT AS' anmodning i april 2002 om endring av ligningen for 1999 og 2000. Allokeringen er for alle årene blitt gjort etter samme mønster, med en økende grad av detaljering i underlagsrapporteringen. Lagmannsretten kan ikke se hvilket motiv TAT Ltd skulle ha hatt for å foreta en systematisk misvisende allokering mellom kategori B og kategori C - dette var utgifter som selskapet mener at de selv skulle bære.

At utgiftene til forskning og utvikling over år systematisk er fordelt på kategori A og kategori B, er etter lagmannsrettens vurdering en sterk indikasjon på at dette var i samsvar med det som var avtalt. Det er vanskelig å se poenget med registreringen av kostnader på de to kategoriene dersom ikke formålet var en kostnadsfordeling mellom selskapene. Når det ikke lenger er omtvistet at TAT Ltd dekket en «betydelig» del av kategori B-kostnadene, underbygger allokeringen etter lagmannsrettens vurdering at TAT Ltd etter avtalen skulle være eier av fruktene av dette forsknings- og utviklingsarbeidet. Bevisførselen har heller ikke underbygd at A-kategorien er blitt belastet med det som i realiteten var kategori B-kostnader. Slik lagmannsretten forstod forklaringen til Simon Bigg ble arbeidene/utgiftene lagt til kategori A dersom det var tvil. Men dersom det skulle være slik at noe av det som er blitt belastet TAT AS som kategori A-kostnader også er kategori B-kostnader er det etter lagmannsrettens syn i begrenset grad egnet til å underbygge at TAT AS etter avtalen skulle være eier av all teknologi. En feilregistrering ville først og fremst gi grunnlag for et pengekrav og et etteroppgjør.

Oppsummert er lagmannsrettens vurdering at det er mest sannsynlig at allokeringen til de respektive kostnadskategoriene beror på et forsvarlig skjønn og legger til grunn at den i all hovedsak er uttrykk for en riktig fordeling.

Betaling av royalty

Etter lisensavtalen pkt. 4.1 skal TAT Ltd betale 6 prosent av «Gross Revenue, calculated according to the principles of the transfer pricing review as set out in Schedule 2.» Denne klausulen må sees i sammenheng med pkt. 2.1 som bestemmer at TAT Ltd skal ha en ikke-eksklusiv rett til å bruke «Acquired Intellectual Property Rights» og «Developed Intellectual Property Rights.»

Nedenstående tabell - som er hentet fra Skatteklagenemndas vedtak side 43 - angir de omsetningstall det er betalt royalty på grunnlag av og hva TAT Ltd faktisk har betalt i royalty i årene 2002-2006, alt omregnet til norske kroner:

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152		
Betalt royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %
Betalt i % av avtalt royalty	100,40 %	102,84 %	94,34 %	100,04 %	86,37 %	95,32 %

På grunnlag av det som er opplyst legger lagmannsretten til grunn at TAT Ltd har betalt royalty av følgende omsetning:

I 1999 og 2000 betalte TAT Ltd royalty til TAT AS av omsetning av både varer og tjenester, også av omsetningen til et datterselskap i USA. I årene 2003-2005 betalte TAT Ltd royalty av all omsetning av varer og tjenester, men omsetningen til det amerikanske datterselskapet var da ikke med. Fra 2006 er det ikke betalt royalty av den delen av omsetningen som gjelder tjenester, men av all omsetning av produkter, herunder omsetning av kategori B-produkter. Det ble også betalt royalty av omsetning av produkter fra et tysk selskap i konsernet.

Ericsson har anført at deler av royaltybetalingen - de delene som gjelder omsetningen av tjenester og av kategori B-produkter som selskapet hevder at TAT Ltd selv eide - skyldes feil som ble oppdaget i forbindelse med skattesaken. Det er fremholdt at det fram til 2002 bare ble omsatt produkter basert på kategori A-teknologi, at det derfor skulle betales royalty av hele produktomsetningen og at det samme langt på vei gjaldt for 2003 da det var en svært begrenset omsetning av kategori B-produkter. Videre er det vist til at avregningen for 2004 etter lisensavtalen først skulle skje i mars/april 2005 og at finansdirektør Tim O'Connor og selskapets controller - som var de to sentrale personene når det gjelder betaling av royalty - da hadde sluttet. Staten har avvist dette som en troverdig og sannsynlig forklaring.

Betaling av royalty til TAT AS av omsetning av tjenester og produkter fra andre selskaper, har ingen forankring i lisensavtalen og beror åpenbart på en feil. Dette kan etter lagmannsrettens vurdering vanskelig sees på annen måte enn at TAT Ltd har hatt dårlige rutiner og liten bevissthet omkring hva selskapet skulle betale royalty av. For disse roytaltybetalingene fremstår mangelfulle rutiner og manglende orden som en nærliggende forklaring.

Spørsmålet blir videre om det er sannsynlig at slike eller andre ikke-kontraktrelaterte forhold forklarer at TAT Ltd også betalte royalty av omsetningen av kategori B-produkter som gjaldt en økende andel av omsetningen og etter hvert betydelige beløp. Staten har beregnet omsetningen av kategori B-produkter for årene 2003, 2004, 2005 og 2006 til henholdsvis 113 millioner, 157

millioner, 430 millioner og 488 millioner kroner. Selv om dette dreier seg om tall som er beregnet på et noe usikkert grunnlag, legger lagmannsretten til grunn at det i disse årene er blitt betalt betydelige summer i royalty fra omsetning av kategori B-produkter, anslagsvis i størrelsesorden 70 millioner kroner.

At så store omsetningstall ved en feil skal være tatt med i beregningsgrunnlaget for royalty forutsetter en forklaring. Det fremstår som mindre sannsynlig at dette kan tilskrives det forhold at finansdirektøren sluttet nærmest på dagen tidlig i 2005 og at selskapets controller sluttet omtrent på samme tid. Betalingen startet ikke da disse sluttet og det er opplyst at selskapet hadde en administrasjon med mer enn 30 ansatte.

En mer nærliggende forklaring er at det her dreier seg om mor- og datterselskap, noe som også kan forklare de mangelfulle interne rutinene og den mangelfulle kontrollen. I motsetning til det som vil være situasjonen i avtaleforhold mellom uavhengige parter vil feil av den typen det her eventuelt er tale om ikke føre til at verdier forsvinner ut av konsernet. Dette er etter lagmannsrettens syn et forhold som må tillegges vekt. Mens en betaling som det her er tale om mellom uavhengige parter gir en klar presumsjon for at betalingen er uttrykk for at parten mener seg forpliktet, innebærer den nære tilknytningen mellom partene at denne presumsjonen har mindre styrke i vår sak.

Sammenholdt med det faktum at TAT Ltd også betalte royalty til TAT AS av omsetning som åpenbart ikke hadde noen avtalemessig forankring, er lagmannsrettens vurdering, når alle momentene sees samlet at det er mye som taler for betalingen av all produktomsetningen i TAT Ltd skyldes mangelfulle rutiner og mangelfull kontroll. Det fremstår i alle fall som en like sannsynlig forklaring som at betalingen var uttrykk for en oppfatning om at det var en kontraktsforpliktelse.

Patentrettigheter

TAT AS eide alle registrerte patenter i konsernet, både de som ble overtatt ved oppkjøpet i 1999 og de som kom til senere. Til sammen var det ca. 100 patenter.

I perioden 2005-2007 ble det søkt om ca. 20 patenter som var knyttet til utviklingen av kategori B-teknologien. Alle søknadene er fremmet av TAT AS.

Ericsson har fremholdt at TAT-konsernet forut for dette hadde en policy som innebar at det ikke var noen fokus av betydning på patenter. Dette skyldtes dels at søknader om patent ville føre til offentlighet rundt teknologiske nyvinninger, med den fare for etterligninger som det ville innebære, og dels at patenter ble ansett å utgjøre en liten del av den verdien konsernets teknologirettigheter samlet sett hadde. Det er også opplyst at søknader om patenter først og fremst var blitt fremmet for å unngå beskyldninger om etterligninger, med andre ord et defensivt formål.

Warren Hobson, som tidligere var ansatt i TAT-konsernet og nå er leder av strategi og utvikling i Ericsson, forklarte som vitne at patentpolicyen ble noe endret fra 2003-2004 da virksomheten i TAT Ltd begynte å gå bedre. Det ble da et gradvis økt fokus på ingeniørarbeidet. Et av formålene med å søke patentering var å øke posisjoneringen til ansatte og deres kompetanse overfor

markedet. Han anslo imidlertid at mindre enn 5 % av ingeniørarbeidet var knyttet til patenter og mente at det var vanskelig å vurdere verdien av konsernets patenter.

På spørsmål opplyste Hobson at alle patenter ble registrert hos TAT AS. Slik han oppfattet det var det tidligere tatt en beslutning om det som ikke ble endret med den nye policyen. Et spørsmål fra det engelske selskapet Impetus, som bistod med patentene, om denne patentpolicyen skulle fortsette, ble ifølge Hobson aldri besvart.

For eieren er den rettslige betydningen av patentregistrering å sikre enerett til utnyttelse i nærings- og driftsøyemed og å hindre etterligninger, jf. patentloven § 3 jf. § 1. Hvem som eide patentene i TAT-konsernet har derfor ingen direkte betydning for spørsmålet om hvem som eide kategori B-teknologien, men lagmannsretten er enig med staten i at det er et relevant moment i den samlede vurderingen.

Sammenholdt med verdien av teknologirettighetene, utgjorde patentene en beskjeden andel. De ble priset til 850 000 GBP ved oppkjøpet i 1999, mens den samlede prisen var over 80 millioner GBP. Dette kan etter lagmannsrettens syn delvis forklare hvorfor man ikke endret policyen om at TAT AS skulle eie alle patenter, også patenter som var resultater av forsknings- og utviklingsarbeid i det engelske selskapet. I tillegg kommer det forhold at selskapene var i samme konsern. Betydningen av hvilket selskap som ble registrert som eier, kan derfor ikke vurderes etter samme målestokk som om selskapene hadde vært uavhengige.

Det forhold at TAT AS eide alle patentene, også de som kom til som resultat av forskning og utvikling i det engelske selskapet, tillegges på denne bakgrunn noe, men begrenset vekt ved vurderingen av eierskapet til kategori B-teknologien som hadde en verdi langt ut over verdien av patentene.

Betydning av prisen for den oppkjøpte teknologi i 1999

Staten har anført at prisen for den teknologien som lå i det oppkjøpte selskapet underbygger at TAT AS skulle være eier av all fremtidig teknologi. Kjernen i denne anførselen er slik lagmannsretten har forstått det at investeringen på 1 milliard kroner forutsatte at teknologien genererte tilstrekkelige inntektsstrømmer og at det, hensett til produktenes begrensede levetid, bare kunne skje dersom TAT AS fikk inntekter også av den teknologien som ville bli utviklet i fremtiden.

Ericsson har anført at den høye prisen skyldtes at markedet på slutten av 1990-tallet generelt var priset for høyt, jf. IT-boblen som sprakk kort tid etter, og at oppkjøpet var en feilinvestering.

Det er opplyst at det blant annet var skattemessige grunner for at teknologirettighetene ved oppkjøpet i 1999 ble lagt til Norge og at goodwill ble lagt i det engelske selskapet. Bakgrunnen var at teknologirettigheter kunne avskrives i Norge og goodwill i Storbritannia.

Det er på det rene at IP-rettighetene ble nedskrevet til 0 i regnskapet allerede året etter oppkjøpet. Dette underbygger anførselen om feilberegning av markedet og feilinvestering, selv om det legges til grunn at den regnskapsmessige nedskrivingen ikke innebar at teknologirettighetene ble verdiløse. Hva som ble betalt for IP-rettighetene i 1999, har etter lagmannsrettens vurdering liten vekt som moment ved tolkingen av den avtalen partene inngikk i 2002, men kan ikke anses å

være helt uten relevans. Prisen må imidlertid først og fremst anses som uttrykk for en for stor fremtidsoptimisme. Relativt kort tid etter oppkjøpet ble virksomheten i konsernet redusert og økonomien var anstrengt. Det fremstår ikke som sannsynlig at 2002-avtalen var basert på slike økonomiske forutsetninger som staten har anført, og kan ikke legges til grunn som en premiss ved tolkingen av avtalen.

Mulige skattemessige fordeler?
Staten har anført at det ikke kan utelukkes at det var skattemessige fordeler forbundet med tilordningen av mesteparten av vederlaget til TAT Ltd. Begrunnelsen er slik lagmannsretten har forstått det at en skattepliktig gevinst i Storbritannia kunne reduseres ved konsernbidrag.

Ericsson har fremholdt at tilordningen ikke har gitt noen skattemessige fordeler og har vist til at skattesatsen i Storbritannia var 30 prosent mens den i Norge var 28 prosent.

Lagmannsretten kan ikke se hvordan en mulig fordel ved at gevinst ved et salg i et ukjent tidsperspektiv fremover ville komme til beskatning i Storbritannia og ikke i Norge kan tillegges vekt ved tolkingen av lisensavtalen. At det i 2007 ble gitt et konsernbidrag som reduserte gevinsten, endrer ikke lagmannsrettens oppfatning av dette. Allokeringen av utgiftene til forskning og utvikling på kategoriene A, B og C har forankring i TP-rapporten og ble gjort fortløpende. Det er ikke ført noe bevis for at skatt og eventuelle skattefordeler har vært en del av begrunnelsen for allokeringen. Lagmannsretten finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på denne anførselen.

Samlet vurdering
Spørsmålet om eierskapet til kategori B-teknologien beror på en samlet bevisbedømmelse.

Avtalens ordlyd skal tillegges stor vekt, jf. pkt. 6.1. Lagmannsrettens vurdering er at ordlyden i pkt. 10.4 - som er den helt sentrale avtaleklausulen - ikke gir et entydig svar, men at den klart peker i retning av at det er TAT Ltd som skal være eier av kategori B-teknologien. Denne forståelsen forsterkes når pkt. 10.4 sees i sammenheng med andre avtaleklausuler.

Lagmannsretten har, særlig basert på forklaringen til professor Perkis, lagt til grunn at utvikling av teknologi med utgangspunkt i MPEG4-standarden ikke kan anses som en videreføring og videreutvikling av den teknologien som er utviklet med MPEG2-standarden - det var nødvendig å starte på nytt. Dette er et forhold som klart underbygger at MPEG4-basert forskning og utvikling må anses som «independent and unrelated» til kategori A-teknologien, og at TAT Ltd derfor skulle være eier av den nyutviklede teknologien.

Et etterfølgende forhold som med tyngde trekker i samme retning er allokeringen av kostnader til henholdsvis kategori A og kategori B, og at det var TAT Ltd som i all hovedsak betalte for kategori B-forskningen. Det er nærliggende å se dette som uttrykk for hva partene har ment også om eierforholdet.

Samlet tilsier dette med tyngde at avtalen skal forstås slik at det var TAT Ltd som skulle eie kategori B-teknologien. Spørsmålet blir da om det er andre forhold som likevel gir grunnlag for den motsatte konklusjon.

I TP-rapporten heter det flere steder at TAT AS skal være eier av all teknologi. Denne rapporten var et forarbeid til avtalen, og det som kommer til uttrykk om eierforhold trekker derfor i retning av at kontrakten tolkes på samme måte. Som påpekt foran er det imidlertid flere omstendigheter som tilsier at TP-rapporten likevel bør tillegges begrenset vekt ved eierskapsvurderingen.

Det forhold at TAT Ltd betalte royalty til TAT AS av all omsetning, også av omsetning av kategori B-produkter, trekker i utgangspunktet klart i retning av at partenes avtale var at TAT AS skulle være eier av all teknologi. Som påpekt er det likevel forhold ved royaltybetalingen som svekker dette utgangspunktet. Det vises til at TAT Ltd betalte royalty til TAT AS også av omsetning som klart ikke var omfattet av avtalen. Mangelfulle rutiner og mangelfull økonomikontroll, sammenholdt med det forhold at det i avtalens første år skulle betales royalty av all produktomsetning fordi det bare ble omsatt kategori A-produkter og at det her dreier seg om selskaper i samme konsern, fremstår etter lagmannsrettens vurdering som en sannsynlig forklaring på at TAT Ltd fortsatte å betale royalty av hele omsetningen.

Disse forholdene til sammen har etter lagmannsrettens syn ikke en slik tyngde i bevisbildet at de gir grunnlag for å tolke avtalen slik at en helt sentral klausul om eierforhold blir tilnærmet uten innhold. At det var TAT Ltd som i all hovedsak dekket utgiftene til forskning og utvikling av kategori B-teknologi er et etterfølgende forhold som må tillegges minst like stor vekt som betalingen av royalty.

Når det som står i TP-rapporten om eierskap til teknologien og det forhold at TAT Ltd betalte royalty av kategori B-omsetning sees sammen med de øvrige tolkingsmomentene, gir heller ikke det grunnlag for den konklusjon at avtalen må forstås slik TAT AS skulle eie all teknologi. Hvilket selskap i konsernet som eide patentene har etter lagmannsrettens vurdering i denne sammenhengen liten vekt. Det er ingen nødvendig sammenheng mellom eierskap til patentene, som representerte en liten verdi sammenholdt med de samlede teknologirettighetene, og eierskap til teknologien. Det er heller ingen opplysninger som tilsier at TAT Ltd måtte betale noe vederlag for bruk av de rettighetene som ble beskyttet ved registreringen. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at det var lite fokus på hvilket selskap som skulle være formell eier av patentene.

Prisen som ble betalt for teknologirettighetene i 1999 kan heller ikke sees å ha noen vekt av betydning for tolkingen av lisensavtalen. Lagmannsrettens vurdering er videre at det som staten har anført om mulige skattefordeler ikke kan tillegges noen vekt.

Lagmannsrettens konklusjon er på denne bakgrunn at det er mest sannsynlig at partene avtalte at TAT Ltd skulle være eier av kategori B-teknologien. Skatteklagenemndas vedtak om at vederlaget ved salget til Ericsson i 2007 skal tilordnes TAT AS må derfor oppheves.

6.4 Royalty

Skatteklagenemnda har fastsatt vederlaget for TAT Ltds bruk av teknologi eid av TAT AS skjønnsmessig etter skatteloven § 13-1. Inntektsfastsettelsen er basert på den forutsetning at TAT AS eide alle teknologirettighetene.

Lagmannsretten har foran konkludert med at det var TAT Ltd som eide den teknologien som var utviklet basert på MPEG4-standarden - det vil i saken her si kategori B-teknologien. Det innebærer at også den delen av nemndas vedtak som gjelder royalty må oppheves.

Også med denne konklusjonen som utgangspunkt er det et par spørsmål lagmannsretten er bedt om å ta stilling til. Det er for det første spørsmål om den avtalte royaltyen er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet for internprising og - i forlengelsen av det - om inntekten til TAT AS er blitt redusert som følge av interessefellesskapet, jf. skatteloven § 13-1. Forutsatt at vilkårene for å fastsette vederlaget ved skjønn er oppfylt, er det videre et spørsmål om nemndas konkrete skjønnsutøvelse er forsvarlig.

For lagmannsrettens konklusjon er det ikke nødvendig å ta stilling til disse spørsmålene da nemndas vedtak uansett må oppheves, jf. foran. Lagmannsretten vil likevel knytte noen bemerkninger til spørsmålet om det er grunnlag for skjønnsmessig fastsettelse av vederlaget for bruk av teknologirettigheter som TAT AS eide. Det skal tilføyes at dette spørsmålet vil ha noe mindre økonomisk betydning hensett til lagmannsrettens konklusjon om at det var TAT Ltd som var eier av kategori B-teknologien, og at omsetningen av kategori A-produkter utgjorde en stadig mindre del av TAT Ltds omsetning i de aktuelle årene.

Etter rettspraksis skal vurderingen av det avtalte vederlaget skje ut fra situasjonen slik den fortonte seg for partene da avtalen ble inngått, jf. Rt-2003-1325, Statpipe. I saken her er det avtalte vederlaget for bruken av teknologirettighetene fastsatt på grunnlag av prognoser om fremtidig omsetning, noe som må antas å være ganske vanlig for avtaler av den karakter det her er tale om. Et hensyn som ivaretas med dette utgangspunktet er at det vil hindre at en senere vurdering av avtalen baseres på etterpåklokskap, noe det advares mot i OECDs retningslinjer for internprising, jf. 1995-versjonen, norsk oversettelse, kapittel III, særlig pkt. 3.12 og pkt. 3.14.

Etter lisensavtalen skal TAT Ltd betale royalty med 6 prosent av omsetningen av produkter som er basert på den lisensierte teknologien. Dette vederlaget er forankret i TP-rapporten fra Arthur Andersen som hadde i oppdrag å finne fram til en såkalt armlengdepris, det vil si et vederlag for bruk av teknologirettighetene som uavhengige parter ville ha avtalt. Som hjelpemiddel for beregningen benyttet Arthur Andersen det som kalles residual overskuddsmetode. Denne metoden innebærer at man finner fram til den aktuelle transaksjonens forventede «residualoverskudd», det vil si omsetning av produkter basert på den lisensierte teknologien. Etter å ha avsatt en grunnavkastning til TAT Ltd, blir residualoverskuddet fordelt mellom partene. Konkret var anbefalingen at partene delte dette med en halvpart på hver.

Staten har ikke hatt innvendinger mot bruk av denne metoden som sådan, men mener at den konkrete anvendelsen er beheftet med vesentlige feil. Hovedforskjellene i måten denne beregningsmodellen er brukt på er at Skatteklagenemnda i motsetning til Arthur Andersen har tatt avskrivninger på investeringskostnadene med i beregningen, at det er brukt faktiske resultater for å beregne residualoverskuddet og at nemnda ikke har fastsatt en royaltysats.

Statens anfører at det er feil at avskrivninger på kostnadene til ervervet av teknologirettighetene i 1999 ikke er kommet til fradrag i beregningen fordi TAT AS da ikke gis en reell mulighet til å få inndekning for sin investering selv om omsetningen av produkter basert på den lisensierte teknologien skulle øke betraktelig. Ervervskostnadene ved kjøp av teknologirettigheter må, er det

anført, vurderes på samme måte som kostnader forbundet med egen utvikling av teknologi. Det er anført at uavhengige parter ikke ville ha inngått en avtale som ikke gir teknologieier en reell mulighet til å få kompensasjon for det som er investert i utviklingen av teknologien.

Ericsson har på sin side anført at den prismodellen som er lagt til grunn for beregning av det vederlaget som er avtalt er basert på riktig anvendelse av OECDs retningslinjer og at resultatet blir en markedsmessig royalty. Videre er det fremholdt at det normalt ikke er noen sammenheng mellom historiske anskaffelseskostnader og verdien av immaterielle rettigheter.

Den avtalte royaltysatsen på 6 prosent er som nevnt forankret i beregninger basert på residualoverskuddsmetoden. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta standpunkt til hva som er riktig eller feil bruk av denne metoden da spørsmålet er om det avtalte vederlaget innebærer at inntekten til TAT AS' er blitt redusert på grunn av interessefellesskapet med TAT Ltd, jf. skatteloven § 13-1.

Kjernespørsmålet er, slik lagmannsretten ser det, om det er sannsynlig at en royalty på 6 prosent av omsetningen av produkter basert på de lisensierte teknologirettighetene er et vederlag i den størrelsesorden uavhengige parter ville inngått avtale om, eller om det er avtalt et for lavt vederlag på grunn av interessefellesskapet mellom de to selskapene.

Når det er spørsmål om å inngå en lisensavtale mellom uavhengige parter, må det antas at normalsituasjonen vil være at teknologieieren ønsker et høyest mulig vederlag med sikte på å få kompensasjon for det som er investert i utviklingen av teknologien og i tillegg få en fortjeneste, mens en potensiell lisenstaker derimot må antas å ha fokus på hvilket ekstra overskudd lisensiering av teknologien vil kunne gi. I det perspektivet reflekterer vederlaget en andel av lisenstakerens forventede overskudd. Det er presumsjon for at en avtale normalt ikke vil komme i stand dersom vederlaget for fremtidig bruk av teknologien blir så høyt at lisenstakeren ikke kan regne med en akseptabel fortjeneste. Videre må det antas at det er teknologiens markedsverdi på avtaletidspunktet som vil være avgjørende for den prisen lisenseieren kan oppnå, og ikke hvilken verdi denne eventuelt har hatt tidligere.

I saken her er et av hovedspørsmålene om et markedsmessig vederlag forutsetter at prisen må beregnes slik at TAT AS får kompensasjon for sine historiske kostnader.

Kjøpet av teknologirettighetene i 1999 var basert på stor fremtidsoptimisme. Kort tid etter oppkjøpet kom det et krakk i IT-markedet, en utvikling som også er omtalt som at IT-boblen sprakk. Denne dramatiske utviklingen hadde store konsekvenser for TAT-konsernet som måtte innskrenke virksomheten. Det påfølgende året ble investeringen i teknologirettighetene nedskrevet til null. Lagmannsretten legger til grunn at den regnskapsmessige nedskrivingen ikke innebar at teknologirettighetene var blitt verdiløse, men det fremstår ikke som tvilsomt at markedsverdien da var sterkt redusert sammenholdt med den prisen som var betalt. Dette var bakteppet da avtale skulle inngås i 2002.

Lagmannsrettens vurdering er at det mest sannsynlig vil bero på en rekke omstendigheter om en teknologieier i en sammenliknbar situasjon som den som TAT AS var i, ville se seg tjent med å inngå en lisensavtale uten at avskrivninger på historiske kostnader ble hensyntatt ved beregningen av vederlaget. Det fremstår under enhver omstendighet som lite sannsynlig at

uavhengige potensielle lisenstakere ville inngå en avtale der vederlaget for bruk av teknologien ga små utsikter til fortjeneste. Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke grunnlag for å oppstille som premiss eller presumsjon at en teknologieier i denne situasjonen ikke ville ha inngått en lisensavtale der vederlaget er beregnet slik som i TP-rapporten.

Det avtalte vederlaget for bruk av teknologien var 6 prosent av omsetningen. På grunnlag av Ericssons beregninger legger lagmannsretten til grunn at TAT Ltd med det betalte en betydelig del av sitt overskudd i royalty til TAT AS - over 50 prosent dersom overskudd basert på omsetning av kategori B-produkter fra og med 2004 holdes utenfor. Under henvisning til TP-rapporten side 45 og WM Marshall Lee, Determining Reasonable Royalty, les Nouvelles, side 126 legger lagmannsretten til grunn at en lisenstaker normalt betaler mellom 25 og 33 prosent av overskuddet i royalty. Selv om prosentandelen nok i praksis kan variere, gir dette normtallet etter lagmannsrettens syn en klar indikasjon på at teknologieiere normalt ikke kan regne med et høyere vederlag, og i alle fall ikke et vederlag som langt overstiger dette nivået. Slik forholdene var etter krakket i IT-bransjen, er det vanskelig å tenke seg at TAT AS kunne ha realistiske forventninger om et vederlag langt ut over det som ellers var vanlig ved lisensiering av teknologirettigheter.

Dersom det legges til grunn at uavhengige parter ville ha avtalt et vederlag innenfor normen på mellom 25 og 33 prosent, blir det, anvendt på vår sak, et spørsmål om det er sannsynlig at en potensiell lisenstaker ville ha akseptert å betale et langt høyere vederlag for at TAT AS skulle ha større mulighet til å få kompensasjon for sine investeringskostnader.

Ericsson har fremholdt at statens anførsel om at vederlaget må være så høyt at TAT AS kompenseres for ervervskostnadene, i realiteten innebærer at TAT Ltd gjøres til en medinvestor, men uten å bli deleier av kategori A-teknologien. Dette innebærer, er det anført, at nemnda de facto har satt partenes avtalemodell til side. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta noen endelig stilling til denne anførselen, men bemerker at resonnementet synes å ha en del for seg. Dette gjelder ikke minst når det anførte sees i sammenheng med at Skatteklagenemnda i sin beregning har lagt til grunn de resultatene TAT Ltd faktisk oppnådde.

Partene har avtalt en fast royaltysats basert på estimater om fremtidig omsetning. Det gir en dynamisk prismekanisme ved at teknologieiers inntekter vil variere med omsetningsvolumet. Nemndas prismodell er ikke basert på en fast royaltysats, men på de resultatene TAT Ltd faktisk oppnådde. På grunnlag av det som er fremkommet med henvisninger til litteratur, antar lagmannsretten at det er ganske vanlig at vederlaget i lisensavtaler fastsettes til en prosentsats av lisenstakers omsetning med forankring i prognoser for fremtidig omsetning. Satsens størrelse og om den skal ligge fast eller variere etter nærmere angitte kriterier kan antakelig variere, men som avtalemodell er det grunn til å anta at den som er skissert er minst like vanlig blant uavhengige parter som en modell der vederlaget skal beregnes på grunnlag av lisenstakers faktisk oppnådde resultater.

Det er ikke kommet frem noe i saken som tilsier at en prismodell der lisenstaker skal betale en prosentvis andel av omsetningen som vederlag er mindre egnet til å fastsette en reell markedspris enn den prismodell Skatteklagenemnda har anvendt. For begge modeller er det knyttet usikkerhet til den fremtidige utviklingen, og det er ikke gitt at den ene modellen generelt favoriserer en side mer enn den andre.

Staten har alternativt anført at lisensvederlaget ikke er markedsmessig fordi avtalen ville ha blitt reforhandlet og vederlaget for bruk av teknologien ha blitt oppjustert i 2004 dersom avtalen var blitt inngått mellom uavhengige parter. Når det ikke skjedde er det anført at vederlaget for bruk av teknologien ikke er i tråd med armlengdeprinsippet og at inntektene til TAT AS er blitt redusert som følge av interessefellesskapet.

Slik lagmannsretten har forstått det, har anførselen om reforhandling av avtalevilkårene to hovedelementer. For det første at parter i et avtaleforhold som også er i et interessefellesskap, må foreta en løpende vurdering av om den prisen som er avtalt er markedsmessig selv om den i utgangspunktet skulle være det, og at vurderingen i forhold til skattelovens regler om internprising kan endres over tid avhengig av hvilke økonomiske resultater avtalen gir for de respektive partene. Det andre hovedelementet er at lisensavtalen er oppsigelig med 90 dagers varsel, og at det ville ha gitt TAT AS som eier av all teknologi en overlegen forhandlingsposisjon. Disse to elementene kan også sees som selvstendige anførsler.

Lagmannsretten stiller seg tvilende til om det er riktig lovforståelse at en avtalt royalty for bruk av teknologi i et løpende avtaleforhold mellom parter som har et interessefellesskap, må undergis en fortløpende vurdering avhengig av hvilke økonomiske resultater avtalen fører til for de respektive partene. Det klare utgangspunktet er at det er forholdene på avtaletidspunktet som skal legges til grunn ved vurderingen av om avtalt pris er markedsmessig, jf. foran. Konsekvensen av en slik regel som staten anfører, vil være at etterpåklokskap kan bli avgjørende for den skattemessige vurderingen og vil kunne innebære en ikke ubetydelig usikkerhet knyttet til skattemyndighetenes vurdering av internprising i løpende avtaleforhold. Dommen i Rt-2003-1324, Statpipe, gir etter lagmannsrettens vurdering ikke grunnlag for en annen konklusjon. Saken gjaldt sokkelbeskatning og forholdene lå i flere henseender annerledes an enn i vår sak, herunder de sterke offentlige interessene som gjorde seg gjeldende og forutsetning om skatteinntekter som var kjent. Generelle markedsvilkår var heller ikke tilgjengelige i noen større utstrekning slik at det ikke var noe grunnlag for å sammenlikne prisen i den aktuelle transaksjonen med prisene i ukontrollerte transaksjoner.

Uansett hva som følger av skattelovens regler, utelukker ikke det at partene i et løpende avtaleforhold kan reforhandle avtalevilkår dersom de blir enige om det. Spørsmålet i saken her er om det er sannsynlig at partene ville ha reforhandlet avtalen i 2004 dersom de ikke hadde vært i et interessefellesskap.

Staten har anført at TAT AS som eier av all teknologien ville hatt en sterk forhandlingsposisjon, og at en uavhengig lisenstaker ville ha akseptert en oppjustering av vederlaget da alternativet ellers kunne bli at TAT AS ville si opp avtalen. Det er i den sammenheng også fremholdt at utviklingen viste at avtalen var ubalansert i klar disfavør av TAT AS. Mens TAT Ltd i 2004 begynte å få gode inntekter av omsetningen, var resultatene fortsatt negative for TAT AS.

Lagmannsretten har foran konkludert med at TAT Ltd var eier av kategori B-teknologien, det vil si den teknologien som ble utviklet med forankring i den nye MPEG4-standarden. Det kan derfor ikke legges til grunn som en forutsetning at TAT AS ville hatt en overlegen forhandlingsposisjon i kraft av å være teknologieier. Et initiativ fra TAT AS om å reforhandle avtalen under trussel om oppsigelse ville etter lagmannsrettens vurdering ikke ha hatt den samme forhandlingstyngden som om selskapet hadde eid all teknologien.

Spørsmålet blir videre om, og eventuelt i hvilken utstrekning, en trussel om oppsigelse ville ha økt forhandlingsviljen til en uavhengig lisenstaker. I 2004 var den faktiske situasjonen at TAT AS i hovedsak hadde avviklet selskapets egne forsknings- og utviklingsaktiviteter. Når det legges til grunn at lisensavtalen gjaldt kategori A-teknologien som etter hvert ville få konkurranse av den nye teknologien, fremstår det som tvilsomt om TAT AS ville sett seg tjent med å si opp lisensavtalen dersom lisenstakeren ikke ville godta en oppjustering av vederlaget. Det er presumsjon for at også en uavhengig lisenstaker ville ha tatt disse forholdene i betraktning dersom teknologieieren fremmet et krav om reforhandling av prisen. Fremfor å godta å skulle betale et langt høyere vederlag, er det ikke usannsynlig at lisenstakeren ville akseptert risikoen for at trusselen ikke ble realisert.

Lagmannsrettens vurdering er at det uansett må anses som mindre sannsynlig at en uavhengig lisenstaker ville ha akseptert å reforhandle avtalen og godta å betale et høyre vederlag allerede i 2004. Etter flere år med svake resultater var det først i dette året at utviklingen snudde og resultatene ble bedre, og lisenstakeren betalte allerede en høy andel av sitt overskudd i royalty. En uavhengig avtalepart ville etter lagmannsrettens vurdering ikke ha inngått i forhandlinger om å øke vederlaget før tiden hadde vist at den positive økonomiske utviklingen over tid var stabil. Selv da er det langt fra gitt at vilkårene ville ha blitt reforhandlet, fordi hovedtyngden av lisenstakers inntekter etter hvert kom fra omsetning av kategori B-produkter.

På denne bakgrunn er lagmannsrettens vurdering at det er mye som taler for at vilkårene i skatteloven § 13-1 for skjønnsmessig fastsetting av det vederlag TAT Ltd skulle betale for å lisensiere teknologi eid av TAT AS, ikke er oppfylt. I og med at lagmannsretten for dette spørsmålet har begrenset vurderingen til noen mer overordnede synspunkter, er det ikke grunnlag for å fastsette hvordan løsningen skal være ved den nye ligningen.

Da den delen av Skatteklagenemndas vedtak som gjelder den skjønnsmessige fastsettelsen av royalty for årene 2004, 2005, 2006 og 2007 uansett må oppheves fordi det er basert på uriktige forutsetninger om eierskapet til teknologirettighetene, finner lagmannsretten ikke grunn til å gå inn på spørsmål som gjelder selve skjønnsutøvelsen.

6.5 Tilleggsskatt

Når Skatteklagenemndas vedtak oppheves for så vidt gjelder tilordning til TAT AS av vederlaget fra salget til Ericsson i 2007 og den skjønnsmessige forhøyelsen av inntekten fra lisensavtalen med TAT Ltd, må også vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt oppheves.

6.6 Sakskostnader

Anken fra Ericsson har ført frem. Ericsson har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Advokat Goller og advokat Bullen har fremlagt en felles omkostningsoppgave. I pkt. 1 er det fremsatt krav om dekning av omkostningene for tingretten med 6 093 117,78 kroner. I pkt. 2 er det fremsatt et samlet krav på 3 515 833 kroner for ankesaken. Kravet fordeler seg på følgende

poster: 3 441 359,50 er honorar til prosessfullmektigene og 74 473,50 kroner er utgifter til tolk, til sakkyndig vitne og vitner fra utlandet, utarbeidelse og kopiering av faktisk og juridisk utdrag. Beløpene er uten merverdiavgift. I tillegg kommer utgifter til rettsgebyr med 20 640 kroner.

I pkt. 3 er det videre fremmet et separat krav uavhengig av utfallet av saken for øvrig. Det kreves her 2 218 903,50 kroner i honorar for arbeid med tilleggsskatt frem til staten frafalt krav om tilleggsskatt på salgsgevinst 12. september 2016. Lagmannsretten forstår det slik at dette er et krav som fremmes for det tilfellet at anken ikke ville ha ført frem og går derfor ikke nærmere inn på det.

Honorarkravet for arbeidet med sakens behandling i lagmannsretten er basert på følgende tidsbruk: 73,25 timer frem til inngitt anke, 490,25 timer frem til hovedforhandlingen og 328,25 timer til hovedforhandlingen inkludert forberedelse mellom rettsdagene og kvelds- og helgearbeid.

Advokat Søvik fremholdt i sin kommentar til omkostningskravet at tidsbruken fremstår som høy både for tingretten og lagmannsretten, men har ikke reist innvendinger mot timesatsen.

Lagmannsretten bemerker at saken er omfattende og reiser mange spørsmål, både av faktisk og juridisk karakter. Det faktiske utdraget i saken er på nesten 3 100 sider, det juridiske på bortimot 1900 sider. Endringsvedtakene fra henholdsvis skattekontoret og Skatteklagenemnda er også omfattende. Saken har dessuten endret noe karakter underveis i prosessen, dels ved at staten har endret argumentasjon på en del punkter og dels ved at krav om tilleggsskatt for store beløp er blitt frafalt; det siste frafallet skjedde relativt kort tid før ankeforhandlingen.

På denne bakgrunn er lagmannsrettens vurdering at kravet dekker arbeid som har vært nødvendig og legges til grunn ved omkostningsavgjørelsen.

Lagmannsrettens resultat er i utgangspunktet også styrende for omkostningsavgjørelsen for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Kravet på 6 093 117,78 fordeler seg med 6 001 325 kroner på honorar til prosessfullmektigene og 91 792,78 kroner på utgifter, hovedsakelig til utarbeiding og kopiering av faktisk og juridisk utdrag, utgifter til vitner og honorar til tolk.

Under henvisning til foranstående bemerkninger til og vurdering av omkostningskravet for lagmannsretten, legger lagmannsretten omkostningsoppgaven til grunn ved omkostningsavgjørelsen.

Samlet fastsettes omkostningene for tingretten og lagmannsretten avrundet til 9 629 590 kroner.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:

a. Tilordningen til Ericsson Television AS av vederlag for teknologi overdratt i avtale inngått mellom Ericsson Television Ltd og Ericsson AB 20. desember 2007.
b. Oppjusteringen av skattepliktig royaltyvederlag som Ericsson Television Ltd betalte til Ericsson Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007.
c. Ileggelsen av tilleggsskatt.

2. *I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst til Ericsson Television AS 9 629 590 - nimillionersekshundreogtjuenitusenfemhundreognitti - kroner.*

Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.

SkN 16-146 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2.
Borgarting lagmannsrett: Dom av 15. desember 2016, **sak nr**.: LB-2015-195644
Dommere: Lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, lagdommer Kine Elisabeth Steinsvik og ekstraordinær lagdommer Anne Austbø. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-204913 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-195644 (15-195644ASD-BORG/02).

Parter: Sepas AS (advokat Harald Hauge og advokat Niels Kristian Axelsen) mot Skatt Øst (advokat Jon Vinje).

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av Skatt østs endringsvedtak av 27. juni 2014 der Sepas AS' krav om fradrag for tap på fordring i ligningsåret 2011 ikke ble tatt til følge. Tap på enkle fordringer er ikke fradragsberettiget «utenfor virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tvistespørsmålet i saken er om fordringen er fradragsberettiget som følge av at Sepas AS driver virksomhet i skattelovens forstand og om fordringen i tilfellet må anses oppstått i selskapets virksomhet. Lagmannsretten la til grunn at Sepas AS ikke oppfylte virksomhetskravet, og det var dermed ikke grunnlag for å gi fradrag for Sepas' tap. Anken ble forkastet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt østs endringsvedtak av 27. juni 2014 der Sepas AS' krav om fradrag for tap på fordring i ligningsåret 2011 ikke ble tatt til følge.

Tap på enkle fordringer er ikke fradragsberettiget «utenfor virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tvistespørsmålet i saken er om fordringen er fradragsberettiget som følge av at Sepas AS driver virksomhet i skattelovens forstand og om fordringen i tilfellet må anses oppstått i selskapets virksomhet.

I Sakens bakgrunn

Sepas AS ble stiftet i 1993. Selskapet er eid av investeringsselskapene Canica AS og Periveco AS med 50 prosent hver. Periveco AS eies av Per Werner Madsen og hans familie gjennom flere selskaper. Canica AS eies av Stein Erik Hagen med familie.

Sepas AS er registrert i Enhetsregisteret med næring «butikkhandel med tekstiler og utstyrsvarer og spesielle holdingsselskaper». Selskapets vedtektsfestede formål er «produksjon, handel og konsulentvirksomhet, samt kjøp, salg og forvaltning av aksjer, eiendommer og næringsvirksomhet av enhver art».

Bakgrunnen for stiftelsen av Sepas AS var et ønske om å kjøpe Lørenskog Industribygg med omkringliggende eiendommer i nærheten av Metrosenteret i Lørenskog. Madsen eide dagligvarebutikken Maxi Skårer AS som lå her, og eierne så mulighet for å utvikle Lørenskog Næringsbygg som en sterk og livskraftig handelsdestinasjon. Utviklingsprosjektet ble solgt til Steen & Strøm ASA i 1995.

Sepas AS er morselskap i et konsern bestående av flere heleide selskaper. Ved utgangen av ligningsåret 2011 hadde Sepas AS fire heleide datterselskaper; Princess-Gruppen AS, Maxi Invest AS, Sepas Service AS, og Heimtex AS. Et femte heleid datterselskap, Bomax AS, ble i løpet av høsten 2011 overtatt av Princess-Gruppen AS. Selskapet Ski Mat AS ble også solgt ut av konsernet i 2010. Datterselskapet Maxi Invest AS hadde i 2011 tre heleide datterselskaper; Maxi Café AS, Butikkutvikling AS og Strømsø Senter AS.

Sepas-konsernets virksomhet består i dag hovedsakelig av virksomheten i Princess-Gruppen AS, som er en landsomfattende kjede innen hjemmetekstil med rundt 140 butikker i Norge. Sepas har vært eier av Princess-Gruppen AS siden 1999. Videre har Maxi Invest AS bygget opp Maxi Stormarked i Drammen, og driver utvikling og utleie av kjøpesenteret Strømsø Senter. Heimtex AS og Bomax AS er tomme selskaper, mens Sepas Service AS yter regnskaps- og økonomitjenester mv. til konsernets selskaper med unntak av Princess-Gruppen AS.

Per Werner Madsen (Madsen) er styreleder i samtlige selskaper med unntak av Princess-Gruppen AS, der hans datter, Hanne Madsen, er styreleder og Per Werner Madsen styremedlem. Hanne Madsen er styremedlem i de øvrige selskapene. I 2011 var hun også registrert som daglig leder i Sepas AS.

Av årsregnskapet for 2011 fremgår det at Sepas AS ikke hadde driftsinntekter i 2010 og 2011, men betydelige finansinntekter i 2011 i form av salg av aksjer i datterselskap og konsernbidrag. Selskapet hadde ingen ansatte og ingen lønnsforpliktelser eller utgifter til styregodtgjørelse. Av note 2 til årsregnskapet fremgår det at lønn til daglig leder ikke er belastet Sepas AS, men at godtgjørelse til daglig leder er fordelt på de ulike konsernselskapene i henhold til vedtatt fordelingsnøkkel. Tilsvarende fremgår av årsregnskapet for 2010.

Ved selvangivelsen for 2011 krevde Sepas AS fradrag for tap på fordring med 46 231 000 kroner. Tapet hadde oppstått i forbindelse med et lån til datterselskapet Bomax AS. Lånet skulle finansiere kjøp av aksjer i det svenske børsnoterte selskapet Hemtex AB. I vedlegget til selskapets selvangivelse ble det opplyst at Sepas AS ønsket ekspansjon av Princess-kjeden i Sverige og at eierne så muligheter for eiendomsinvesteringer, rasjonaliseringsgevinster og synergieffekter ved etablering av butikker i Sverige, eller gjennom integrasjon med en tilsvarende kjede i hjemmetekstilmarkedet i Sverige, Hemtex AB. I vedlegget het det:

> Hemtex AB (Hemtex) er en virksomhet som på alle måter tilsvarer virksomheten til Princess, slik at Hemtex var en meget godt egnet samarbeidspartner i en satsning i Sverige gjennom full

integrasjon. Et vesentlig hinder for et samarbeid med Hemtex var eliminert ved at Hemtex hadde trukket seg ut av Norge.

Således vurderte styret og administrasjonen det som mest hensiktsmessig å etablere seg i Sverige gjennom eksisterende virksomhet istedenfor å gjøre dette ved å etablere egne butikker.

Strategien som ble valgt var således å kjøpe opp aksjer i Hemtex for å bli en betydelig aksjonær som ville få innflytelse i selskapet og der i gjennom starte en prosess som skulle føre til en full integrering av de to selskapene (Princess og Hemtex).

I den innledende fasen hvor man kjøpte seg opp i Hemtex var det viktig å ikke fronte Princess som aktør da det ville kunne skape en helt annen oppmerksomhet og vanskeliggjøre prosessen. Dette skyldes også at Hemtex to år tidligere hadde gjort fremstøt for å kjøpe opp Princess. ABG Sundal Cillier ble derfor engasjert for å realisere oppkjøpet.

Investeringen i Hemtex- aksjer ble derfor gjort gjennom Bomax AS som var et 100% eiet datterselskap av Sepas og søsterselskap til Princess. Bomax var et selskap uten virksomhet og hele finanseringen av deres kjøp av Hemtex-aksjer ble finansiert gjennom lån og egenkapitalinnskudd fra Sepas.

Om motivet for oppkjøpet ble det opplyst at eierne blant annet så mulighet for å engasjere seg i eiendomsprosjekter som en direkte følge av en eventuell integrasjon. Blant annet ble det trukket frem at en samordning av lager- og logistikkfunksjonen ved en sammenslåing ville åpne for eiendomsutvikling av Princess' eiendom i Norge som ligger i et attraktivt handelsområde i Ski.

Per 29. september 2011 hadde Bomax AS kjøpt aksjer i Hemtex AB for 147 751 113 kroner, tilsvarende 13,31 prosent av aksjene i selskapet. Oppkjøpsplanene strandet imidlertid etter hvert da det ble kjent at Hakon Invest AB, som står bak svenske ICA, hadde ervervet mer enn 50 prosent av aksjene i Hemtex AB. Sepas AS' aksjeportefølje i Hemtex AB falt kraftig i verdi i løpet av oppkjøpsperioden, og samlet verditap per 29. september 2011 er oppgitt til 115 429 464 kroner.

Bomax AS hadde ingen muligheter for å tilbakebetale lånet til Sepas AS, og 60 000 000 kroner av fordringen ble på denne bakgrunn konvertert til aksjekapital i Bomax AS i september 2011. Virkelig verdi på mottatte aksjer ved konverteringen utgjorde 13 769 999 kroner. Aksjene er senere solgt.

Det er uomtvistet mellom partene at det realiserte tapet på Sepas AS' fordring utgjorde 46 231 000 kroner. Sepas AS fradragsførte tapet i selvangivelsen for 2011 som tap på fordring i næring.

Skatt øst sendte varsel om endring av ligningen for 2011 ved brev 10. desember 2012. Den varslede endringen besto i at skattekontoret vurderte å tilbakeføre det fradragsførte tapet på fordringen ved å øke selskapets inntekt med 46 231 000 kroner. Det fremgikk av varselet at skattekontoret var i tvil om Sepas AS drev virksomhet i skattemessig forstand i 2011, og om det i tilfellet var tilstrekkelig tilknytning mellom den aktuelle fordringen og selskapets virksomhet.

Sepas AS ga tilsvar til forhåndsvarselet 21. januar 2013. I tilsvaret ble det blant annet redegjort nærmere for virksomheten som utøves i Sepas AS og for investeringen i Hemtex AB. Ved brev 14. juni og 27. august 2013 ba Skatt øst om utfyllende opplysninger om aktiviteten i Sepas AS. Sepas AS besvarte henvendelsene ved brev av henholdsvis 1. juli og 5. september 2013. Det ble også avholdt et møte hos Skatt øst den 11. september 2013. Sepas AS var representert ved styreleder Per Werner Madsen, samt selskapets revisor Jan Hovdan og advokat Torill Hasle Aamelfot. Selskapet redegjorde i møtet for selskapsstrukturen i konsernet og nærmere om virksomheten til nøkkelpersonene i Sepas AS.

Utkast til innstilling til vedtak ble sendt Sepas AS ved brev 4. mars 2014. Selskapet innga merknader til innstillingen ved brev av 29. mai 2014.

Skatt øst traff vedtak i saken 27. juni 2014. Skattekontoret la til grunn at tapet på fordringen ikke var fradragsberettiget og selskapets alminnelige inntekt ble økt tilsvarende fradraget. Skattekontoret la til grunn at Sepas AS ikke driver virksomhet i skattelovens forstand og at vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd dermed ikke var oppfylt. Under forutsetning av at Sepas AS ble ansett for å drive virksomhet, ble heller ikke tilknytningskravet i bestemmelsen ansett oppfylt.

Vedtaket ble først påklaget, men Sepas AS trakk etter hvert klagen og tok ut stevning for Oslo tingrett med krav om at ligningen for 2011 skulle oppheves og at det ved ny ligning skal legges til grunn at det skal gis fradrag for tap på kr 46.231.000. Staten tok til motmæle og påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 28. september 2015 dom med slik slutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sepas AS erstatter Staten v/Skatt øst sine sakskostnader med 373 750 - trehundreogsøttitretusensyvhunderogfemti - kroner, innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse.

Sepas AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 22. - 25. november 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Styreleder Per Werner Madsen møtte på vegne av Sepas AS og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved skattejuristene Anette Schlichting og Veslemøy Grong. Det ble avhørt fire vitner, hvorav ett sakkyndig vitne, professor Thor Johnsen. Om bevisførselen for øvrig vises til rettsboken.

II Partenes anførsler

Ankende part, Sepas AS, har i hovedtrekk anført:
Skatt øst endringsvedtak er ugyldig. Vilkårene for fradragsrett i skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-2 første ledd bokstav d, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 er oppfylt, og selskapets fradragsføring skulle ha vært lagt til grunn ved ligningen.

Sepas AS driver virksomhet i skattelovens forstand, og fordringen oppsto i virksomheten. Virksomhetsbegrepet tolkes på samme måte som i skatteloven § 6-2 annet ledd, og terskelen for når virksomhetskravet er oppfylt er lav. Det skal foretas en konkret helhetsvurdering, der det

sentrale i henhold til forarbeidene er om det drives aktivitet av et visst omfang og en viss varighet, om virksomheten drives for skattyters regning og risiko, samt at aktiviteten har økonomisk karakter og må være egnet til å gi overskudd. Varighetskravet og vilkåret om at virksomheten må være egnet til å gi overskudd reiser ikke problemer. Vurderingen må skje med utgangspunkt i tapstidspunktet.

Ved den konkrete virksomhetsvurderingen vil en rekke momenter være relevante, herunder lengden på aktivitetene, størrelsen på oppnådd gevinst og hvordan skattyter har organisert seg. Uformell aktivitet er også relevant. Aktiviteten kan også være utøvet av hjelpere.

Kjernen i saken er virksomhetsbegrepets avgrensning mot passiv kapitalforvaltning, som antas å falle utenfor virksomhetsbegrepet. Det er lagt til grunn i rettspraksis og teori at det foreligger virksomhet hvis omfanget av aktiviteten går ut over det som kan kalles «naturlig aktivitet for å få en rimelig avkastning». Eksempelvis vil typisk «trading» være virksomhet i skattelovens forstand.

Nyere rettspraksis gir solid grunnlag for at også ulike former for investerings- og utviklingsvirksomhet, kan være virksomhet, jf. bl.a. Solér-dommen. Sepas AS' forretningsmodell med aktivt eierskap faller inn i denne kategorien. Andre eksempler er «Venturevirksomhet» og «Private Equity». Investerings- og utviklingsvirksomhet skiller seg fra passiv kapitalforvaltningen ved at investorene skaper aksjeverdiene gjennom egen aktivitet i eiertiden.

Sepas AS har drevet slikt aktivt eierskap siden stiftelsen i 1993, og har gjennom virksomheten skapt betydelig verdier. Kjernen i forretningsmodellen i Sepas AS har vært å foreta jevnlige oppkjøp og/eller etablere datterselskaper som er utviklet, driftet og solgt med betydelig gevinst. Verdiene som er skapt er helt uforenelig med passiv kapitalforvaltning. Det er også gjennomført betydelig aktivitet gjennom å identifisere mulige investeringsobjekter med sikte på oppkjøp og påfølgende utvikling. En rekke prosjekter har det ikke blitt noe av, som prosjektet i saken her som gjaldt et mislykket oppkjøpsforsøk i et børsnotert selskap.

Investeringene har vært forvaltet gjennom omfattende arbeid av Per Werner og Hanne Madsen. Det er uten betydning at de to ikke har hatt formelle ansettelsesforhold i Sepas AS eller mottatt lønn fra selskapet. De samlede aktivitetene som er utført i Sepas AS gjør det klart at selskapet driver virksomhet i skattelovens forstand. Solér-dommen står sentralt og underbygger at Sepas AS må anses for å drive virksomhet. Aktivitetene er også i noen grad sammenlignbar med aktivitetene som var utøvet i Herkules-dommen av 12. november 2015. Det var i den saken uomtvistet at forvalter/komplementar drev virksomhet i skattemessig forstand. Det vises også til Borgarting lagmannsretts dommer av 9. november 2015 (Zymtech Holding), 25. april 2016 (Thingaard) og 26. september 2016 (Rais International).

Skatt øst har erkjent at en rekke utførte aktiviteter er relevante ved vurderingen av om Sepas AS driver virksomhet, herunder oppkjøp og salg av selskaper, identifisering av oppkjøpskandidater og overordnet arbeid forut for kjøp, prosesser rundt kjøp og salg av aksjer, overordnet styring og strategi for konsernet, finansiering av nye oppkjøp, arbeid med ikke-realiserte prosjekter. De aktivitetene som Skatt øst har akseptert tilordnet Sepas AS er i seg selv tilstrekkelige til å konkludere med at Sepas AS driver virksomhet. Det dreier seg om omfattende aktiviteter over lang tid og med stor kapitalinnsats, stor risiko og betydelige gevinster.

Det aktive eierskapet overfor datterselskapene skal også regnes med. Forretningsmodellen og Per Werner Madsens arbeidsmetodikk med finansielle, strukturelle og operative grep, er den samme som benyttes av aktive eierfond. Kjerneaktiviteten ved det aktive eierskapet skal regnes med ved vurderingen av om Sepas AS driver virksomhet. Den aktive eierutøvelsen er ikke forenelig med passiv kapitalforvaltning, og kan ikke skilles fra den aktiviteten som Skatt øst har erkjent utøves av Sepas AS.

Også momentene trukket frem i Tronviken-dommen, Rt-2013-421, tilsier at Sepas AS driver virksomhet. Grunninvesteringen tilhørte Sepas AS og ble benyttet til å igangsette utviklingsaktivitet med fortjeneste for øyet. Den reelle interessen ligger hos Sepas AS som får verdiene som skapes, og som må dekke eventuelle tap. Utviklingsaktivitetene drives således for Sepas AS' regning og risiko. Størrelsen på investeringen tilsier her i seg selv at Sepas AS driver virksomhet. Dette momentet er vektlagt i Tronviken-dommen. Også avkastningen som har vært formidabel trekker i samme retning.

Også kravet til tilknytning mellom tapet og selskapets virksomhet er oppfylt. Det foreligger ikke avklarende avgjørelser fra Høyesterett vedrørende vilkårets anvendelse på investeringsvirksomhet. Solér-dommen kunne ha gitt avklaring, men i den saken bestred skattemyndighetene ikke at tilknytningskravet var oppfylt.

Det rettslige utgangpunktet ved vurderingen er om fordringen har en «særlig og nær tilknytning til kreditors egen virksomhet». Dette vilkåret er oppfylt ved at Sepas AS ytet lånet til Bomax AS som ledd i sin ordinære virksomhet. Den tradisjonelle avgrensningen mot mer løsrevet kapitalplassering passer ikke når virksomheten selv er investeringsvirksomhet.

Lånet ble gitt for at Bomax AS skulle finansiere oppkjøpet av aksjer i Hemtex AB, som var et strategisk oppkjøp for Sepas AS. Lånet var følgelig en direkte og nødvendig følge av virksomheten og hovedformålet var å fremme Sepas AS' utviklingsvirksomhet. Lånet var således et helt ordinært utslag av investeringsvirksomheten. Oppkjøpet i Hemtex ville dessuten gi synergier som ville øke verdiene i Sepas AS' øvrige aksjeinvesteringer. At Sepas AS valgte å benytte et mellomliggende holdingselskap utelukker ikke tilknytning. Vilkåret må ta opp i seg utviklingen i næringslivet, noe som er lagt til grunn i nyere rettspraksis.

Bomax As må også ses som Sepas AS' forlengede arm og således under synsvinkelen vertikal integrasjon hvor samme virksomhet drives i mor- og datterselskap.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Sepas AS for 2011 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det skal gis fradrag for tap på NOK 46 231 000.
2. Den ankende part tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, staten ved Skatt øst, har i hovedtrekk anført:
Vedtaket er gyldig, og Skatt øst har korrekt lagt til grunn at tapet på fordringen ikke var fradragsberettiget. Sepas AS driver ikke virksomhet i skattelovens forstand, og tapet oppfyller under enhver omstendighet ikke tilknytningsvilkåret.

Skattelovens utgangspunkt er at gevinst på enkle fordringer ikke er skattepliktig og tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget. Bakgrunnen for dette er at det sjelden realiseres gevinster på slike fordringer, og det er ikke grunn til å belaste skatteprovenyet med tapsfradrag, jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 294. Det foreligger likevel rett til tapsfradrag dersom fordringen er oppstått i næring. Typiske eksempler er tap på kundefordringer eller i utlånsvirksomhet der virksomheten består i å låne ut penger.

Gevinst på aksjer er unntatt fra skatteplikt, og tap er ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 2-38. Her gjelder det ikke noe unntak for «aksjer i næring». Bomax AS fikk følgelig ikke fradrag for tapet på aksjene selskapet kjøpte i Hemtex AB. Tapet ville heller ikke ha vært fradragsberettiget om Sepas AS realiserte aksjene i Bomax AS eller likviderte dette selskapet. Det ville heller ikke ha foreligget fradragsrett dersom Sepas AS hadde finansiert opp Bomax AS med egenkapital, dersom Sepas AS hadde stått for oppkjøpet selv, eller dersom all virksomhet i konsernet hadde ligget i Sepas AS. Tapet på fordringen oppsto utelukkende fordi Bomax AS hadde svært lav egenkapital, og måtte oppta lån for å gjennomføre oppkjøpet.

Sepas AS er et tradisjonelt holdingselskap for familiene Madsen og Hagen. Selskapet har investert i to industrielle selskaper som driver virksomhet innen hjemmetekstil og drift av kjøpesentre. Selskapet har ingen ansatte, driftsinntekter eller egne eiendeler ut over finansaktiva. Det å eie aksjer er ikke i seg selv virksomhet. Det er uomtvistet at Sepas AS ikke driver trading. Sepas AS driver heller ikke virksomhet av samme karakter som datterselskapene. Aktivitetene i Sepas AS kan endelig ikke sammenlignes med «venturevirksomhet» eller annen form for utviklingsvirksomhet.

Staten bestrider ikke at Per Werner Madsen har utført et betydelig arbeid og er den drivende kraften i konsernet. Det avgjørende i saken er imidlertid at de aktivitetene Madsen utfører, ikke kan tilordnes Sepas AS ved vurderingen om dette selskapet driver virksomhet i skattelovens forstand. Aktivitetene er i all hovedsak utøvet i datterselskapenes interesse og hører hjemme der, ikke i holdingselskapet.

Det er grunnleggende i skatteretten at hvert skattesubjekt skal vurderes for seg. Dette gjelder også selskaper i konsernforhold. Et aksjeselskaps virksomhet regnes heller ikke som aksjonærens virksomhet. Tilsvarende regnes ikke virksomhet som drives i et datterselskap som morselskapets virksomhet. Det er ikke rom for «integrerte betraktninger», slik Sepas AS synes å legge til grunn.

Per Werner og Hanne Madsens formelle roller i selskapene gir ikke holdepunkter for å henføre de ulike aktivitetene til bestemte selskaper i konsernet. De to har hatt samme roller i alle selskapene, og det foreligger ikke avtaler som gir holdepunkter for at Sepas AS har ytet tjenester til noen av de øvrige selskapene. Det må da foretas en konkret vurdering av hvilket skattesubjekt de enkelte aktivitetene er utøvet på vegne av, og det sentrale vil være hvilket selskap en konkret handling/aktivitet direkte kommer til gode. Det må foreligge et grunnlag for å si at det er handlet på vegne av nettopp dette skattesubjektet.

Solér-dommen gir ikke konkrete holdepunkter for hvilke av selskapene i konsernet aktivitetene Per Werner Madsen har utført, skal tilordnes. Dommen innebærer ikke mer enn at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige

virksomhet. Etter statens syn må et slikt unntak fra utgangspunktet om at aktivitet til beste for selskapet skal tilordnes selskapet tolkes snevert. Dommen kan ikke tas til inntekt for noen valgfrihet med hensyn til hvilket selskap i et konsern aktiviteter skal tilordnes. Det foreligger heller ingen valgfrihet hos eierne.

Det foreligger ikke andre holdepunkter i form av avtaler eller annen dokumentasjon for at aktiviteter ut over rene eieraktiviteter skal henføres til Sepas AS. Saken skiller seg således fra Huseby-dommen og Tronviken-dommen, der det forelå kontraktsmessig grunnlag for arbeid på vegne av skatteyteren. De aktivitetene som skal henføres til Sepas AS går ikke ut over det som følger av alminnelig eierstyring og overordnet kontroll og oppfyller ikke kravene til virksomhet i skatteloven. At selskapets ledelse har som overordnet oppgave å ivareta aksjeeiernes interesser ved å skape gevinst på kapitalen i selskapet er ikke noe særegent for Sepas AS, og er heller ikke noe argument for at aktiviteter utført i datterselskapet skal tilordnes morselskapet. Aksjelovens system er også at datterselskapene skal sikte mot å skape merverdier for eieren. Heller ikke eierskapet i Sepas Service AS innebærer at Sepas AS driver virksomhet. Det kan heller ikke være slik at et konsern som er drevet på en svært uformell måte skal stå fritt ved vurderingen av hvilket selskap en aktivitet skal anses utført på vegne av ved bedømmelsen av skattemessig fradragsrett. Per Werner Madsens aktiviteter knyttet til vekst i Princess-Gruppen AS, og utvikling av kjøpesenter skal tilordnes datterselskapene. Det er heller ikke dokumentert at Sepas AS har båret kostnader forbundet med aktivitetene, og arbeidet skjer for datterselskapenes regning og risiko.

Under enhver omstendighet foreligger det ikke en særlig og nær tilknytning mellom den virksomhet som måtte anses å ligge i Sepas AS og fordringen. Også ved vurderingen av tilknytningen, må hver investering vurderes for seg.

Det er ikke tilstrekkelig sammenheng mellom virksomheten i Sepas AS og aksjeeierskapet i Bomax AS, og dermed fordringen. Formålet med fordringen var at det heleide datterselskapet skulle finansiere sitt oppkjøp i Hemtex AB. Lånet skulle derfor ikke styrke noen virksomhet i Sepas AS, men tilgodese en bestemt transaksjon i Bomax AS med sikte på å styrke virksomheten i Princess-Gruppen AS. En eventuell utfisjonering av eiendom med sikte på utvikling ville ha blitt gjennomført på samme måte som det er gjort i Maxi-systemet. Aksjene i Bomax AS er ikke eid i næring.

Det er nedlagt slik påstand:

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

III Lagmannsrettens vurdering

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

Sakens spørsmål og rettslige utgangspunkt
Spørsmålet i saken er om Sepas AS' tap på fordring realisert ved konvertering til aksjer i datterselskapet Bomax AS er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Tapets størrelse er uomtvistet og utgjør 46 231 000 kroner. Tapet er endelig konstatert. Dersom vilkårene for

fradragsrett er oppfylt, er vedtaket fra Skatt øst av 27. juni 2014 der selskapets fradragsføring av tapet ved ligningen 2011 ble endret, ugyldig.

Skattelovens utgangspunkt er at tap på enkle fordringer ikke er fradragsberettiget «utenfor virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det avgjørende spørsmålet for om tapet er fradragsberettiget er dermed om Sepas AS driver «virksomhet» i skattelovens forstand, og om fordringen i tilfellet må anses oppstått i denne virksomheten. Vilkårene er de samme etter den alminnelige fradragsregelen i skatteloven § 6-2 annet ledd som Skatt øst har vist til i vedtaket.

Skatteloven § 6-2 ble endret fra og med inntektsåret 2012, slik at det ikke lenger er fradragsrett for tap på fordringer mellom nærstående, uavhengig av om skattyter utøver virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 tredje ledd. Lovendringen er uten betydning for saken, som gjelder ligningen for inntektsåret 2011.

Driver Sepas AS virksomhet i skattelovens forstand?
Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det er sikker rett at avgjørelsen av om en skattyter utøver virksomhet i lovens forstand, beror på en skjønnsmessig helhetsvurdering. I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48 er de sentrale momentene ved vurderingen angitt slik:

> Det må være utøvet *aktivitet* av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om d et dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.
>
> Aktiviteten må være utøvet for *skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.
>
> Aktiviteten må ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett *være egnet til å gi overskudd*. 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 er ikke omtvistet at aktiviteten i Sepas AS er av økonomisk karakter og objektivt sett er egnet til å gi overskudd. Det er således kravet til aktivitetens omfang og om aktiviteten er utøvet for Sepas AS' regning og risiko, partene er uenige om.

Virksomhetskravet må også i konsernforhold vurderes for det enkelte selskap, som i skattemessig sammenheng utgjør et eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a. Det er ikke grunnlag for konsernbetraktninger, der virksomhet i ett selskap tillegges betydningen for om et

annet selskap i konsernet driver virksomhet i skattelovens forstand. Aksjeselskapets virksomhet regnes av samme grunn heller ikke som aksjonærens egen virksomhet. En eventuell gevinst ved selskapets virksomhet må aksjonæren hente ut gjennom reglene om utdeling av utbytte mv. i aksjeloven kapittel 8. I Rt-1990-958 (Quatro), som gjaldt spørsmålet om en aksjegevinst skulle inntektsbeskattes som fordel vunnet ved virksomhet, uttalte Høyesterett:

> Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold. Aksjonærene - hva enten de er en eller flere fysiske personer eller ett eller flere selskaper - kan ikke i skattemessig henseende tilregnes den virksomhet som selskapet driver, likegyldig om den har gitt vinning eller tap. Skal noe annet gjelde, må man ha særskilt grunnlag for det.

At det ikke er rom for noen integrert betraktning på konsernnivå ved spørsmål om fradrag er også uttalt i Rt-2015-1068 (Kverva). Dette gjelder selv om det i dag innenfor mange bransjer er vanlig å etablere selskapsstrukturer med et eller flere holdingselskaper og datterselskaper som etableres som «single purpose-selskaper» der konsernets virksomhet utøves.

Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn som uomtvistet at Per Werner Madsen og Hanne Madsen har nedlagt en betydelig innsats for de ulike selskapene i Sepas-konsernet. Deres innsats har bidratt til å skape store verdier som har kommet eierne til gode. Ved vurderingen av fradragsspørsmålet i saken må det imidlertid vurderes nærmere om de enkelte aktivitetene som er utført skal anses utført av Sepas AS, og dermed tillegges betydning ved vurderingen av om dette selskapet utøver virksomhet i skattelovens forstand. Statens hovedanførsel er at det meste av aktiviteten må anses utøvd av datterselskapene i deres virksomhet og ikke er relevant ved vurderingen av om Sepas AS driver virksomhet.

Sepas AS er et holdingselskap med 100 prosent eierandel i underliggende datterselskaper. Selskapet har ikke egne ansatte eller eiendeler ut over finansaktiva, og driver ikke selv noen form for industriell virksomhet. Det er eierskapet i datterselskapene og utøvelsen av dette selskapet anfører til støtte for at det utøves virksomhet. Ved at Sepas AS er et holdingselskap, er det ved vurderingen av om selskapet driver virksomhet, særlig grensen mot passiv kapitalforvaltning som er det sentrale.

Lagmannsretten legger til grunn som et klart utgangspunkt at det å eie aksjer i seg selv ikke anses som virksomhetsutøvelse. Dette gjelder selv om aksjonæren utøver eieraktiviteter i form av kjøp og salg av aksjer, deltakelse i selskapets styrende organer, og gjennom oppfølgning av investeringen for øvrig. Dette utgangspunktet er lagt til grunn av Høyesterett i Rt-1990-958 (Quatro) og Rt-2015-628 (Solér) avsnitt 33, der det etter en gjennomgang av tidligere rettspraksis uttales følgende:

> Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølgning av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om

> handelen .. er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».

Som det fremgår av sitatet kan også forvaltning av en aksjeportefølje «i særlige tilfelle» anses som virksomhet. Lagmannsretten viser også til Lignings-ABC 2014/15 på side 1568-69 der det er redegjort for virksomhetsbegrepets avgrensning mot passiv kapitalforvaltning. Det fremgår her at når kapitalinntekt ikke inngår i annen virksomhet hos skattyter, må det avgjøres konkret om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen - her aksjene - må anses som virksomhet i seg selv, og at det viktigste momentet ved grensedragningen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet, også arbeid med å administrere, jf. Lignings-ABC 2014/15 side 1569. Det er også uten betydning om det er eieren selv eller andre, for eksempel ansatte som har utøvet den aktuelle aktiviteten. Lagmannsretten kan ikke se at denne rettstilstanden er endret ved Høyesteretts dom i Rt-2015-1260 (Herkules).

Lagmannsretten legger for det første til grunn at det å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer («trading»), i seg selv kan utgjøre virksomhet dersom aktiviteten har et tilstrekkelig stort omfang. Slik virksomhet drives imidlertid ikke i Sepas AS, noe selskapet heller ikke har anført.

Det Sepas AS har anført er at selskapet driver virksomhet gjennom sitt aktive eierskap i datterselskapene. Lagmannsretten legger til grunn at et slikt aktivt eierskap under visse forutsetninger kan innebære at eieren må anses å utøve virksomhet. Det fremgår av Solér-dommen avsnitt 34 at Høyesterett ikke fant å kunne sluttet seg til statens anførsel i saken om at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet. Etter en gjennomgang av ligningspraksis, vises det videre i dommens avsnitt 39 til at ligningsmyndighetene «foretar en konkret vurdering av aktivitetens omfang uten å streife det som er statens hovedanførsel i foreliggende sak - at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet».

I avsnitt 40 følgende tas det videre utgangspunkt i at såkalte venture-selskaper driver virksomhet i skattelovens forstand, og at dette er selskaper der investorene skaffer seg «kontrollerende innflytelse i investeringsobjektet, og ... jobber aktivt med å øke verdien gjennom restrukturering, operative og/eller strategiske justeringer». Etter en drøftelse av om slike aktiviteter også kan utøves en enkeltaksjonær - som var problemstillingen i den saken - uttales det følgende i avsnitt 43:

> Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering *kan* anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.

Ved den konkrete vurderingen av om Solér drev virksomhet tok Høyesterett deretter utgangspunkt i de ordinære momentene som har vært ansett avgjørende for om det foreligger virksomhet, herunder omfanget og varigheten av aktiviteten, om aktiviteten var utført for Solérs

regning og risiko, samt om aktiviteten var egnet til å gi overskudd. Høyesterett la til grunn at Solér drev et «særdeles aktivt eierskap». Aktiviteten ble utøvd uten formelle posisjoner og uten lønn eller honorar, jf. avsnitt 44. Det ble videre trukket frem at Solér hadde tatt en betydelig personlig risiko gjennom å investere og garantere for lån, at aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Høyesterett konkluderte ut fra dette med at aktiviteten som Solér hadde utøvd i selskapet, skulle anses som hans personlige virksomhet.

Partene har ulikt syn på rekkevidden av Solér-dommen, og betydningen av dommen for vår sak. Etter lagmannsrettens syn avklarer dommen først og fremst at utøvelse av aktivt eierskap fra en aksjonær etter omstendighetene kan lede til at aksjonæren selv må anses å drive virksomhet. Vurderingen må, slik lagmannsretten leser dommen, skje på bakgrunn av de ordinære momentene som er oppstilt for når en aktivitet utgjør virksomhet i skattemessig forstand, men slik at utgangspunktet er at passiv kapitalforvaltning ikke gir grunnlag for fradragsrett, og at det må kreves en aktivitet «av betydelig omfang» før det foreligger virksomhetsutøvelse.

Problemstillingen i Solér-dommen er ikke fullt ut parallell med problemstillingen i vår sak. Det er ikke gjort gjeldende at Per Werner Madsen (eller Hanne Madsen) *personlig* driver virksomhet i kraft av sitt eierskap og aktivitet i konsern-selskapene. Partene er enige om at all aktivitet utført av Per Werner og Hanne Madsen skal tilordnes selskapssfæren. Uenigheten gjelder hvilke aktiviteter som er av betydning ved vurderingen av om det drives virksomhet i *morselskapet*, Sepas AS.

Utgangspunktene i Solér-dommen må etter lagmannsrettens syn gjelde tilsvarende der aksjonæren er et konsernselskap. Ved at aktivitet som utøves av aksjeselskaper nødvendigvis må utøves på vegne av selskapet av fysiske personer, oppstår det et «tilordningsspørsmål» der de samme personene har tilknytning til flere selskaper innenfor konsernet. Ved vurderingen av hvilket selskap i Sepas-konsernet de enkelte aktivitetene skal tilordnes, tar lagmannsretten utgangspunkt i Rt-2013-421 (Tronviken), der det blant annet under henvisning til Rt-1967-1570 (Huseby Kvaalen) uttales at sentrale momenter vil være hvilket selskap som i realiteten har interesse i den aktuelle aktiviteten og hvem aktiviteten først og fremst kommer til gode, for hvilket selskaps regning og risiko aktiviteten er utøvet, samt hvem som bærer tap eller får gevinst av en eventuell «grunninvestering». Momentene vil være avgjørende der det ikke foreligger inngåtte avtaler eller annen dokumentasjon, som gir holdepunkter for hvilket selskap en aktivitet er utført på vegne av.

Det er avsagt flere dommer fra lagmannsrettene etter Solér-dommen, og Sepas AS har blant annet vist til LB-2015-040004 (Zymtech Holding AS), LB-2015-109510 (Thingaard) og LB-2014-198744 (Rais International), hvorav de to siste ikke er rettskraftige. Dommene bygger etter denne lagmannsrettens syn på de samme rettslige utgangspunktene som redegjort for foran. Utfallet av de konkrete vurderingene i dommene har begrenset betydning.

Ved den konkrete vurderingen legger lagmannsretten til grunn at aktivitetene Per Werner Madsen har utført for konsernet har vært utført på uformelt grunnlag og uten godtgjørelse i form av lønn eller styrehonorar. Hanne Madsen har heller ikke vært ansatt i rollen som daglig leder i Sepas AS. For inntektsåret 2011 mottok hun lønn som ble fordelt på to av datterselskapene, Princess-Gruppen AS og Sepas Service AS. Som nevnt har Sepas AS heller ikke andre ansatte. Det er

heller ikke holdepunkter i de fremlagte regnskapene for Sepas AS for at selskapet driver noen form for virksomhet.

Per Werner Madsen forklarte for lagmannsretten at samarbeidet med Hagen i Sepas AS var tuftet på at selskapet skulle drive utviklingsarbeid og aktivt eierskap i datterselskapene med sikte på gevinst for Sepas AS. Det var ikke snakk om passive investeringer. Grunnlaget for verdiskapningen er den samlede kompetansen hos Madsen og Hagen innenfor handel og eiendom. Om forretningsmodellen forklarte Madsen at Sepas AS går aktivt inn og tar kontroll i de selskapene som kjøpes, for deretter å utvikle verdiene gjennom finansielle, strategiske og operative grep. En slik forretningsmodell kan ha ulike betegnelser, Venture, Private Equity, eller aktivt eierskap. Det er ikke nedfelt noe skriftlig om rollefordelingen mellom eierne, eller om Madsens arbeid for konsernselskapene. Samarbeidet har hele tiden vært tuftet på et meget tillitsfullt samarbeid, der Madsen i praksis har hatt «alle fullmakter» fra Hagen, men slik at større investeringer og beslutninger har vært drøftet eierne imellom. Den nærmere organiseringen av konsernet har ikke hatt særskilt fokus, og beslutninger er truffet uformelt. Det har vært enighet om å legge nye prosjekter i egne datterselskaper, siden dette har vært ansett som praktisk, bl.a. i forbindelse med finansiering og mulig avhendelse. Datterselskaper er opprettet når et nytt prosjekt har blitt en realitet. Madsen redegjorde for at all aktivitet han utførte var utført på Sepas AS' vegne og at formålet var å skape verdier for Sepas AS gjennom å utvikle datterselskapene.

Partene er enige om at aktiviteter knyttet til overordnet styring av konsernet, herunder strategivalg og vurderinger av mulige investeringer i nye selskaper, er aktiviteter som må anses utført av Sepas AS. Tilsvarende gjelder prosesser direkte knyttet til oppkjøp, herunder å gjennomføre forhandlinger og foreta strategisk/taktiske valg, samt finansiering, og salg. Ut fra momentene i Tronviken-dommen er lagmannsretten enig i dette. Det er på det rene at slike aktiviteter er utført i Sepas AS' interesse og for dette selskapets regning og risiko. Eksempelvis ble datterselskapet Ski Mat AS solgt i 2010, et salg som medførte en gevinst for Sepas AS på 126 millioner kroner. Sepas AS solgte også Lørenskog næringsbygg AS i 1998 og fire Maxi-butikker organisert i egne datterselskaper i 1999. Aktiviteter utført av Hanne Madsen skal regnes med, men etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at ovennevnte aktiviteter i hovedsak er utført av Per Werner Madsen.

Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke legges til grunn at disse aktivitetene alene er tilstrekkelige til å konkludere med at Sepas AS driver virksomhet, slik selskapet har anført. Aktivitetene går etter lagmannsrettens syn ikke ut over det som naturlig følger av eierposisjonen i datterselskapene og ivaretakelsen av Sepas AS' investeringer i disse. Dette gjelder selv om det i noen utstrekning skulle være benyttet eksterne rådgivere, hvis aktivitet skal medregnes. Aktivitet forbundet med å komme i eierposisjon i nye selskaper kan ikke utgjøre virksomhet med mindre slik aktivitet har et slikt omfang at det dreier seg om «trading». Dette er ikke sannsynliggjort eller anført. Lagmannsretten kan heller ikke se at det har noen avgjørende betydning at oppkjøpet av aksjer i Hemtex AB, var rettet mot et børsnotert selskap og at kapitalinnsatsen fra Sepas AS gjennom lånet til Bomax AS følgelig var betydelig.

For så vidt gjelder aktiviteten i Sepas Service AS, som yter tjenester til øvrige konsernselskaper med unntak av Princess-Gruppen AS, er lagmannsretten enig med tingretten i at det er vanskelig å se at en eventuell virksomhet i dette selskapet i form av støttefunksjoner til datterselskapene kan anses som virksomhet utøvd av Sepas AS. Selv om Sepas AS har dekket underskudd i Sepas

Service AS, utføres aktivitetene i datterselskapenes interesse, og kommer reelt sett datterselskapene, først og fremst Maxi Invest AS med datterselskaper, til gode.

Per Werner og Hanne Madsens formelle roller i datterselskapene er angitt foran. Etter lagmannsrettens syn må styreoppgaver som utøves i kraft av verv som styreleder/styremedlem i datterselskapene tilordnes datterselskapene, og kan ikke anses som virksomhet utøvd av Sepas AS. Dette er personlige verv som utføres på vegne av de enkelte datterselskapene, jf. aksjeloven § 6-12 følgende. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at særlig Per Werner Madsen - også ut over rammene av de formelle posisjonene han har hatt i datterselskapene - har utøvet betydelig aktivitet i ulike sammenhenger i konsernet. Lagmannsretten legger til grunn at Per Werner Madsen har brukt hele sin arbeidskapasitet, som av vitnene i saken er beskrevet som betydelig, på aktiviteter i konsernselskapene.

Det er ikke fremlagt dokumentasjon som kaster lys over virksomhetsstyringen i konsernet generelt, eller mer konkret over hvorvidt enkeltstående aktiviteter i konsernet må anses utført på vegne av Sepas AS. Det er således ikke holdepunkter for at Sepas AS yter tjenester i form av konsulenttjenester eller annet til fordel for datterselskapene. Anførslene fra selskapet er at den samlede aktiviteten fra Madsens side er utøvd av Sepas AS og mest treffende kan beskrives som venturevirksomhet ved at Madsen helt siden stiftelsen av selskapet i 1993 har brukt sin arbeidskapasitet på investeringsaktiviteten i Sepas AS. Etter lagmannsrettens syn innebærer anførslene fra selskapet langt på veg at det foretas en betraktning på konsernnivå. En slik tilnærming har ikke grunnlag i den rettspraksis som er gjennomgått ovenfor. Uten noe nærmere grunnlag for at den aktiviteten som Per Werner Madsen har utøvd skal anses utøvd på vegne av Sepas AS, må tilordningsspørsmålet avgjøres etter momentene angitt i Tronviken-dommen. Konserneiernes subjektive oppfatning av for hvilket selskap aktivitetene er utført, kan ikke tillegges noen større vekt ved vurderingen.

Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at Sepas-konsernet siden etableringen i 1993 hovedsakelig har utøvet sin virksomhet i datterselskapene Princess-Gruppen AS og Maxi Invest AS med underliggende datterselskaper. De to datterselskapene Bomax AS og Heimtex AS som Sepas AS eide i 2011, var tomme selskaper, likevel slik at Bomax AS ble benyttet ved oppkjøpet av aksjer i Hemtex AB. Maxi Invest AS og Princess-Gruppen AS, ble ervervet i henholdsvis 1993 og 1999. Det langsiktige eierskapet i de sentrale datterselskapene, trekker mot at virksomheten kan karakteriseres som typisk «venturevirksomhet», uten at dette er et entydig rettslig begrep.

For så vidt gjelder Hanne Madsen legger lagmannsretten til grunn at hun de senere årene har brukt sin arbeidskapasitet først og fremst i Princess-Gruppen AS, der hun har jobbet med markedsføring, omsetning mv. De aktivitetene som er utført i denne sammenheng, må etter lagmannsrettens syn klart tilordnes Princess-Gruppen AS. Hanne Madsen forklarte for lagmannsretten at hun også de senere årene har deltatt i strategiske vurderinger i Sepas AS av mulige oppkjøp, blant annet med sikte på å styrke Princess-Gruppen AS. Etter en samlet vurdering av bevisførselen, kan lagmannsretten ikke se at Hanne Madsen de senere årene har utøvd aktiviteter som må tilordnes Sepas AS, utover rene eieraktiviteter som følger naturlig av Sepas AS' eierposisjon i datterselskapene og ivaretakelsen av morselskapets investeringer. Det er heller ikke sannsynliggjort at Hanne Madsen har ytet konsulenttjenester på vegne av Sepas AS gjennom datterselskapet Sepas Service AS som må likestilles med aktiviteter fra Sepas AS.

Det er videre lagmannsrettens syn at aktivitetene utført av Per Werner Madsen ut over de aktivitetene som ovenfor er tilordnet Sepas AS, herunder aktiviteter som ledd i den daglige driften av datterselskapene, må anses utført i datterselskapenes interesse og for datterselskapenes regning og risiko. Aktiviteten med utviklingen av eiendommen som ble kjøpt i Lørenskog Næringsbygg AS i 1993, må ut fra momentene i Tronviken-dommen tilordnes datterselskapet. Per Werner Madsens omfattende arbeid i forbindelse med utviklingen av Maxi Invest AS og underliggende datterselskaper, må også naturlig anses utøvet på vegne av de respektive Maxi-selskapene. Oppkjøpet av Jobe AS, som eide bygget der kjøpesenteret i Drammen lå, ble eksempelvis foretatt av Sepas Invest AS (tidligere Maxi Invest AS). Det er imidlertid ikke noe grunnlag, verken formelt eller reelt, for å tilordne denne aktiviteten til morselskapet. Aktivitetene er utøvd i datterselskapenes interesse, og det er ikke spor av at kostnader forbundet med aktivitetene er båret av Sepas AS. Lagmannsretten vurderer aktivitetene knyttet til etableringen og oppbyggingen av Maxi-butikkene i på 90-tallet på samme måte. Aktivitetene her skjedde i de fire datterselskapene der buttikkene lå, som ble solgt i 1999. Den indirekte økonomiske interessen som alltid vil ligge hos morselskapet, gir ikke grunnlag for å anse aktivitetene i datterselskapene for utøvd i Sepas AS.

Tilsvarende gjelder Per Werner Madsens aktiviteter knyttet til virksomheten i Princess-Gruppen AS. Her er det for det første anført at Madsen etter oppkjøpet av Princess-Gruppen AS i 1999, identifiserte Bomax-kjeden som egnet for oppkjøp og integrasjon. Madsens strategiste vurderinger i denne forbindelse må tilordnes Sepas AS, som redegjort for foran. Dette er en form for eier-aktivitet som ikke oppfyller kravet til virksomhet i Sepas AS. Selve oppkjøpet ble foretatt for å styrke Princess-Gruppen AS, og innmaten i Bomax AS ble kjøpt av Princess-Gruppen AS, riktignok finansiert ved lån fra Sepas AS. Lagmannsretten er enig med tingretten i at aktivitetene knyttet til kjøpet i form av forhandlinger og avtaleinngåelse, er aktiviteter og kostnader som hører hjemme i kjøperselskapet Princess-Gruppen AS.

Oppkjøpsforsøket av Hemtex AB, som fordringen i vår sak er knyttet til, er en lignende aktivitet foretatt med sikte på å styrke virksomheten i Princess-Gruppen AS. Oppkjøpet skulle gjennomføres for å sikre videre ekspansjon og vekst i Princess-Gruppen AS, gjennom etableringer av nye butikker i Sverige. Det fremgår av vedlegget til Sepas AS' selvangivelse for 2011, at kjøp og integrasjon med svenske Hemtex AB ble vurdert som hensiktsmessig fremfor å etablere egne Princess-butikker i Sverige. Det fremkommer at grunnen til at oppkjøpet ble gjennomført av Bomax AS, var å unngå «å fronte Princess som aktør da det ville kunne skape en helt annen oppmerksomhet og vanskeliggjøre prosessen» blant annet fordi Hemtex AB to år tidligere hadde gjort fremstøt for å kjøpe opp Princess. Det lå også en strategisk vurdering i videre utnyttelse av eiendom tilhørende Princess-Gruppen AS gjennom samordning av lager- og logistikkfunksjoner etter et oppkjøp. En slik utvikling ville etter det opplyste ha blitt gjennomført ved utfisjonering i et eget datterselskap. Lagmannsretten legger under en viss tvil til grunn at de overordnede strategiske vurderingene i forkant av oppkjøps-forsøket må tilordnes Sepas AS, selv om vurderingene i realiteten klart var et Princess-anliggende. Dette er imidlertid en type strategiske vurderinger som inngår i eier-posisjonen, jf. ovenfor. Aktiviteter forbundet med en integrasjon etter oppkjøp ville imidlertid vært et anliggende for styret i de to selskapene som skulle integreres. Selve oppkjøpet ble gjennomført i Bomax AS, og de nærmere aktivitetene knyttet til dette må tilordnes Bomax AS. Selve utlånet fra Sepas AS til Bomax AS, som ble

finansiert med gevinsten fra salget av Ski Mat AS, kan heller ikke lede til at Sepas AS anses for å drive virksomhet i form av finansierings- eller utlånsvirksomhet.

Lagmannsretten finner etter en samlet vurdering å måtte legge til grunn at aktivitetene som er utført av Per Werner og Hanne Madsen, ut over aktivitetene som ovenfor er tilordnet Sepas AS, må anses utøvd i datterselskapenes interesse, og for de enkelte datterselskapenes regning og risiko. Verdiskapningen, som har vært betydelig, har skjedd i virksomhetene i de ulike datterselskapene. Den indirekte økonomiske interessen hos Sepas AS kan ikke lede til at virksomheten utført i datterselskapene tilordnes morselskapet. De aktivitetene som er tilordnet Sepas AS overstiger som det har fremkommet ovenfor - etter en samlet vurdering - ikke terskelen for når forvaltning av egen kapital kan anses for virksomhetsutøvelse i skattelovens forstand.

Ved at lagmannsretten er enig med Skatt øst i at Sepas AS ikke oppfyller virksomhetskravet, er det ikke grunnlag for å oppheve Skatt østs endringsvedtak av 27. juni 2014. Ut fra det resultat lagmannsretten har kommet til er det ikke nødvendig å ta stilling til tilknytningsspørsmålet som er anført subsidiært fra statens side.

Etter dette forkastes anken.

Sakskostnader

Staten v/Skatt øst har vunnet ankesaken fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd krav på erstatning for sine sakskostnader. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å frita Sepas AS helt eller delvis fra erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Vinje har på vegne av Skatt øst krevd dekket salærkostnader med 386 750 kroner inklusive merverdiavgift. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Lagmannsretten finner utgiftene rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og legger oppgaven til grunn.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn ved vurderingen av sakskostnadene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd, og finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens sakskostandsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for lagmannsretten betaler Sepas AS 386 750 - trehundreogåttisekstusensyvhundreogfemti - kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*

Tingrettsdommer

SkN 16-147 Seilbåt i AS – spørsmål om utbyttebeskatning av aksjonær

Lovstoff: Skatteloven § 5-2, § 5-3, § 10-11, § 13-1.
Oslo tingrett: Dom av 1. juli 2016, **sak nr**.: TOSLO-2013-120247-2
Dommer: Tingrettsdommer Frode Støle.

Parter: Jonny Blomvik (advokat Jørgen Bernhard Grønlie v/advokatfullmektig Lena Kristin Moe og advokat Hanne Benedicte Fritzsønn) mot Staten v/Skatt øst (advokat Anders Flaatin Wilhelmsen).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2006 til 2008. Et selskap kjøpte seilbåt, noe skattemyndighetene mente var i eneaksjonærs – og ikke i selskapets – interesse. De utbyttebeskattet ham derfor etter prinsippet i Storhaugen Invest-dommen. Tingretten fant at det var grunnlag for utbyttebeskatning, men fant at ligningen for årene 2006 til 2008 måtte oppheves på grunn av mangler ved skjønnsutøvelsen. Ved fastsettelsen av størrelsen på det skattepliktige utbyttet hadde skattemyndighetene ikke vurdert skattyters påstand om at det faktiske verdifallet for seilbåten var lavere enn de regnskapsmessige avskrivningene. Skjønnet var da ikke tilstrekkelig bredt og saklig, og fremsto etter omstendighetene som vilkårlig. Ligningen ble opphevet og hver av partene måtte bære egne saksomkostninger.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 22. januar 2013. Vedtaket endrer Jonny Blomviks ligning for 2006, 2007 og 2008.

Fremstilling av saken

Jonny Blomvik eier 100 % av aksjene i Elektrisk Kompagni AS. Selskapet kjøpte i 2006 en seilbåt av typen Najad 440 AC fra Najadvarvet AB i Sverige gjennom Heitmann Marin AS i Drøbak. Kjøpesummen var EUR 450 502, som ble finansiert dels med egenkapital, dels med eksternt låneopptak, og dels med et lån på 950 000 kroner fra Jonny Blomvik. Blomvik hadde fra før en seilbåt av typen Jeanneau 37, som han hadde kjøpt privat gjennom Heitmann Marin AS. Denne fikk han 950 000 kroner for i innbyttepris i forbindelse med selskapets kjøp av Najad-båten.

I 2009 ble det holdt bokettersyn i Elektrisk Kompagni. Dette førte til at selskapets ligning ble endret. Skattemyndighetene vurderte det slik at kjøpet av seilbåten ikke var motivert av

selskapets interesser, og nektet fradrag for kostnadene. Det ble også nektet fradrag for merverdiavgift, og det ble ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 %. Vedtaket ble påklaget, men opprettholdt av Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda. Klagenemndsvedtakene ble angrepet rettslig. Oslo tingrett opprettholdt vedtakene ved dom av og Borgarting lagmannsrett opprettholdt vedtakene ved dom av 5. juli 2013. Dommen ble påanket, men anken ble forkastet av Borgarting lagmannsrett i dom av 5. november 2014 [LB-2013-144135].

Både Elektrisk Kompagni og Jonny Blomvik har hele tiden fastholdt at formålet med kjøpet av seilbåten var tredelt: Båten skulle brukes som losji for ansatte under oppdrag med utleie og rigging av messebelysning langs kysten, herunder oppdrag på oljemessen ONS i Stavanger. Den skulle også brukes til inntektsbringende utleie (chartervirksomhet) om sommeren, da messevirksomheten lå nede. Videre skulle båten brukes til «teambuilding»-turer for ansatte. Det var summen av disse formålene som var styrende for båtkjøpet.

Skattemyndighetene og domstolene har i saken om selskapets ligning og avgiftsoppgjør ikke akseptert dette. Borgarting lagmannsrett la i sin avgjørelse til grunn at driften av seilbåten ikke i seg selv utgjorde virksomhet i skatte- og avgiftsmessig forstand, og at det heller ikke var grunnlag for fradrag som følge av båtkjøpets tilknytning til elektrovirksomheten i Elektrisk Kompagni:

> «Lagmannsretten er på denne bakgrunn kommet til samme konklusjon som tingretten, nemlig at båtutleien - hverken i seg selv eller sammen med besparelsene ved bruken som losjibåt - kan anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteligningen.»
>
> [...]
>
> «Etter lagmannsrettens syn har imidlertid ikke kostnadene til anskaffelse og drift av seilbåten en slik naturlig og nær tilknytning til elektroinstallasjons- og messebelysningsvirksomheten at kostnadene kan føres til fradrag ved avgiftsoppgjøret og inntektsligningen. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at de fordeler selskapet har hatt i sparte oppholdsutgifter i ca 56 dager ikke står i noe rimelig forhold til utgiftene som er pådratt til anskaffelse og drift av seilbåten. Leie av en tilsvarende båt antas å ville ha kostet anslagsvis 200 000 kroner, basert på en leie på 25 000 kroner per uke, slik selskapet selv har kalkulert med. Det kan etter lagmannsrettens syn ikke være rom for tvil om at en slik besparelse ikke kan begrunne fradragsrett for en investering i en seilbåt til rundt fire og en halv million kroner. Lagmannsretten viser i denne sammenheng også til at oppdragene på steder ved kysten bare utgjør en mindre del av selskapets virksomhet. Det er ubestridt at virksomheten for det meste skjer innenlands.
>
> [...]
>
> Heller ikke bruken av båten til velferdsturer for ansatte gir grunnlag for fradragsrett.»

Bokettersynet i 2009 førte ikke bare til endringer av selskapets ligning, det kom også forslag om endring av Jonny Blomviks personlige ligning. I delrapport fra bokettersynet av 21. desember

2009 om aksjonærens forhold (heretter aksjonærrapporten), ble det foreslått å øke Blomviks skattbare inntekt med 541 030 kroner for 2006, 566 863 kroner for 2007 og 498 461 kroner for 2009. Rapporten tar utgangspunkt i at Blomvik har fått en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet ved at han har fått disponere selskapets seilbåt, som anses anskaffet i aksjonærens interesse heller enn i selskapets interesse. Resonnementet og den konkrete beregningen av utbyttet er som følger:

Konsekvenser for aksjonæren

I henhold til aksjeloven § 5-1 anses enhver fordel vunnet ved kapital som skattepliktig inntekt. Videre er det presisert i skatteloven § 10-11 at utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt. I samme bestemmelse fremkommer det at som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.

Selskapet har i dette tilfellet anskaffet en seilbåt som har hatt båtplass i Son. Båten ble delvis finansiert med innbytte av en eldre seilbåt som var eid av aksjonæren privat. Selskapet har i perioden 2006 til høsten 2009 ikke foretatt seg noe aktivt for å markedsføre utleien av båten.

Når selskapet som her over flere år pådrar seg kostnader vedrørende en seilbåt, uten at det gjøres noe aktivt for at båten skal generere inntekter, må det legges til grunn at formålet med anskaffelsen har vært noe annet enn virksomhet. Det mest nærliggende er da at båten er anskaffet i eiers interesse. Det er han som har hatt full disposisjonsrett til båten, samt adgang til å bruke denne. Han besitter kystskippersertifikat og hadde en eldre seilbåt som ble brukt som innbytte. Dette er forhold som indikerer at aksjonæren er en person med interesse for seilbåter og sjø. Det foreslås derfor at det legges til grunn at båten er anskaffet i eiers private interesse, og at han gjennom dispensasjonsadgangen til båten har mottatt et utbytte fra selskapet. Dette utbyttet foreslås verdsatt til hva båten koster selskapet det enkelte år, hvilket gir følgende forslag til utbytteberegning:

	2006	**2007**	**2008**
Inntekter	0	0	40 000
Kostnader (kto 7095)	53 814	72 394	69 506
Kostnader (kto 7010)	0	1 227	0
Regnskapsmessige avskrivninger	364 272	327 845	295 061
Rentekostnad Elcon Finans	76 024	106 422	137 244
Rentekostnad lån Jonny Blomvik	28 500	30 997	0
Kapitalkostnad stipulert på EK	18 420	27 978	36 650
Resultat drift av båt (underskudd)	**541 030**	**566 863**	**498 461**

Dette ble lagt til grunn i Skatt østs varsel om endring av ligning 19. mai 2010, og det ble lagt til grunn i endringsvedtak av 30. oktober 2010. I endringsvedtaket ble det også ilagt 30 % tilleggsskatt.

Jonny Blomvik påklaget endringsvedtaket ved brev av 13. desember 2010 fra advokat Preben Aas i advokatfirmaet Steenstrup Stordrange. Skattekontoret fant ikke grunn til å omgjøre vedtaket, og 2. november 2012 ble innstilling til Skatteklagenemnda oversendt advokat Aas for kommentarer. Det ble ikke inngitt merknader av Aas, men Blomvik sendte selv inn merknader

ved brev av 12. november 2012. I brevet gjøres det gjeldende at det er flere faktafeil i innstillingen.

Skatteklagenemnda fattet vedtak i saken 22. januar 2013. Vedtaket bygget på at Elektrisk Kompagni reelt sett hadde anskaffet seilbåten i Jonny Blomviks interesse, og at selskapets investering i båten innebar at «aksjonær veltet private kostnader over på selskapet» (s. 23). Blomviks bruks- og disposisjonsrett over selskapets seilbåt ble ansett å utgjøre en «vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær», jf skatteloven § 10-11 andre ledd.

Dette utbyttet ble verdsatt ut fra selskapets kostnader til båtholdet. Nemnda mente at en ren anvendelse av hovedregelen i skatteloven § 5-3 om verdsettelse til omsetningsverdi ikke ville «dekke opp for verdien av skattyters bruks- og disposisjonsrett» (s. 24) og at det derfor var nødvendig å supplere verdsettelsen med skatteloven § 13-1 om skjønnsmessig verdsettelse ved interessefellesskap. Retten kommer nærmere tilbake til den konkrete begrunnelsen for dette i drøftelsen nedenfor.

Nemnda var altså enig med skattekontoret i at verdsettelsen av utbyttet måtte gjøres med utgangspunkt i selskapets oppofrelse, det vil si hvilke kostnader seilbåten påførte selskapet. Nemnda mente imidlertid - i motsetning til skattekontoret - at man måtte akseptere at selskapet hadde hatt visse besparelser som følge av at båten var brukt som losjibåt i forbindelse med Elektrisk Kompagnis messelysvirksomhet og på firmaturer (velferdsturer for ansatte) til Skagen. Disse besparelsene måtte komme til fradrag i utbytteberegningen, og nemnda brukte tallene i skattyters eget budsjett for drift av båten, dvs 105 000 kroner i 2006, 35 000 kroner i 2007 og 105 000 kroner i 2008. Dette førte til at verdien av utbyttet i perioden ble redusert slik:

	2006	2007	2008
Skattekontoret:	541 030 kroner	566 863 kroner	498 461 kroner
Skatteklagenemnda:	436 030 kroner	531 863 kroner	393 461 kroner

Jonny Blomvik tok ut stevning mot staten ved Skatt øst den 9. juli 2013, og krevde dom for at ligningen for alle tre årene måtte oppheves.

Søksmålet ble ved avtale mellom partene stanset i påvente av en rettskraftig avgjørelse av søksmålet som gjaldt selskapets ligning. Denne saken ble som nevnt avgjort ved Borgarting lagmannsretts dom av 5. november 2014. Dommen ble anket til Høyesterett, men anken slapp ikke inn.

Etter at selskapets skattesak var rettskraftig avgjort, viste det seg at staten og Blomvik ikke var enige om hvilke konsekvenser avgjørelsen måtte få for Blomviks personlige skattesak. Denne saken ble derfor brakt i gang igjen i september 2015 etter begjæring fra Blomvik.

Ved prosesskriv 24. september 2015 fra advokat Grønlie ble søksmålet utvidet ved at Elektrisk Kompagni AS trådte inn som ny part. Både selskapet og Blomvik fremmet krav om erstatning som følge av myndighetsmisbruk, for mangelfull og villedende veiledning.

Staten mente at erstatningskravet for selskapets del måtte avvises fordi det var rettskraftig avgjort i dommen om selskapets ligning. Oslo tingrett avsa kjennelse for avvisning 21. desember 2015. Denne ble anket til Borgarting lagmannsrett, som i kjennelse av 17. februar 2016 forkastet anken.

Erstatningskravet for Jonny Blomviks del er senere frafalt, og sakens tvistegjenstand er nå den samme som i stevningen: Saken handler om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om Blomviks ligning for inntektsårene 2006, 2007 og 2008.

Hovedforhandling ble holdt 27. og 28. juni 2016. Jonny Blomvik møtte og ga forklaring, og det ble ført dokumentbevis slik det fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstand og påstandsgrunnlag

Jonny Blomvik la under hovedforhandlingen ned slik påstand:

1. Ligningen for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst betaler sakens omkostninger.

Til støtte for denne påstanden anførte Blomvik i hovedtrekk:

- Prinsipalt: Beskatningen av selskap og aksjonær må ses i sammenheng. Det er ikke rettslig grunnlag for å utbyttebeskatte Jonny Blomvik når det ikke er beregnet uttaksskatt på selskapets hånd. Det følger av rettspraksis og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012 (UTV-2012-1825) at de to skatteformene anvendes i sammenheng i situasjoner hvor et selskap har anskaffet et formuesgode for aksjonærs private bruk.

- Subsidiært: Dersom det likevel skal fastsettes utbytteskatt, skal verdsettelsen av utbyttet skje etter omsetningsverdi, jf hovedregelen i skatteloven § 5-3. Det er ikke hjemmel for å supplere § 5-3 med skjønnsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 om interessefellesskap. Det er tre vilkår for å anvende § 13-1. Det må foreligge interessefellesskap, skattyter må ha en inntektsreduksjon, og det må være årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Ut fra rettspraksis - særlig Elysee-dommen i Rt-2014-614 og Storhaugen Invest-dommen i Rt-2003-536 - innebærer kravet til årsakssammenheng at aksjonæren må ha hatt *full disposisjonsrett* til det aktuelle formuesgodet og at kjøpet av formuesgodet må ha vært en *selskapsfremmed* disposisjon.

- Disse dommene gjelder uttaksbeskatning av selskapet, og ikke utbyttebeskatning av aksjonær. Man må være forsiktig med å trekke slutninger til utbyttebeskatning. Det følger av Skattedirektoratets egne domskommentarer til Elysee-dommen at det må «vurderes konkret om den aktuelle formuesgjenstanden kan anses som stilt til aksjonærens disposisjon eller om det er riktig å kun beskatte den faktiske bruken». Grensen er uklar, og i Blomviks tilfelle er det ikke grunnlag for å anse seilbåten som stilt til Blomviks disposisjon. Det er dokumentert at båten ble brukt til en rekke selskapsformål, og dette er også - til dels - lagt til grunn for Skatteklagenemndas vedtak.

- Anskaffelsen av båten var ikke en selskapsfremmed disposisjon. Båten ble anskaffet for tre relevante selskapsformål: Den skulle være losjibåt for ansatte, den skulle brukes som turbåt som velferdstilbud og den skulle leies ut kommersielt. Det er ført bevis for at den ble brukt som losjibåt i Arendal og Stavanger i 2006 i forbindelse med messer (VM i offshore og ONS). Det må anses dokumentert at båten ikke er brukt til andre formål - det vil si ikke til Blomviks private formål - i 2006. I 2007 ble den brukt på velferdstur til Skagen og som losjibåt under VM i offshore i Arendal. Det må anses dokumentert at båten i hovedsak var sjøudyktig i 2007. I 2008 ble den igjen brukt til Skagen-tur og under VM i offshore. Den ble også leid ut i to uker for 40 000 kroner. Det må anses dokumentert at båten var sjøudyktig i 2008.

- Disse forholdene viser at anskaffelsen av båten ikke var en selskapsfremmed disposisjon og at Jonny Blomvik ikke har hatt full disposisjonsrett over den. I skatteklagenemndas vedtak er disse kriteriene ikke vurdert konkret. I stedet fremkommer det løse presumsjoner om at «aksjonærens private formål kan ha hatt en styrende rolle ved anskaffelsen av båten», at anskaffelsen var «svakt bedriftsøkonomisk fundert» og lignende. Det er ikke nok å basere seg på presumsjoner, og skattemyndighetene skal ikke overprøve de forretningsmessige vurderingene til skattyter. Det at anskaffelsen eventuelt var en dårlig forretningsidé eller basert på lettvinte kalkyler og undersøkelser er ikke det samme som at den var en selskapsfremmed disposisjon. Investeringen er begrunnet i forskjellige selskapsformål og er gjort på bakgrunn av forretningsmessige betraktninger. Dette viser at vilkåret om årsakssammenheng i § 13-1 - forstått i lys av rettspraksis - ikke er oppfylt.

- Atter subsidiært: Uansett er det skjønnet som ligger til grunn for fastsettelse av utbyttet til Blomvik ikke saklig, det er vilkårlig og åpenbart urimelig. Det er tatt utgangspunkt i selskapets utgifter på grunn av anskaffelsen av båten; renteutgifter, driftsomkostninger, en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet samt avskrivninger. Verdifallet som avskrivningene representerer utgjør hele 72,5 % av utbyttet slik det er verdsatt av skattemyndighetene.

- Det er uklart om avskrivninger i det hele tatt skal hensyntas i en slik skjønnsutøvelse. I Storhaugen Invest-dommen tok man ikke hensyn til verdistigning på eiendom. Det er uansett vanskelig å forstå at avskrivninger skal tas med i utbyttegrunnlaget når selskapet ikke har fått avskrivninger og fradrag.

- Hvis avskrivninger likevel skal hensyntas må skattemyndighetene søke å finne det faktiske verdifallet, jf Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012. Det må følgelig foretas en individuell vurdering av sannsynlig verdifall på det konkrete formuesobjektet. Dette er ikke gjort i denne sak.

- Båten har rent faktisk ikke hatt verdifall i kontrollperioden. Dette følger av takst av 31. mars 2008 som er innhentet av Blomviks tidligere ektefelle i forbindelse med skilsmisseoppgjør. Det underbygges også av forliksavtalen som Elektrisk Kompagni inngikk med verftet i 2010. Det er da åpenbart urimelig når det i vedtaket er lagt til grunn at seilbåten har hatt verdifall tilsvarende 364 272 kroner i 2006, 327 845 kroner i 2007 og 295 061 kroner i 2008. Det er også urimelig at man i utbytteberegningen har trukket fra selskapets besparelser ved å bruke

båten i virksomhet, samtidig som man ikke har tatt hensyn til at båten har hatt verdiøkning når den har ligget på verft for utbedringer for verftets regning.

- Retten har anledning til å ta taksten fra 2008 i betraktning selv om den ikke ble fremlagt for ligningsmyndighetene, jf blant annet Rt-2002-509. Blomvik forsto aldri at det var viktig å føre bevis om det faktiske verdifallet på båten, fordi han oppfattet at sakens hovedtema var om seilbåtanskaffelsen for selskapet var egnet til å gå med overskudd. Blomvik har for øvrig under ligningsbehandlingen bestridt at båten har blitt utsatt for så stort verdifall som skattekontoret har lagt til grunn, hvilket innebærer at fremleggelsen av taksten nå kun er supplering av et eksisterende faktisk grunnlag. Det er ikke tale om å introdusere et faktisk grunnlag eller bevistema som ikke var oppe under ligningsbehandlingen.

- Atter, atter subsidiært: Selv om retten legger til grunn at taksten fra 2008 ikke kan vektlegges ved vurderingen av ligningens gyldighet, må det uansett være anledning til å vektlegge den ved vurderingen av tilleggsskatten. Tilleggsskatt er straff etter den Europeiske Menneskerettskonvensjon (EMK), og det innebærer at begrensninger i adgangen til å fremlegge nye bevis i ligningssaker ikke gjelder for vurdering av tilleggsskattens gyldighet.

- Det bestrides ikke at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt hvis det er grunnlag for å utbyttebeskatte Blomvik, men Blomvik har - blant annet ved taksten fra 2008 - sannsynliggjort at båten ikke har hatt et verdifall på 30 % i perioden 2006-2008. Vedtaket bygger på et slikt verdifall, og tilleggsskatten er en funksjon av utbyttets størrelse. Tilleggsskatten er for høy, og vedtaket må da oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatten.

Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

Saksøkte nedla under hovedforhandlingen slik påstand:

- Staten v/Skatt øst frifinnes.
- Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnadene.

Til støtte for påstanden anførte Skatt øst i hovedtrekk:

- Skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Jonny Blomvik mottok et skattepliktig utbytte ved at hans heleide selskap anskaffet en båt som han selv skulle bruke privat, jf skatteloven § 10-11. En rekke bevismomenter underbygger at formålet med anskaffelsen var Blomviks private bruk. Blant annet er båten brukt i regattaer av Blomvik i kontrollperioden, båtkjøpet ble delvis finansiert ved innbytte av Blomviks private båt, og Elektrisk Kompagni hadde ikke noen påviselige planer for utleie av båten.

- For skjønnsligning etter skatteloven § 13-1 er det vilkår om årsakssammenheng mellom interessefellesskap og inntektsreduksjon. Bevistemaet er om disposisjonen *først og fremst* er begrunnet i Blomviks interesse, og ikke i selskapets egen interesse. At investeringen også tilgodeser selskapsformål er ikke avgjørende. Spørsmålet er om selskapet ville gjort investeringen om interessefellesskapet tenkes bort. Dette er i realiteten det samme bevistemaet

som Borgarting lagmannsrett vurderte i dommen om gyldigheten av selskapets ligning i november 2014. Det skal mye til for at tingretten nå skal komme til et annet bevisresultat.

- Det er ikke noe vilkår om at aksjonæren må ha hatt «full disposisjonsrett» over formuesgodet.

- Verdien av det utbyttet Blomvik har mottatt må fastsettes ved skjønn, jf skatteloven § 13-1. Domstolenes overprøving av skjønnet er begrenset, jf Rt-2012-1052. Det skjønnet som skatteklagenemnda har gjort er forsvarlig og kan derfor ikke tilsidesettes.

- Hvis man alternativt ser det slik at fordelen skal verdsettes til omsetningsverdi etter § 5-3, må vurderingen uansett ta utgangspunkt i selskapets kostnader, inkludert verdifall. Jonny Blomviks utbytte består ikke av at han ved enkelte anledninger får bruke selskapets båt, men av at selskapet dekket kostnadene han ellers ville hatt til anskaffelse og hold av båt.

- Båtens verdifall har betydning når verdien av utbyttet skal fastsettes. Det er forsvarlig å ta utgangspunkt i regnskapsmessige avskrivninger som uttrykk for faktisk verdifall. Avskrivningssatsen på 10 % som er brukt i denne saken er ikke noe skattekontoret eller skatteklagenemnda har funnet på; man har brukt de konkrete regnskapsmessige avskrivningene som Elektrisk Kompagni har ført i sine regnskaper for 2006, 2007 og 2008.

- Retten må se bort fra nye bevis som Blomvik har fremlagt for domstolen men som ikke ble fremlagt for ligningsmyndighetene. Taksten fra 2008 har derfor ingen bevisverdi. Taksten fra 2008 er uansett ikke avgjørende. Seilbåten ble i 2013 solgt fra Elektrisk Kompagni til Jonny Blomvik for 2 millioner kroner, hvilket indikerer et stort verdifall siden kjøpet. Det er usannsynlig at verdifallet var null i perioden 2006-2008 og deretter 2,5 millioner i perioden frem til 2013. Staten har også fremlagt andre bevis som tilsier et betydelig verdifall og som underbygger at skattemyndighetenes skjønn var forsvarlig.

- Det er en fullt ut forsvarlig del av skjønnet at skatteklagenemnda har trukket ut de besparelser selskapet har hatt ved bruk av båten som losjibåt.

Rettens vurdering

Er utbyttebeskatning avskåret fordi selskapet ikke er uttaksbeskattet?
Det første spørsmålet retten må ta stilling til, er om utbyttebeskatning av Blomvik som aksjonær rettslig sett er avskåret fordi selskapet ikke er uttaksbeskattet. Dette er Blomviks prinsipale anførsel. Han anfører at disse to skatteformene henger uløselig sammen i situasjoner hvor et selskap investerer i et formuesobjekt som aksjonæren får disponere. Blomvik finner støtte for dette synspunktet i Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012 (UTV-2012-1825) og rettspraksis.

Etter rettens syn er det ikke grunnlag for å oppstille en slik kompetansebegrensning. Adgangen til å skattlegge utbytte er regulert i skatteloven § 10-11. Her heter det i første ledd at utbytte fra selskaper regnes som skattepliktig inntekt, og i andre ledd at «enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær» regnes som utbytte.

Bestemmelsen oppstiller ikke andre vilkår enn at det må identifiseres en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Det er ikke spor i loven av noen kobling til den skattemessige behandlingen av selskapet som gir utbyttet.

Skattedirektoratets prinsipputtalelse i UTV-2012-1825 har overskriften «Uttaks- og utbyttebeskatning ved private formuesgoder i selskaper». Den gjelder situasjoner hvor «et selskap anskaffer et formuesobjekt, hovedsakelig for at aksjonæren eller vedkommendes nærstående skal bruke det privat, og hvor det er grunnlag for utbytte- og uttaksbeskatning». Uttalelsen viser til Storhaugen Invest-dommen i Rt-2003-536, og det presiseres at den gjelder tilfeller hvor vilkårene er oppfylt for å benytte skatteloven § 5-2 i kombinasjon med § 13-1 slik det ble gjort overfor Storhaugen Invest. Utgangspunktet for uttalelsen er altså en situasjon hvor vilkårene for å uttaksbeskatte selskapet er oppfylt.

I denne situasjonen forutsetter uttalelsen at det også skal skje utbyttebeskatning hos aksjonær, jf uttalelsens siste avsnitt om «Utbyttebeskatning av aksjonæren».

I vår sak har skattemyndighetene ved behandlingen av selskapets ligning ikke uttaksbeskattet selskapet etter § 5-2 og § 13-1, slik man gjorde i Storhaugen Invest-dommen og i Elysee-dommen (UTV-2014-1225). I stedet har selskapet blitt nektet fradrag for kostnader til anskaffelse av seilbåten etter hovedregelen om fradrag for utgifter til inntekts ervervelse i skatteloven § 6-1; og selskapet har også blitt nektet fradrag for inngående merverdiavgift.

Statens syn, slik det ble fremført under hovedforhandlingen, er at skattemyndighetene i saken om selskapets ligning hadde valget mellom å nekte fradrag eller å innvilge fradrag samtidig som det ble fastsatt uttaksskatt. Vilkårene for å nekte fradrag var oppfylt, og det samme var vilkårene for å fastsette uttaksskatt etter skatteloven § 5-2 jf § 13-1. Hvis man hadde valgt å uttaksbeskatte, måtte man formodentlig også innvilget selskapet fradrag.

Verken skattedirektoratets uttalelse eller de høyesterettsdommene som partene har påberopt, sier noe om hvorvidt det er anledning til å utbyttebeskatte aksjonæren i situasjoner hvor selskapet har investert i et formuesgode for aksjonærens private formål, og hvor selskapet er nektet fradrag for investeringen. Spørsmålet er ikke berørt i disse kildene. Derimot synes det forutsatt i underrettspraksis at uttaksskatt ikke er noen forutsetning for utbytteskatt, jf Borgarting lagmannsretts avgjørelse i UTV-2010-1303. I denne saken hadde et selskap investert i hester som en aksjonærs mindreårige døtre skulle bruke, og dekket kostnadene med hesteholdet. Selskapet fikk ikke fradrag for disse utgiftene i ligningen, på samme måte som Elektrisk Kompagni ikke fikk fradrag for utgifter til seilbåten. Likevel ble aksjonæren i hestehold-saken utbyttebeskattet ut fra hva hesteholdet hadde kostet selskapet. Borgarting lagmannsrett opprettholdt dette, og viste til Storhaugen Invest-dommen.

Slik retten ser det, står man da - for Jonny Blomviks del - igjen med spørsmålet om lovens vilkår for å fastsette utbytteskatt er oppfylt. Det er som nevnt ikke noe i loven som taler for at dette beror på den skattemessige behandlingen av selskapet, og rettens syn er derfor at Blomviks prinsipale anførsel ikke kan føre frem.

Før retten går videre til å drøfte Blomviks subsidiære anførsel, er det grunn til å nevne at Blomviks prosessfullmektig under prosedyren tok kraftig avstand fra det standpunkt at staten har

valgretten i spørsmålet om selskapet skal uttaksbeskattes eller nektes fradrag. De økonomiske konsekvensene er ikke like, og man befinner seg på legalitetsprinsippets område, hvor det må finnes en klar lovhjemmel for myndighetsutøvelsen. Retten går ikke nærmere inn på denne argumentasjonen, men viser til at dette må anses å være en kritikk mot ligningen av Elektrisk Kompagni AS. Dette er også argumenter som ble fremført i saken om gyldigheten av selskapets ligning, jf særlig selskapets anke til Høyesterett på side 7. Selskapet ble ikke hørt med disse argumentene, og saken om selskapets ligning er rettskraftig avgjort.

Er vilkårene for å bruke skjønnsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 oppfylt, eller skal utbyttet verdsettes til omsetningsverdi etter § 5-3?
Etter det retten forstår, er det ikke bestridt fra Blomviks side at vilkårene for å fastsette utbytteskatt i skattelovens § 10-11 første og andre ledd er oppfylt. Det er prinsipalt hevdet at utbytteskatt ikke kan anvendes fordi selskapet ikke har fått uttaksskatt, jf over, og subsidiært at verdsettelsen har blitt feil fordi det ikke er hjemmel for å skjønnsligne etter skatteloven § 13-1 - man skulle nøyd seg med å finne omsetningsverdien av fordelen etter § 5-3.

For ordens skyld vil retten likevel kort fastslå at vilkårene for å fastsette utbytteskatt - slik retten vurderer bevisene - nokså klart må anses oppfylt. Blomvik har fått en vederlagsfri fordel ved at selskapet kjøpte seilbåten. Retten anser det bevist at Blomviks private interesser var utslagsgivende for selskapets kjøp av seilbåten, jf nedenfor. Det har skjedd en verdioverføring fra selskap til eneaksjonær ved at selskapet gjorde denne investeringen og ved at Blomvik har hatt anledning til å disponere båten. Retten vil komme nærmere tilbake til bevisvurderingen i tilknytning til drøftelsen nedenfor av om det er årsakssammenheng mellom selskapets investering i båten og interessefellesskapet mellom Elektrisk Kompagni og Jonny Blomvik. Det som er mer usikkert, og som partene er uenige om, er *størrelsen* på denne verdioverføringen.

Når retten skal vurdere den subsidiære anførselen til Blomvik, er utgangspunktet og lovens hovedregel at utbytte skal verdsettes til omsetningsverdi, jf skatteloven § 5-3. Dette var også det utgangspunktet skatteklagenemnda tok i vedtaket på s. 24. Deretter heter det:

> «Skattyter vedkjenner seg en ukes bruk i 2007 og to uker i 2008, og anfører at fordelen må settes til hva det ville kostet å leie en tilsvarende båt, jfr. sktl. § 5-12. Det følger av sktl. § 5-12 (2) at 'Verdien av naturalytelser fastsettes etter § 5-3 med mindre annet er særskilt bestemt'
>
> Slik skatteklagenemnda ser det vil ikke en slik løsning dekke opp for verdien av skattyters bruks- og disposisjonsrett i dette tilfellet. Verdioverføringen ligger i at selskapet oppebærer alle kostnader forbundet med aksjonærs bruks- og disposisjonsrett.»

Skatteklagenemnda gikk derfor over til å vurdere om det var grunnlag for skjønnsmessig fastsettelse av Blomviks inntekt etter skatteloven § 13-1. Dette er gjort på bakgrunn av en innledende drøftelse av rettslige utgangspunkter hvor det er vist til Storhaugen Invest-dommen og flere andre rettsavgjørelser. Herunder er det også vist til en lagmannsrettsavgjørelse fra Borgarting, LB-2009-176944 / UTV-2010-1303 - (hestehold-dommen som er nevnt ovenfor) og en avgjørelse fra Oslo tingrett (UTV-2010-1468, Lindegaard-dommen). I begge disse dommene fant retten støtte i Storhaugen Invest-dommen for å supplere skatteloven § 5-3 med skatteloven § 13-1 ved verdsettelsen av utbytte i situasjoner hvor selskapet hadde investert i formuesgoder til privat bruk for aksjonær på grunn av interessefellesskap.

Retten viser særlig til lagmannsrettsavgjørelsen, hvor et selskap som var eid av A og B med 50 % hver, hadde dekket utgifter til anskaffelse av hester og hestehold for As mindreårige døtre. Dette ble ansett å være utbytte på As hånd. Om verdsettelsen av utbyttet sa lagmannsretten:

> «Lagmannsretten er enig med tingretten i at det i dette tilfellet må være riktig at verdien av denne fordelen settes til de utgifter selskapet har hatt. Det er kun døtrene som hadde fordel av hesteholdet. Realiteten var at døtrene, uten å ha noen utgifter til hestehold, fikk disponere hester som var egnet til sprangridning og konkurranser i den forbindelse. Dersom man i dette tilfellet skulle legge til grunn at verdien ved privat bruk settes til omsetningsverdien for formuesobjektet, ville selskapets oppofrelse langt overstige markedsverdien. En aksjonær ville i slike tilfelle kunne velte privatutgifter over på selskapet, og det ville gi store muligheter for omgåelse av reglene om beskatning av utbytte. Lagmannsretten viser her til avgjørelsen inntatt i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest AS).»

Etter dette legger retten til grunn at det for verdsettelse av utbytte i visse situasjoner er anledning til å supplere skatteloven § 5-3 om omsetningsverdi med skjønnsbestemmelsen i § 13-1, på samme måte som det for uttaksskatt i tilsvarende situasjoner er anledning til å supplere § 5-2 med § 13-1.

Spørsmålet videre er om vilkårene for å anvende skjønnsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 første ledd er oppfylt. Bestemmelsen lyder slik:

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

I Elysee-dommen (Rt-2014-614) - som gjaldt et selskaps anskaffelse av en leilighet i Spania som eneaksjonæren benyttet privat - er bestemmelsen kommentert slik i avsnitt 18:

> «Det stilles således opp tre vilkår for at skjønnsligning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefellesskap mellom partene, skattyteren må ha lidt et inntektstap og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Jeg viser til den nærmere gjennomgangen i Rt-2003-536. Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse. Er vilkårene oppfylt, skal skjønnsligningen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefellesskapet.»

I vår sak er det ikke omtvistet at vilkåret om interessefellesskap er oppfylt; Blomvik er eneaksjonær i Elektrisk Kompagni AS. Det er heller ikke omtvistet at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt. Om dette vilkåret heter det i vedtaket fra skatteklagenemnda s. 25:

> «En inntektsreduksjon foreligger således hvor korrekt anvendelse av skattereglene medfører en høyere inntekt enn hva skattyter selv har oppført til beskatning. Utbyttebeskatning av Jonny Blomviks bruks- og disposisjonsrett til seilbåten vil medføre en høyere inntekt i 2006, 2007 og 2008 enn det som ble lagt til grunn ved alminnelig ligning. Vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt.»

Spørsmålet er om selskapets investering i seilbåten har skjedd på *grunn av* interessefellesskapet, altså om det foreligger årsakssammenheng. Blomvik har anført at dette forutsetter at kjøpet av seilbåten er en selskapsfremmed disposisjon. Retten oppfatter anførselen slik at Blomvik mener at disposisjonen ikke er selskapsfremmed hvis den tjener både forretningsmessige formål for selskapet og private formål hos aksjonæren. Videre anfører Blomvik at anskaffelsen var motivert av tre relevante selskapsformål, jf ovenfor; losjibåt, velferdsturer og utleie. Blomvik har også anført at Blomvik ikke har hatt full disposisjonsrett over seilbåten - fordi den har vært brukt til diverse selskapsformål - og at dette også taler for at vilkåret om årsakssammenheng ikke er oppfylt.

Retten tar utgangspunkt i Høyesteretts utlegning av vilkåret i Elysee-dommen: «Et bærende synspunkt er om disposisjonen *først og fremst* er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse». Når Høyesterett skal foreta en nærmere vurdering av dette, formuleres problemstillingen slik i avsnitt 25:

> «Jeg vil på denne bakgrunn vurdere om Elysees erverv av leiligheten i Albir, sett i sammenheng med Jonassens senere leieforhold, kan betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Jonassens egne interesser.»

Spørsmålet er altså om man står overfor en normal forretningsmessig disposisjon hvis vi ser bort fra eneaksjonærens interesser.

Det fremgår av dommen at selskapet både hadde anført muligheten for verdistigning som en forretningsmessig begrunnelse, og at utleie til utenforstående på det åpne marked hadde vært et moment for selskapet både ved anskaffelsen og senere. Det presiseres i avsnitt 31 at selskapets egne kalkyler og forventninger må legges til grunn, og at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyternes forretningsmessige vurderinger «så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende». Det samme gjelder ved domstolsprøvingen. Men når det er omstridt om det er bedriftsøkonomiske hensyn eller aksjonærens private interesser som har vært avgjørende, må man «i tillegg til de tidsnære bevis, kunne legge vekt på hva en vanlig bedrift ville ha gjort».

Konklusjonen i avsnitt 33 er at «det er Jonassens private interesser som har vært motiverende for transaksjonen samlet sett». Det ligger i dette at Høyesterett anerkjente at det også forelå relevante forretningsmessige motiver, men disse hadde ikke vært motiverende.

Retten er enig med staten i at bevistemaet i spørsmålet om årsakssammenheng er om selskapet - om man ser bort fra eneaksjonærens interesser - ville ha kjøpt leiligheten eller - i vår sak - seilbåten. Om man ser for seg at Jonny Blomvik ikke hadde noen privat interesse for seilbåter, ville Elektrisk Kompagni da kjøpt en Najad 440 AC til ca 4,5 millioner kroner i 2006?

Retten er også enig med staten i at det ikke kan oppstilles noe vilkår om at Blomvik har hatt full disposisjonsrett. Dette er nevnt i Elysee-dommen, hvor eneaksjonæren brukte leiligheten 4 uker i året, men hvor det fremheves i avsnitt 23 at det er et sentralt poeng at «leiligheten like fullt, både faktisk og rettslig, har vært til disposisjon for Jonassen hele året i hele perioden». Det er brukt som et moment, og ikke som et vilkår. Retten viser i så måte også til Storhaugen Invest-dommen Rt-2003-536 avsnitt 53 og 54, hvor det fremgår at selskapet hadde et meget beskjedent behov for og en meget beskjeden bruk av eiendommen (som hjemmekontor for Iversen og i noen grad hans

ektefelle). Det var imidlertid ikke en eiendom som selskapet overhodet ikke hadde behov for eller bruk av. Og det var mulighet for gevinst ved senere salg. Høyesterett kom likevel til at det ikke var grunnlag for å se kjøpet av eiendommen som en «normal forretningsmessig disposisjon». Det fremgår avslutningsvis i avsnitt 54 at «kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser». Det fremgår av lagmannsrettens dom i samme sak at skattemyndighetene hadde tilordnet 75 % av kostnadene ved investeringen til aksjonæren, mens 25 % ble tilordnet selskapet. Etter rettens syn viser dette at «full disposisjonsrett» for aksjonær ikke er noe vilkår for å konkludere med at det foreligger årsakssammenheng mellom inntektsreduksjon og interessefellesskap.

Retten går så over til den konkrete bevisvurderingen. Skatteklagenemnda har vurdert vilkåret om årsakssammenheng slik på side 25 i det omtvistede vedtaket:

> «Skatteklagenemnda viser til det som ovenfor er redegjort for om skatteklagenemndas vedtak på Elektrisk Kompagni AS. Skatteklagenemnda kom i den saken til at selskapet ikke hadde rett til fradrag for kostnader knyttet til driften av båten, fordi det anførte opplegget ikke var egnet til å gå med overskudd, jfr. sktl. § 6-1. For skatteklagenemnda er det heller ingen tvil om at Blomviks vederlagsfrie benyttelse av Elektrisk Kompagni AS' seilbåt skyldes den sentrale og styrende rolle han har i selskapet. Selskapet gikk til anskaffelse av en seilbåt som kostnadsmessig langt oversteg den bruk selskapet kunne sies å ha for båten. Båten er anskaffet i aksjonærs interesse. Selskapet har således dekket kostnader aksjonær tidligere måtte dekke selv med sine beskattede midler. Ordningen har således medført en forrykning av skattefundamentet. Skatteklagenemnda finner at det er foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.»

For tingretten har Blomvik fastholdt at anskaffelsen av båten var begrunnet i ulike selskapsformål, på samme måte som det ble anført i saken om selskapets ligning. Retten er enig med staten i at Blomviks argumentasjon på dette punktet langt på vei er et forsøk på omkamp om det samme faktum som ble behandlet og vurdert av tingrett og lagmannsrett i selskapets sak. Etter det retten kan se, er det ikke i denne saken ført bevis eller fremført argumenter om dette temaet som ikke også ble fremført for lagmannsretten i selskapets sak.

Retten viser til at Borgarting lagmannsrett i dommen av 5. november 2014 kom til at driften av seilbåten ikke utgjorde virksomhet i skattemessig forstand i seg selv. Lagmannsretten var enig med tingretten, skatteklagenemnda og skattekontoret i at driften av seilbåten objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd. Den faktiske bruken i selskapet var beskjeden. Dette kunne til dels tilskrives de tekniske problemene med båten. Lagmannsretten pekte imidlertid på:

> «For å vurdere om bruk av båten var egnet til å gi overskudd, må det tas utgangspunkt i hvilke kalkyler som må anses realistiske med utgangspunkt i situasjonen på anskaffelsestiden, samt hvilken dokumentasjon som foreligger om formålet med kjøpet og selskapets eventuelle planer om inntektsbringende aktiviteter.
>
> Det foreligger ingen kalkyle eller budsjett som viser hvilke forutsetninger med hensyn til inntekter og kostnader som er lagt til grunn for anskaffelsen av båten. De kalkyler som er fremlagt i saken, er utarbeidet i ettertid, i forbindelse med klagebehandlingen. Skattekontoret har i vedtaket 30. oktober 2010 ansett kalkylenes bevisverdi som begrenset, da

> grunnlagsmaterialet er mangelfullt. Lagmannsretten er enig i det. Det har ikke vært noe profesjonelt opplegg rundt utleievirksomheten, hvilket måtte kunne forventes ved en næringsinvestering i denne størrelsesorden. Det er ikke foretatt noen markedsundersøkelser på forhånd for å kartlegge kundegrunnlaget og interessen i markedet.
>
> Heller ikke selskapets egen (reviderte) kalkyle viser for øvrig overskudd på «driften» av båten, selv om man regner med besparelsene ved å bruke båten som losjibåt på inntektssiden.»

Etter å ha referert skatteklagenemndas kritiske vurdering av selskapets kalkyler og mulighetene for å gå med overskudd, sier lagmannsretten:

> «Lagmannsretten slutter seg til disse vurderinger fra skattekontorets side. Lagmannsretten tilføyer at det heller ikke er lagt frem noen form for dokumentasjon i form av budsjetter, kalkyler, markedsføringsplaner eller annet som kan kaste lys over selskapets intensjoner og forutsetninger på kjøpstidspunktet. Videre må det tas i betraktning at utleie ikke er selskapets hovedbeskjeftigelse og at sommersesongen er begrenset til noen få måneder i året. Selskapet vil også være avskåret fra å drive utleie de perioder om sommeren da seilbåten brukes som losjibåt i forbindelse med installasjons-/messebelysningsoppdrag og frakt til og fra stedene hvor messene holdes.
>
> Lagmannsretten er på denne bakgrunn kommet til samme konklusjon som tingretten, nemlig at båtutleien - hverken i seg selv eller sammen med besparelsene ved bruken som losjibåt - kan anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteligningen.»

Det er ikke fremkommet noe under behandlingen av denne saken som tilsier andre vurderinger på disse punktene. Retten legger dermed til grunn at driften av seilbåten ikke var egnet til å gå med overskudd, uansett om man tar hensyn til selskapets besparelser ved bruk som losjibåt.

Lagmannsretten vurderte også om utgiftene ved båten kunne være fradragsberettiget på grunn av at båten hadde en tilstrekkelig tilknytning til selskapets øvrige virksomhet (elektro- og messelysvirksomhet). Her vurderer lagmannsretten hva som har vært formålet med selskapets anskaffelse av båten - om det var å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf skatteloven § 6-1.

Lagmannsretten presiserer at det avgjørende ikke er hvilket formål skattyteren subjektivt hadde for øye da han pådro seg kostnaden: «Vurderingen er objektivisert; det sentrale er hvilke(t) formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger». Videre heter det at det i flere høyesterettsdommer er forutsatt at hvis det er flere formål som ligger til grunn for anskaffelsen, så må man velge en enten/eller-løsning, hvor det avgjørende er hva som har vært hovedformålet med anskaffelsen.

Retten peker på at dette er et bevistema som ligger meget tett opp til bevistemaet i vår sak. Hvis selskapets hovedformål med anskaffelsen av seilbåten ikke har vært å tjene penger, da er det ikke tale om en «normal forretningsmessig disposisjon».

Lagmannsretten så deretter på den faktiske bruken av båten i selskapets virksomhet:

«Når det gjelder den faktiske bruken av seilbåten i perioden 2006 - 2008, viser lagmannsretten til følgende beskrivelse, inntatt på side 3 og 4 i tingrettens dom:

I løpet av perioden 2006-2008 er det enighet mellom partene om at båten ble brukt til følgende:

- VM i offshore i Arendal 2006
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 40 000 NOK
  - Varighet: 3 døgn i juli
- Offshore Northern Seas i Stavanger 2006
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 83 000 NOK
  - Varighet: 3 uker i august samt seiltid til og fra messen
- Velferdstur for ansatte til Skagen 2007
- VM i offshore i Arendal 2007
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til arrangementet: ca. 43 000 NOK
  - Varighet: 3 døgn i juli
- Velferdstur for ansatte til Skagen 2008
- Utleie av båten med skipper (Blomvik) i 2008
  - Pris for utleie: 50 000 NOK inkl. mva.
  - Varighet 2 uker
- VM i offshore i Arendal 2008
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til arrangementet: ca. 43 000 NOK
  - Varighet: 3 døgn i juli
- Offshore Northern Seas i Stavanger 2008
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 282 000 NOK
  - Varighet: 4 uker i august samt seiltid til og fra messen

Det er videre på de rene at båten også i det minste ble brukt av Blomvik en uke i 2007 og 2 uker i 2008. I tillegg har Blomvik benyttet båten under regatta - Watski Skagerak - i 2007, 2008, 2009, 2010 og 2011. Som regel ble ikke regattaen gjennomført grunnet problemer med båten.

EK har anført at verdien av selskapets oppdrag i forbindelse med Offshore Northern Seas i Stavanger i 2006 utgjør ca 240 000 kroner inkl. mva. EK har videre påpekt at verdien av selskapets oppdrag under VM i Offshore i Arendal i 2006 skal være 40 000 kroner ekskl. mva. For øvrig er partene enige om at det som er gjengitt i tingrettens dom om bruken av båten er korrekt, og lagmannsretten legger beskrivelsen til grunn.»

Det kom ikke frem noe under bevisførselen i saken her som tyder på feil i denne informasjonen. Blomvik forklarte at bruken under Watski-regattaen ikke var for private formål, men for testing og kvalitetssikring av selskapets investering. Retten kan ikke se at dette får betydning i det samlede bildet.

Lagmannsrettens vurdering var som følger:

> «Som nevnt har EK anført at det har vært tre formål bak anskaffelsen. Den bruk som har noen tilknytning til virksomhet, er bruken som losjibåt og «teambuilding». Når det gjelder bruken som losjibåt, er det ikke bestridt at seilbåten faktisk har vært brukt til losji for ansatte - to ganger under Offshore Northern Seas-messen i Stavanger og tre ganger under VM i offshore i Arendal, til sammen litt mer enn åtte uker i løpet av de tre årene 2006 - 2008. Videre er det ikke bestridt at seilbåten to ganger har vært brukt til tur for ansatte til Skagen.
>
> Etter lagmannsrettens syn har imidlertid ikke kostnadene til anskaffelse og drift av seilbåten en slik naturlig og nær tilknytning til elektroinstallasjons- og messebelysningsvirksomheten at kostnadene kan føres til fradrag ved avgiftsoppgjøret og inntektsligningen. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at de fordeler selskapet har hatt i sparte oppholdsutgifter i ca 56 dager ikke står i noe rimelig forhold til utgiftene som er pådratt til anskaffelse og drift av seilbåten. Leie av en tilsvarende båt antas å ville ha kostet anslagsvis 200 000 kroner, basert på en leie på 25 000 kroner per uke, slik selskapet selv har kalkulert med. Det kan etter lagmannsrettens syn ikke være rom for tvil om at en slik besparelse ikke kan begrunne fradragsrett for en investering i en seilbåt til rundt fire og en halv million kroner. Lagmannsretten viser i denne sammenheng også til at oppdragene på steder ved kysten bare utgjør en mindre del av selskapets virksomhet. Det er ubestridt at virksomheten for det meste skjer innenlands.
>
> Lagmannsretten viser for øvrig til tingrettens dom side 12, som også er dekkende for lagmannsrettens syn. Det er ikke anført noe fra selskapets side under ankebehandlingen som fører til en annen vurdering.
>
> Heller ikke bruken av båten til velferdsturer for ansatte gir grunnlag for fradragsrett.»

Lagmannsretten har med dette kommet til at de inntektsmuligheter og besparelser som båtkjøpet medførte for selskapet ikke kan begrunne fradragsrett på grunn av manglende tilknytning til virksomheten. Dette betyr at lagmannsretten anså at det å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» ikke var et hovedformål med anskaffelsen. Retten legger det samme til grunn i denne saken. Det er ikke fremkommet nye bevis eller argumenter som kan tilsi et annet resultat. Dette betyr at kjøpet av seilbåten ikke var en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet. Formålet må da *først og fremst* ha vært noe annet enn å tjene penger, og dette kan etter omstendighetene ikke ha vært noe annet enn å tilgodese eneaksjonær Jonny Blomviks interesse for seilbåter.

Det hører med i det samlede bevisbildet at Blomvik brukte sin privateide seilbåt som innbyttebåt ved selskapets anskaffelse av Najad'en, og at Blomvik ut fra sin forklaring utvilsomt er en båtinteressert mann.

Gitt at investeringen objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd og ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i Elektrisk Kompagni, er det utenkelig at selskapet ville investert i seilbåten om man ser bort fra Jonny Blomviks interesse for båter. Etter rettens vurdering har Blomviks private interesser for båt vært motiverende for transaksjonen samlet sett.

Rettens konklusjon er dermed at det var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen og at det var grunnlag for skjønnsmessig verdsettelse av utbyttets størrelse

med hjemmel i skatteloven § 13-1. Det er etter rettens vurdering ingenting feil med resonnementet når skatteklagenemnda da fastsetter utbyttets størrelse til hva båten har kostet selskapet i perioden 2006 til 2008, jf prinsippet i Storhaugen Invest- og Elysee-dommene (Rt-2003-536 og Rt-2014-614).

Er det feil ved skatteklagenemndas skjønn som fører til opphevelse av vedtaket?
Blomviks atter subsidiære anførsel er at skatteklagenemndas vedtak må oppheves på grunn av feil ved skjønnsutøvelsen. Det er hevdet at skjønnet er sterkt usaklig, vilkårlig og urimelig. Retten forstår det slik at skjønnsutøvelsen hevdes å være *urimelig* fordi skjønnet bygger på et høyt verditap for båten, mens det i virkeligheten ikke var noe verdifall. Det er pekt på at verdifallet (avskrivningene) utgjør 72,5 % av det beregnede utbyttets størrelse. Videre er det hevdet at skjønnet er vilkårlig og usaklig. Retten antar dette må knyttes til en innvending om at skatteklagenemnda ikke har gjort noen konkret vurdering av verdifallet, jf Blomviks sluttinnlegg s. 4:

> «Dersom avskrivninger likevel skal hensyntas må skattemyndighetene søke å finne det faktiske verdifallet, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012. Det må følgelig foretas en individuell vurdering av sannsynlig verdifall på det konkrete formuesobjektet. Dette er ikke gjort i denne sak.»

Retten tar utgangspunkt i at domstolsprøvingen ved overprøving av skjønnet etter skatteloven § 13-1 tredje ledd er begrenset, jf Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 68:

> «Jeg ser så på om det hefter feil ved det skjønnet som ligningsmyndighetene har utøvd. Som jeg tidligere har konkludert med, kan Høyesterett ikke prøve verdsettelsesskjønnet i skatteloven § 13-1 tredje ledd i større utstrekning enn det som følger av de alminnelige forvaltningsrettslige regler om fritt skjønn. Dette innebærer at domstolene kan prøve om det er hjemmel for skjønnsligning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, se blant annet Eckhoff/Smith: Forvaltningsrett, 8. utgave side 441 flg.»

Staten har gitt uttrykk for at domstolenes prøving her primært handler om hvorvidt skattemyndighetene har gjort et *forsvarlig* skjønn.

For drøftelsen av om skjønnsresultatet er åpenbart eller sterkt urimelig kan det ha betydning om retten har eller ikke har anledning til å legge vekt på en takst fremlagt av Blomvik under forberedelsen av denne saken. Taksten er innhentet av Blomviks tidligere ektefelle fra Båtmegler'n AS i forbindelse med et skilsmisseoppgjør, og er datert 31. mars 2008. Blomvik forklarte i retten at den ble brukt i skilsmisseoppgjøret, hvor hans ekskone krevde en andel av de reelle verdiene i Elektrisk Kompagni AS. Hun mente da at den bokførte verdien av båten var lavere enn reell verdi, og innhentet derfor takst fra en tredjepart. Taksten ble fremlagt ved Blomviks prosesskriv av 25. januar 2016. Den har ikke vært kjent for ligningsmyndighetene under behandlingen av skattesaken i forvaltningen.

Staten har hevdet at retten må se bort fra denne taksten, mens Blomvik har ment at den kan tas i betraktning.

Retten tar for denne vurderingen utgangspunkt i Rt-2006-404 avsnitt 38, hvor det heter:

> «Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplering av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.»

Retten peker også på Rt-2002-509 s på s. 523-524, som Blomvik særlig har fremhevet:

> «[...] Sentralt i dommen står at ein skattytar ikkje kan kome med nye bevis for domstolen som han hadde særskilt oppfordring til å kome med under likningsbehandlinga. Og ei slik oppfordring kan følgje av lova eller vere særskilt uttala frå likningsstyresmaktene eller ho kan følgje av omstenda. Særleg i det siste tilfellet vil forståinga av kva som er ei oppfordring i stor grad byggje på ei vurdering hos retten, der det må leggjast vekt på kva krav det var rimeleg å stille til skattytaren om å gi opplysningar på det aktuelle tidspunktet. I denne avveginga må det trekkjast inn om skattytaren kan klandrast for ikkje å ha kome med opplysninga.»

Blomvik forklarte i retten at han aldri forsto at det var viktig å føre bevis om det faktiske verdifallet på båten. Han registrerte at avskrivninger og prosentsatser var et tema, men han knyttet dette primært opp til selskapets ligning og spørsmålet om seilbåtanskaffelsen ga grunnlag for en virksomhet som var egnet til å gå med overskudd. Han tenkte derfor aldri på at det i hans egen ligningssak kunne være relevant å legge frem den taksten som hans tidligere ektefelle innhentet i forbindelse med skilsmisseoppgjør i 2008.

Når det i sitatene ovenfor fra høyesterettsdommene spørres om skattyter hadde «særskilt oppfordring til» og om han «kan klandrast» for ikke å ha kommet med opplysningen, er det en aktsomhetsvurdering som beskrives. Det er mulig - i vår sak - at Blomvik faktisk ikke forsto at taksten fra 2008 var relevant. Dette må imidlertid etter rettens syn regnes som uaktsomt. Han hadde særlig oppfordring til å legge den frem, og han kan klandres for at han ikke gjorde det.

Retten peker i denne forbindelse på at Blomvik i sin egen skattesak argumenterte med at utbyttet var for høyt fordi det var brukt for høye avskrivningssatser.

I en delrapport av 21. desember 2009 fra bokettersynet om aksjonæren (Blomvik), er det et avsnitt som handler om «Konsekvenser for aksjonæren» på side 9, hvor det gis et forslag til beregning av det utbytte som bokettersynsrevisoren mente at Blomvik hadde fått ved å disponere en båt som selskapet hadde anskaffet i aksjonærens interesse. Dette er referert i saksfremstillingen innledningsvis. Her er det et konkret oppsett av kostnader og inntekter, hvor

den største utgiftsposten alle årene er regnskapsmessige avskrivninger (kr 364.272 i 2006, kr 327.845 i 2007, kr 295.061 i 2008). Det fremgår tydelig av beregningen at utbytteberegningen tar utgangspunkt i selskapets kostnader, og at de høye avskrivningene er en vesentlig faktor - den klart største kostnadsposten - i beregningen for alle tre årene. Utbyttet beregnes til noe over en halv million kroner i 2006 og 2007, og rett under en halv million kroner i 2008.

Rapporten er fra 2009, og Blomvik var da kjent med taksten fra 2008. Allerede denne beregningen som er referert ga etter rettens syn en særlig oppfordring til å fremlegge taksten hvis Blomvik mente at det var lagt til grunn for høyt verditap.

Beregningen i bokettersynsrapporten ble lagt til grunn i skattekontorets vedtak 30. oktober 2010. Skattekontorets vedtak ble påklaget av Blomvik ved brev av 13. desember 2010 fra advokatfirmaet Steenstrup Stordrange. Her heter det blant annet:

> «Skatt øst har lagt til grunn 10 % avskrivninger i sin lønnsomhetsberegning. Dette er et alt for høyt tall. Båter av denne typen har normalt sett et lavere verdifall over tid, selv om det innrømmes at man de seneste år har hatt et høyere verdifall enn normalt pga finanskrisen.»

Blomviks klage viser etter rettens syn at Blomvik var oppmerksom på at båtens verdifall var et viktig tema. I alle fall var hans advokat klar over det.

Skattekontoret utarbeidet etter klagen en innstilling til skatteklagenemnda, som ble sendt Blomviks advokat for uttalelse. Blomvik innga selv kommentarer til innstillingen ved brev av 12. november 2012. Her heter det avslutningsvis:

> «Jeg vil også si litt om avskrivninger. Det er jo ingen som vet i forkant hvor mye en båt stiger eller synker i verdi. Men i etterkant kan en se dette, og Seilmagasinet lager hvert år statistikk på dette. Og i perioden 2006-2008 sank prisene på nye båter med 3 % pr år. Dvs at vedtaket mot Elektrisk Kompagni er feil, og må vurderes på nytt. Da skattemyndighetene i sine oppsett bruker 10 %.»

Vedlagt dette brevet var det en utskrift fra Seilmagasinet med kurver og statistikk over prisfall for nye og eldre båter i den aktuelle perioden.

Etter rettens syn er det vanskelig å komme til noen annen konklusjon enn at Blomvik hadde særlig oppfordring til å legge frem taksten fra 2008, og at han kan klandres for ikke å ha gjort det. Selv om Blomvik i det nettopp refererte sier at vedtaket «mot Elektrisk Kompagni» er feil fordi det er lagt til grunn for høyt verdifall, er sitatet hentet fra merknader som Blomvik har gitt til en innstilling i saken som gjelder hans egen ligning. Og det kan etter rettens vurdering ikke legges til grunn at en forretningsmann som Blomvik ikke forsto at dette spørsmålet var viktig for beregningen av hans utbytte og utbytteskatt. Under enhver omstendighet er dette noe han burde forstått, og hvis han ikke forsto det, er det klanderverdig. Rettens konklusjon er derfor at det i denne sammenheng ikke kan legges vekt på taksten fra 2008 som først i januar 2016 ble fremlagt for retten.

Spørsmålet er imidlertid - uavhengig av om retten kan legge vekt på taksten - om det skjønnet som er utført likevel har mangler. Etter rettens syn er det grunnlag for å si at det skjønnet som er

utøvet ikke er tilstrekkelig bredt og saklig, eller med andre ord at det ikke er utøvet et forsvarlig skjønn. Retten bygger dette på at avskrivninger (verdifall) er den klart største og for Blomvik viktigste komponenten i beregningen av utbyttet. Blomvik har gjentatte ganger under forvaltningens behandling av saken gitt uttrykk for at det er feil å operere med et verdifall på 10 % per år. Retten er enig med Blomvik i at skattemyndighetene ikke har vurdert dette.

Først må det slås fast at det i seg selv ikke kan anses usaklig eller uforsvarlig å ta utgangspunkt i de faktiske regnskapsmessige avskrivningene til selskapet. Dette må tvert imot være et fornuftig og rasjonelt utgangspunkt for skjønnet. Det er ubestridt at tallene i den opprinnelige beregningen i aksjonærrapporten - referert ovenfor - er hentet fra selskapets egne regnskaper. At båtens verditap var kr 364.272 i 2006, kr 327.845 i 2007 og kr 295.061 i 2008, er altså noe Elektrisk Kompagni har oppgitt i regnskapene.

I aksjonærrapporten er det ingen konkret vurdering av verdifallet som sådant. I vedtaket fra skattekontoret finner man ingen drøftelse av verditapets størrelse, man gjengir beregningen fra aksjonærrapporten.

I klagen fra Blomvik ved advokat Aas er det imidlertid - som nevnt - pekt på at 10 % verditap er altfor høyt. Med henvisning til rettspraksis (bl.a. Embla Nor-dommen fra Borgarting i Utv-2010-1105) argumenteres det for at avskrivningssatsen bør være 5 %.

I Blomviks egne innspill til skattekontorets innstilling til klagen, er det argumentert for at faktisk verditap i perioden 2006-2008 var 3 % pr år, og det ble fremlagt dokumentasjon for å sannsynliggjøre dette. Brevets overskrift er «Vedgående innstilling til skatteklagenemnda, rettelse av fakta feil».

Både klagen og brevet med Blomspills merknader er i sin helhet gjengitt i skatteklagenemndas vedtak. Skatteklagenemnda sier i sin drøftelse følgende om verdsettelsen:

> «Skatteklagenemnda legger til grunn at en uavhengig tredjepart som et minimum ville ha dekket sine drifts- og vedlikeholdskostnader på båten, kapitalkostnader ved lån, verditapet som følger av slit og elde samt en avkastning på anvendt kapital som overstiger risikofri plassering av pengene.
>
> [...]
>
> Skatteklagenemnda finner etter dette å kunne ta utgangspunkt i skattekontorets beregninger. Skattekontoret har ved utbytteberegningen lagt til grunn de kostnader som fremgår av selskapets regnskaper, inkludert regnskapsmessige avskrivninger og en stipulert tapt avkastning på anvendt egenkapital.»

I dette er det ingen spor av at Blomviks innspill om avskrivningssats og verditap er vurdert, til tross for at denne er underbygget både med juridisk argumentasjon og med faktisk dokumentasjon. Ettersom dette gjelder et vesentlig spørsmål for skjønnsutøvelsen, er det etter rettens syn ikke holdbart når skatteklagenemnda helt unnlater å drøfte faktisk verditap. Retten viser i denne forbindelse til at utbyttets størrelse ville blitt dramatisk redusert hvis Blomvik hadde fått medhold i at riktig verditap var tre eller fem prosent per år. Videre viser retten til at

anførslene til Blomvik ut fra de kildene han påberopte neppe var så svakt funderte at det var forsvarlig å se bort fra dem helt uten drøftelse. I den påberopte Embla Nor-dommen, som også ble viet en del oppmerksomhet under saken her, var det spørsmål om riktig verditap for en seilbåt var 3,3 % eller 5 %. Statens posisjon i den saken var at 5 % var riktig. Retten viser også til Seabrokers-dommen fra Gulating lagmannsrett i Utv-2013-1655. Også denne saken gjaldt en båt, uten at det fremgår om det var en seilbåt. Her fremgår det at Skattekontoret - med Klagenemndas tilslutning - la til grunn en avskrivningssats på 4 %.

Retten viser også til Skattedirektoratets uttalelse i UTV-2012-1825, hvor det heter:

> «Skattedirektoratet mener derfor at regnskapsmessige avskrivninger ofte gir det beste uttrykket for hva som utgjør faktisk verdifall på formuesobjektet. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet for å fastsette faktisk verdifall.»

Dette gjelder konkret verdsettelse av uttaket på selskapets hånd. Det samme gjelder imidlertid for utbytteberegning, jf avslutningsvis i uttalelsen.

Etter dette er det rettens konklusjon at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves på grunn av mangler ved skjønnsutøvelsen. Etter rettens syn mangler det selvstendig vurdering av et helt vesentlig punkt i verdsettelsen, til tross for konkrete og begrunnede innvendinger fra Blomvik. Dette medfører at skjønnet ikke er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnet etter omstendighetene fremstår som vilkårlig.

Ved ny ligning må skattemyndighetene gjøre en konkret, individuell vurdering av hvilket verdifall selskapets seilbåt hadde i årene 2006-2008.

Tilleggsskatten

Med den konklusjonen retten har kommet til ovenfor, er det etter rettens syn ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet om størrelsen på tilleggsskatten har blitt feil, jf Blomviks atter, atter subsidiære anførsel. Det må nå uansett gjennomføres en ny vurdering av utbyttets størrelse, og dette vil også få konsekvenser for vurderingen av tilleggsskattens størrelse.

Retten vil imidlertid nevne at det når det gjelder tilleggsskatt, ikke er noen begrensninger i hvilke bevis retten kan bygge på. Dette er partene enige om. Retten anser at den taksten Blomvik har fremsatt sannsynliggjør at vedtakets forutsetning om 10 % årlig verdifall i perioden 2006 til 2008 er feil. På den annen side kan den etter rettens syn ikke sannsynliggjøre et verditap på null gjennom hele perioden. Retten viser i så måte til lagmannsrettens drøftelse av anførsler om null verdifall i Embla Nor-dommen, og retten vil også vise til - som staten har påpekt - at Blomvik kjøpte båten av Elektrisk Kompagni for 2 millioner kroner i 2013. Dersom verdifallet var null frem til og med 2008, må det da ha vært massivt i perioden fra 2009 til 2013. En slik verdiutvikling er lite sannsynlig. Det er derimot - etter rettens syn - ikke usannsynlig at verdifallet var lite frem til finanskrisen og deretter vesentlig brattere. Blomvik forklarte i retten at båtmarkedet «kollapset» i finanskrisen. Dette er etter rettens syn i alle fall et stykke på vei forenlig med det som er fremlagt fra statens side, blant annet en artikkel fra DinSide hvor det er fremholdt at båtmarkedet er svært følsomt for konjunktursvingninger.

Retten går ikke nærmere inn på den konkrete verdsettelsen, som blir opp til skattemyndighetene ved ny ligning.

Sakskostnader

Jonny Blomvik har vunnet saken i den forstand at han har fått medhold i at ligningen skal oppheves. Han har imidlertid tapt på alle punkter som gjelder vedtakets rettsanvendelse, og utfallet av ny ligning vil - med det resultat retten har kommet til her - bli at det fastsettes et utbytte for Blomvik, men det er muligheter for at utbyttet kan bli mindre. Hadde han vunnet frem med sin prinsipale anførsel, ville det ikke vært anledning til å utbyttebeskatte ham i det hele tatt.

Alt i alt er det ikke grunnlag for å si at Blomvik har vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, jf tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Blomvik har derimot fått medhold av betydning, jf tvisteloven § 20-3. Retten kan da tilkjenne ham sakskostnader hvis tungtveiende grunner tilsier det. Den klare hovedregelen er imidlertid at hver av partene bærer sine egne kostnader. Retten kan etter omstendighetene ikke se at tilstrekkelig tungtveiende grunner taler for å gjøre unntak fra hovedregelen i dette tilfellet. Retten viser til at staten også har fått medhold av betydning, blant annet i at seilbåten først og fremst ble anskaffet for å tilgodese Blomviks private interesser.

Domsslutning

1. *Ligningen av Jonny Blomvik for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.*
2. *Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 16-148 Kravene til beregningsenhet for grensebeløpene for skatteplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift

Lovstoff: Skatteloven § 2-32 annet ledd. Folketrygdloven § 23-2 åttende ledd.

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 1. desember 2016.

Presisering i brosjyren "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner"- kravene til beregningsenhet for grensebeløpene for skatteplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift

Skattedirektoratet har mottatt flere henvendelser vedrørende vilkårene for når det foreligger en egen beregningsenhet for grensebeløpene etter skatteloven § 2-32 (2) og folketrygdloven § 23-2 (8). Spørsmålene har nærmere bestemt dreid seg om det er krav til selvstendig juridisk enhet, eller om også avdelinger som ikke er selvstendige juridiske enheter kan utgjøre beregningsenheter slik at det vil gjelde et grensebeløp per avdeling som ligger under den juridiske enheten.

Spørsmålet har særlig oppstått i forbindelse med at idrettsforeninger ønsker å dele opp organisasjonen med egne avdelinger for for eksempel turn, langrenn, friidrett, fotball, osv. med blant annet det formål at foreningen skal kunne nyttiggjøre seg flere grensebeløp for når plikt til å betale skatt og arbeidsgiveravgift inntrer.

Nærmere om grensebeløpet i skatteloven § 2-32 annet ledd

Følgende siteres fra lovteksten:

"Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet - herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk -vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen fra denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner."

Følgende siteres fra forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (1997-98)) til bestemmelsen:

"14.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Forslaget om å øke beløpsgrensen fra 70 000 kroner til 140 000 kroner for veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner tar sikte på å komme små, lokale lag til gode. Den foreslåtte beløpsgrense vil gjelde for hver enhet som oppfyller kravene til å være ett skattesubjekt. (...)"

Selv om lovteksten kan åpne for tolkninger er forarbeidene klare på at beregningsenheten må være et eget skattesubjekt. Denne forståelsen er også langt på vei lagt til grunn i både Lovkommentaren og Lignings-ABC. Følgende siteres fra Lovkommentaren:

"Omsetningsgrensen på kr 70 000 gjelder for hver selvstendig organisert enhet innen organisasjonen. I praksis kreves det at enheten må tilfredsstille kravene til å være et selvstendig skattesubjekt. jf. Lignings-ABC emne: Skattefrie institusjoner mv."

Følgende siteres fra Lignings-ABC 2015 side 1156 punkt 4.2:

"Beløpsgrensene gjelder særskilt for hver selvstendig enhet, herunder selvstendige enheter i en og samme organisasjon. En enhet er selvstendig når den tilfredsstiller kravene til eget skattesubjekt (selvstendig skattesubjekt), se sktl. § 2-2 første ledd og særlig sktl. § 2-2 første ledd bokstav h."

Skattedirektoratet legger med dette til grunn at beregningsenheten for skattefritaket etter skatteloven § 2-32 annet ledd må utgjøre et selvstendig skattesubjekt. Uttrykket skattesubjekt er betegnelsen på en fysisk eller juridisk person (rettssubjekt) som kan pålegges plikt til å betale skatt. En forening vil være et selvsstendig skattesubjekt hvis den står under "selvstendig bestyrelse", jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h. En avdeling/underenhet er alltid knyttet opp mot en eier i Enhetsregisteret og anses ikke å stå under selvstendig bestyrelse. En slik enhet anses heller ikke som noe eget rettssubjekt i selskapsrettslig forstand. Begrepet underenhet/avdeling benyttes ofte om den virksomhet/aktivitet som den juridiske personen driver.

Nærmere om grensebeløpet i folketrygdloven § 23-2 (8)

Arbeidsgiveravgiftsplikten knytter seg til hvem som er "arbeidsgiver". I dette må det ligge at enheten har kompetanse til å inngå en arbeidsavtale på selvstendig grunnlag, og at enheten har et selvstendig arbeidsgiveransvar overfor den ansatte. Underenheter/avdelinger er som nevnt aldri egne rettssubjekter, og vil derfor ikke ha partsevne som er en forutsetning for å kunne være part i en arbeidsavtale.

Avgiftsfritaket, er på tilsvarende måte som skattefritaket, knyttet til en institusjon eller organisasjon, jf. ftrl. § 23-2 (8) 2. punktum. I forarbeidene til denne bestemmelsen (Ot.prp. nr.1 (1997-1998) punkt 14.5.3.4) står bl.a. følgende: «[d]ersom de totale lønnsutbetalinger overstiger 300.000 kroner, vil den samlede lønnsutbetaling bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Etter departementets oppfatning vil en slik regel være mest i tråd med de hensyn som ligger bak endringsforslaget, nemlig å tilgodese mindre og lokale organisasjoner.»

Både ordlyd og forarbeider til begge fritakene taler således for at beløpsgrensene gjelder for hvert rettssubjekt. Dette gjelder selv om det i trygdeavgiftsvedtaket for 2016 § 1 (3) fastslås at for

arbeidsgivere som er foretak med underheter, skal hver underenhet anses som en egen beregningsenhet, jf. nedenfor.

Det følger av ftrl. § 23-2 (1) at det er "arbeidsgiver" som er avgiftssubjekt. Bestemmelsen om beregningsenheter i trygdeavgiftsvedtakets § 1 (3) er en del av reguleringen av soneplasseringen under den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften, jf. også paragrafens tittel. Bruk av ev. underenheter som beregningsenhet er en metode for å fordele arbeidsgivers avgiftsgrunnlag til de soner, med tilhørende avgiftssatser (geografisk differensierte), der virksomheten i de enkelte underenhetene utføres. Dette kan følgelig ikke endre det utgangspunkt som følger av lov og forarbeider om at beløpsgrensen for totale lønnsutgifter må vurderes for hver "institusjon" eller "organisasjon".

Ovennevnte støttes etter vår oppfatning av øvrige hensyn, herunder at avgrensningen for avgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 (8) bør være tilsvarende som etter skatteloven § 2-32 (2).

Skattedirektoratet legger med dette til grunn at også beregningsenheten for avgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 (8) må utgjøre et selvstendig rettssubjekt i liket med konklusjonen ovenfor som gjelder beløpsgrensen for skattefritaket.

Skattedirektoratets brosjyre "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner"

I Skattedirektoratets brosjyre "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner" er det lagt til grunn at oppdeling i avdelinger/underenheter vil kunne oppfylle vilkåret til egen beregningsenhet. På bakgrunn av det som fremgår ovenfor er dette ikke korrekt. Skattedirektoratet vil endre brosjyren slik at ovennevnte rettsforståelse kommer tydelig frem.

Virkningstidspunkt

For de organisasjonene som har innrettet seg slik at de beregner separate grensebeløp for alle avdelinger/underenheter, ser vi at det kan være behov for tid til å innrette seg. Skattedirektoratet vil derfor ikke ha noen innvendinger til at praksisendringen skjer fra 1. januar 2018.

SkN 16-149 Tokningsuttalelse taushetsplikt

Lovstoff: Skatteloven § 2-32 annet ledd. Folketrygdloven § 23-2 åttende ledd.

Tolkningsuttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 27. oktober 2016.

Spørsmål om taushetsplikten etter lignl § 3-13 er til hinder for å frigi opplysninger om tredjemann

Skattedirektoratet har i brev til Oljeskattekontoret av 27. oktober 2016 uttalt følgende knyttet til rekkevidden av taushetsplikten i ligningsloven § 3-13:

Oljeskattekontorets anmodning gjelder følgende typetilfelle, sitert fra anmodningen:

"Selskap A, som er en norsk rettighetshaver, selger gass til selskap B som er et utenlandsk søsterselskap. Selskap B kjøper også gass fra den uavhengige norske rettighetshaveren selskap C. Selskap C rapporterer sitt salg til Oljeskattekontoret. Oljeskattekontoret vet således at selskap C i den eksterne transkasjonen får bedre betalt av selskap B for samme produkt enn det selskap A får i den konsernintene transaksjonen."

Oljeskattekontoret ønsker, slik SKD forstår anmodningen, avklart om selskap A ("A") i det presenterte typetilfellet vil være "uvedkommende" etter ligningsloven § 3-13 i relasjon til selskap C ("C") angående kontorets opplysninger om avtalen om levering av gass som er inngått mellom selskap B ("B") og C.

Skattytere har en omfattende opplysningsplikt til skattemyndighetene. I forarbeidene til ligningsloven § 3-13, Ot.prp. nr. 29 (1978-79) kapittel 10, fremheves at taushetsplikten skal ivareta behovet for et svært åpent og tillitsfullt forhold mellom skattemyndighetene og almenheten. Samtidig åpnes det for at skattyteres innsynsrett i egne forhold etter ligningsloven § 3-4, der saksforholdet også inneholder opplysninger om andre, normalt vil gå foran taushetsplikten som beskytter disse. Det gis imidlertid ingen konkrete anvisninger på avveiningen mellom taushetsplikten og innsynsretten i et typetilfelle som det foreliggende.

Høyesteretts dom i Rt. 2015 s. 353 ("Total-dommen") vil etter SKDs vurdering dermed være sentral i vurderingen av spørsmålet. Høyesterett pekte i dommen på at den part som krevde innsyn inngikk i den personkrets som taushetsplikten skal beskytte mot. Partsinnsyn under taushetsplikt ville dermed ikke kunne ivareta pliktens formål, som er å gi beskyttelse mot den som vil kunne gjøre bruk av opplysningene i næringsøyemed. Partsinnsyn ble derfor ikke gitt.

Basert på Høyesteretts uttalelser i Total-dommen legger SKD til grunn at den avgjørende problemstilling her er om C inngår i den krets som med hensyn til taushetsplikten i ligningsloven § 3-13 er beskyttet mot at skattemyndighetene frigir opplysninger til A om Cs avtaleforhold med B.

Slik det foreliggende typetilfellet er beskrevet, må C etter SKDs oppfatning anses som en konkurrent av A. C vil dermed ha et berettiget behov for å kunne holde hemmelig for A forhold knyttet bl.a. til selskapets økonomiske forhold og stilling etter avtalen med B. Cs interesse i at A ikke får disse opplysningene vil derfor ligge i kjernen av hensynene bak taushetsplikten i ligningsloven § 3-13, slik disse er tolket av Høyesterett i Total-dommen.

Det forhold at A og B inngår i samme konsern, kan slik SKD vurderer det ikke i seg selv medføre en tilknytning mellom A og C som gjør at Cs behov for beskyttelse under taushetsplikten skulle være svekket eller bortfallt. Selskaper i konsern skal i skatterettslig forstand behandles som selvstendige skattesubjekter, og dette vil etter SKDs syn også gjelde i relasjon til reglene om skattemyndighetenes taushetsplikt. A og C må derfor som et klart utgangspunkt i et slikt tilfelle anses som "uvedkommende" i relasjon til hverandre, selv om opplysningene gjelder transaksjoner med B. Det foreligger heller ikke etter SKDs syn andre tilknytningspunkter mellom C og A i det

presenterte typetilfellet som tilsier at Cs behov for beskyttelse under taushetsplikten skulle være svekket eller bortfallt.

SKD finner dermed at opplysningene om avtalen mellom C og B må anses underlagt taushetplikt etter ligningsloven § 3-13 i dette beskrevne typetilfellet, og dermed ikke kan frigis til A. SKD vil imidlertid presisere at det ikke kan utelukkes at det i konkrete saker kan etableres en faktisk tilknytning mellom C og A som vil kunne tilsi en annen konklusjon på spørsmålet om C og A anses uvedkommende i relasjon til hverandre.

SKD tar i foreliggende uttalelse ikke stilling til spørsmålet om opplysningene, til tross for at de er underlagt taushetsplikt, likevel kan benyttes ved en endringsligning

SkN 16-150 Fradrag for kostnad til vedlikehold av forretningsbygg (Norrøna Eiendom AS)

Lovstoff: Skatteloven § 6-11.

Kort referat: Saken gjaldt rehabilitering av fasade og 3 etasjer i en forretningseiendom hvor all innredning ble fjernet inn til reisverket og deretter gjenoppbygget og innredet på nytt. Spørsmålet i saken var om Skatteklagenemndas ligningsvedtak for inntektsåret 2008 måtte kjennes ugyldig fordi det bygget på en uriktig tolkning og anvendelse av skatteloven § 6-11 om fradragsrett for kostnad til vedlikehold av hus som er driftsmiddel i næring. Høyesterett konkluderer med at gjeldende ligningspraksis om rekkevidden for fradragsretten av kostnader til tenkt vedlikehold etter skatteloven § 6-11 og Lignings-ABC er i samsvar med gjeldende rett. Videre konkluderer retten med at det er en forutsetning for vedlikeholdsfradrag, at fysiske eller tekniske endringer etter sin karakter virkelig må erstatte et vedlikehold og ikke har et dominerende preg av investering eller nyanskaffelse.

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 5. desember 2016.

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 25. august 2016

Oppsummering av Høyesteretts dom

Norrøna Eiendom AS renoverte i 2007-2008 kjeller, første og andre etasje i Norrønagården i Trondheim. Før renoveringen, var det kafé og selskapslokale i andre etasje, flere butikker i første etasje og lager i kjeller. Ved renoveringen ble all tidligere innredning fjernet inn til reisverket. Etasjene ble gjenoppbygget og innredet på nytt. Flere innervegger ble ikke satt opp igjen. Storkjøkkenet tilknyttet kafédriften i andre etasje ble omgjort til butikklokale og det elektriske anlegget ble tilpasset endret bruk. Fasaden ble bygget om, slik at yttervegger og vinduer i første etasje ble flyttet én meter ut og inngangspartiet ble endret. Formålet med ombygningen var å tilpasse lokalene til 2 nye leietakeres behov for lokaler til å drive klesbutikk i kjeller, første og andre etasje.

Etter fast ligningspraksis gis det vedlikeholdsfradrag etter § 6-11 både for kostnader ved direkte vedlikehold og for kostnader ved endringsarbeider som ivaretar et vedlikeholdsbehov. Ved endringsarbeider gis det fradrag for et "tenkt vedlikehold", som i prinsippet, og som et utgangspunkt, svarer til kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt (34).

Norrøna Eiendom AS fikk ved ligningen for 2008 et betydelig fradrag for "tenkt vedlikehold" i forbindelse med den omfattende renoveringen av Norrønagården. Skatteklagenemnda krevde imidlertid, etter en skjønnsmessig vurdering, at omtrent 25 prosent av kostnadene skulle aktiveres (35).

Det prinsipielle spørsmål for Høyesterett (35 og 36) var spørsmålet om fradrag for "tenkt vedlikehold" bare kan gis dersom, og i den utstrekning, endringskostnadene relaterer seg til funksjoner som var i bygget før endringen, og som videreføres etter endringen. Kostnader ved endringsarbeider utover dette kom etter Skatteklagenemndas vedtak ikke til fradrag som vedlikehold etter § 6-11, men måtte aktiveres som påkostninger (35). Høyesterett viste til (37) at begrepet "vedlikehold" ut fra en alminnelig språklig forståelse sikter til det som må til for å opprettholde eiendelens tilstand. Forståelsen underbygges i forarbeidene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 60. Her presiseres det at fradrag for vedlikehold er begrenset til kostnader som er "nødvendig for å holde objektet … i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand".

Høyesterett viser videre (38) til Rt. 1999 side 1303 (Christensen) hvor vedlikeholdsbegrepets innhold drøftes. Førstvoterende i Christensen dommen slår fast at som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand og at arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov. Utbedres et hus ut over dette, skal utgiftene aktiveres som en del av kostprisen.

Norrøna Eiendom AS viste til ligningspraksis som åpner for at det etter omstendighetene likevel gis fradrag for endringskostnader med hjemmel i § 6-11, herunder at det kan gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet. Videre ble det vist til at ligningspraksis gir rett til å kreve fradrag for et "tenkt vedlikehold" av formuesobjektet, dvs. fradragsrett for kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville vært behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt (45). Norrøna Eiendom AS hevdet derfor at endringskostnadene knyttet til den delen av eiendommen som ble endret måtte kunne trekkes fra fullt ut, så lenge kostnadene ikke oversteg det som ville ha påløpt dersom skattyter hadde valgt å vedlikeholde delen. Selskapet hevdet videre at det ikke var riktig å begrense fradraget etter et funksjonskriterium, slik Skatteklagenemnda har gjort.

Høyesterett var ikke enig med Norrøna Eiendom AS (47) i at dette er de eneste grensene for vedlikeholdsfradrag. Det er etter rettens syn ytterligere en forutsetning for vedlikeholdsfradrag etter skatteloven § 6-11 at endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold. Blir preget av investering eller nyanskaffelse det dominerende, slår begrunnelsen for å akseptere fradrag for "tenkt vedlikehold" ikke til og da vil vedlikeholdsfradrag være utelukket.

Grensen mot investering eller nyanskaffelse er ikke klargjort i lov eller Høyesterettspraksis og vil nødvendigvis bli noe skjønnsmessig (48). Høyesterett viser til at man i andre sammenhenger

gjerne ser hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold og legger til grunn at det også vil være utgangspunktet her. Retten viste deretter til at problemstillingen i saken retten skulle ta stilling til typisk oppstår der det er foretatt fysiske eller tekniske endringer av noe omfang og kostnad. Det fremstår etter rettens syn da som nærliggende å legge spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner, slik skatteklagenemnda har gjort. Når gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke var opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et "tenkt vedlikehold". Etter samme betraktning bør kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger. Høyesterett viste også til at etablert ligningspraksis, jf. Lignings-ABC 2012/2013 side 1552 pkt. 5.4 slår dette utgangspunkt fast (49). Under henvisning til at retten til fradrag for kostnader til "tenkt vedlikehold" ikke gjelder når gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, avviser retten (52) at det skulle vært tatt hensyn til at endringskostnadene var lavere enn kostnadene ved "tenkt vedlikehold. Høyesterett konkluderer deretter med at skatteloven § 6-11 ikke gir rett til vedlikeholdsfradrag for kostnadene til fjerning av storkjøkkenet i andre etasje og til rivning av vegger i første og andre etasje (57) fordi kjøkkenfunksjonen ikke er videreført, samtidig som rivningen i første rekke var begrunnet i behovet for å tilpasse lokalene til nye leietakere. Høyesterett la videre til grunn at endringsarbeidene på fasade og inngangsparti hadde elementer av tilbygg og nye funksjoner og hadde ingen innvending mot at kostnadene var fordelt med 75 prosent som vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktivering. Høyesterett la samme fordeling til grunn hva angår de særskilte delene av det elektriske anlegget som skulle betjene storkjøkkenet. Denne delen ble ikke videreført og det nye anlegget var tilpasset de nye leietakerne.

Skattedirektoratets kommentar

Høyesterett kom til at det kan gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet. Ved endringer kan det også gis fradrag for kostnadene til det vedlikeholdet det hadde vært behov for hvis endringen ikke var blitt foretatt, såkalt «tenkt vedlikehold», begrenset til hva det ville kostet å gjennomføre vedlikeholdet, og under forutsetning av at den aktuelle gjenstandens funksjonelle egenskaper blir opprettholdt. Dommens premisser bekrefter at gjeldende ligningspraksis om rekkevidden for fradragsretten av kostnader til tenkt vedlikehold etter skatteloven § 6-11 og Lignings-ABC er i samsvar med gjeldende rett. Avgjørelsen innebærer etter Skattedirektoratets syn at kostnader til fjerning av et byggs spesialiserte fysiske og tekniske funksjoner (som f. eks. et kjøkken eller bad), ikke kan fradragsføres som "tenkt vedlikehold". Etter samme betraktning må kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger. Dersom deler av de funksjonelle egenskapene opprettholdes må det gjøres en skjønnsmessig vurdering av om en tilsvarende del av kostnadene kan fradragsføres som "tenkt vedlikehold". Videre stadfester dommen (41 og 47), som en ytterligere forutsetning for vedlikeholdsfradrag, at fysiske eller tekniske endringer etter sin karakter virkelig må erstatte et vedlikehold og ikke ha et dominerende preg av investering eller nyanskaffelse.

SkN 16-151 Høyesteretts dom av 11. mai 2016 i nettolønnssaken – Skattedirektoratets nærmere retningslinjer om forståelsen av dommen

Lovstoff: Skatteloven § 6-11.

Kort referat: Skattedirektoratet viser til Høyesteretts dom av 11. mai 2016 i sak om nettolønn, samt Skattedirektoratets domskommentar av 1. juli 2016. Skattedirektoratet har mottatt flere spørsmål etter Høyesterettsdommen og domskommentaren, og gir i uttalelsen noen nærmere retningslinjer.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt 20. desember 2016.

2. Metode for oppgrossing – presiseringer

2.1 Generelt

Skattedirektoratet beskriver i domskommentaren av 1. juli 2016 tre ulike metoder for oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet. Hvilken metode som skal benyttes i det konkrete tilfelle, avhenger av hvilken metode for unngåelse av dobbeltbeskatning som skal anvendes ved beskatning av utenlandsinntekten i Norge.

Skattedirektoratet ønsker å gjøre enkelte presiseringer når det gjelder anvendelsen av de ulike oppgrossingsmetodene.

2.2 Oppgrossing ved alternativ fordeling mv.

Når skattyter oppfyller vilkårene for skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetode, enten etter ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd eller etter skatteavtale, skal oppgrossingen skje ved at summen av nettolønn (inkl. naturalytelser) og skatten som arbeidsgiver betaler for arbeidstaker i arbeidslandet, grosses opp med norsk trygdeavgift. Dette gjelder også når skattyter oppfyller vilkårene for unntak med eller uten progresjonsforbehold.

Oppgrossing etter norske skattesatser kan ikke benyttes som en alternativ metode når skattyter oppfyller vilkårene for alternativ fordeling eller unntak med eller uten progresjonsforbehold. Oppgrossing kan heller ikke foretas med estimert utenlandsk skatt; det er den endelig fastsatte utenlandske skatten som legges til selve nettolønnen før oppgrossing med norsk trygdeavgift. Se nærmere om tidfesting av betalt utenlandsk skatt nedenfor.

2.3 Oppgrossing i kredittilfellene

Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for den utenlandske skatten ved skattleggingen i Norge, skal nettolønnen grosses opp med skatt beregnet etter norske satser og med trygdeavgift.

Dersom den endelige skatten som arbeidsgiver betaler for arbeidstaker i utlandet overstiger beregnet norsk skatt, skal den utenlandske merskatten legges til nettolønnen som en skattepliktig fordel.

I domskommentaren av 1. juli 2016 beskrev Skattedirektoratet følgende fremgangsmåte for oppgrossing av nettolønn når den endelige utenlandske skatten overstiger beregnet norsk skatt:

Nettolønnen grosses først opp etter norske skattesatser. Deretter skal den utenlandske merskatten legges til den totale inntekten før inntekten grosses opp med norsk trygdeavgift.

Skattedirektoratet ser at metoden som ble beskrevet i domskommentaren kan skape enkelte utfordringer knyttet til at merskatten normalt først kommer til beskatning i året etter at selve nettolønnen blir skattepliktig, og mener derfor at det er behov for enkelte justeringer av den beskrevne oppgrossingsmetoden. Skattedirektoratet har kommet til at nettolønn skal grosses opp på følgende måte når den betalte utenlandske skatten overstiger beregnet norsk skatt:

Nettolønnen grosses opp etter norske skattesatser og satsen for trygdeavgift. Overstiger den betalte utenlandske skatten den beregnede norske skatten (skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt), skal merskatten tas med som skattepliktig fordel i det året den endelige utenlandske skatten er fastsatt og betalt/skulle vært betalt. Bruttofordelen av den utenlandske merskatten fastsettes ved å grosse opp merskatten med norsk trygdeavgift.

For å unngå at oppgrossingsreglene blir for kompliserte, har Skattedirektoratet konkludert med at merskatten bare skal grosses opp med norsk trygdeavgift og ikke med norske skattesatser. For å unngå at skatten som arbeidsgiver dekker av bruttofordelen skaper en roll-over situasjon, aksepteres det at skatten som arbeidsgiver betaler av bruttofordelen (merskatten), håndteres som en ikke-skattepliktig fordel.

3. Innvinning og tidfesting av fordel av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i utlandet

3.1 Generelt

For at fordel av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet skal være skattepliktig, må fordelen både være innvunnet og tidfestet.

Når nettolønn skal grosses opp med betalt utenlandsk skatt, oppstår spørsmål om når fordelen av den betalte utenlandske skatten skal anses innvunnet og når den skal anses tidfestet.

3.2 Innvinning

Fordel av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet innvinnes løpende etterhvert som arbeidet utføres.

3.3 Tidfesting

Fordelen av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet skal tidfestes når endelig skatt i utlandet er fastsatt og forfaller til betaling. Det er først på dette tidspunktet fordelen kan sies å være erlagt/skattyter hadde adgang til å få ytelsen erlagt, jf. skatteloven § 14-3 første ledd. I praksis vil dette som regel føre til at fordelen tidligst anses tidfestet året etter inntektsåret, da endelig skatt i utlandet normalt blir fastsatt og betalt tidligst i året etter inntektsåret. Ordinær forskuddsbetaling av skatt i arbeidslandet, der forskuddsskatten/forskuddstrekket senere avregnes mot en endelig fastsatt skatt (normalt i året etter inntektsåret), innebærer ikke at forskuddsbetalingen skal tidfestes løpende gjennom inntektsåret.

Dersom endelig skatt fastsettes løpende gjennom inntektsåret i arbeidslandet, i henhold til en såkalt Pay-As-You-Earn-ordning, skal fordelen tidfestes løpende gjennom inntektsåret i Norge.

Skatten i utlandet skal anses endelig ved førstegangs fastsetting. Når skattefastsettingen i arbeidslandet påklages, og forfall av fastsatt skatt ikke utsettes, vil skatten som er fastsatt ved førstegangsfastsettingen anses som endelig fastsatt skatt og tidfestes ved forfall.

Betalingen av en eventuell restskatt som følge av en senere endret skattefastsetting tidfestes ved forfall av restskatten. Fører endret skattefastsetting i arbeidslandet til skatt til gode, må det foretas en korrigering av skattepliktig bruttolønn for det inntektsåret skatten fastsatt ved førstegangsfastsettingen ble tidfestet.

4. Praktisk gjennomføring for 2016

4.1 Generelt

Arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift på et avgiftsgrunnlag som består av korrekte oppgrossinger for alle ansatte på nettolønn i utlandet. Oppgrossingene skal baseres på de nye retningslinjene for hele inntektsåret 2016. Dette gjelder også når skattyter skal fastsette skattegrunnlaget sitt ved levering av skattemeldingen for inntektsåret 2016.

4.2 Nærmere om rapporteringen i a-ordningen for 2016

Korrigeringer av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget som følge av de nye retningslinjene for oppgrossing gjøres på virksomhetsnivå i a-meldingen. Arbeidsgiver bør også endre rapportert inntekt for den enkelte arbeidstaker på individnivå. Korrigeringer kan gjøres i rapporteringen for desember 2016.

All skatt og trygdeavgift som inngår i oppgrosset bruttolønn for den enkelte arbeidstaker skal rapporteres under følgende inntektsbeskrivelse i a-meldingen:

Fordel	Beskrivelse	Spesifikasjon
Kontantytelse	Beregnet skatt	Opptjeningsland (landkode)

Det er ikke tilstrekkelig at betalt utenlandsk skatt rapporteres i tilleggsinformasjonsfeltet til denne inntektsbeskrivelsen:

Fordel	Beskrivelse	Spesifikasjon	Tilleggsinformasjon
Kontantytelse	Fastlønn	Opptjeningsland	Utenlandsk skatt* (betalt utenlandsk skatt)

4.3 Nærmere om fastsettingen av skattegrunnlaget for 2016

4.3.1 Generelt

Skattyter må korrigere skattepliktig bruttolønn (oppgrosset brutto) på skattemeldingen, dersom korrekt beløp ikke fremgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen. Er beløpet for skattepliktig bruttolønn ikke korrekt i den forhåndsutfylte skattemeldingen, og arbeidsgiver ikke korrigerer

lønnsrapporteringen for skattyter, må skattyter på annen måte kunne sannsynliggjøre den korrigerte skattepliktige bruttolønnen på skattemeldingen. Skattyter må da kunne fremlegge dokumentasjon på den skatten som er betalt i utlandet.

4.3.2 Krav om kreditfradrag – når betalt utenlandsk skatt overstiger beregnet norsk skatt

Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditmetoden, og skatten som er betalt i utlandet overstiger beregnet norsk skatt, vil den utenlandske merskatten normalt komme til beskatning i Norge i året etter at selve nettolønnen beskattes. Når skattyter ved skattefastsettingen i Norge krever kreditfradrag for den betalte skatten i utlandet, skal skattyter føre all utenlandsk skatt som er endelig fastsatt og betalt for inntektsåret 2016 og som knytter seg til nettolønnen opptjent i utlandet, i skjema "Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kreditfradrag" (RF-1147) for inntektsåret 2016. Den skatt som eventuelt ikke kommer til fradrag for 2016 som følge av reglene om maksimal kredit, skal føres i skjema RF-1147 for inntektsåret 2017.

4.4 Praktisk løsning for overgangstilfeller

Når fordelen av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i utlandet for inntektsåret 2015 eller tidligere skal tidfestes i 2016, men likningen ikke endres for det tidligere inntektsåret, må man finne en særskilt løsning slik at fordelen ikke blir beskattet både i inntektsåret og i 2016. Skattedirektoratet mener at denne overgangsproblematikken kan løses på følgende måte:

- A-ordningen: I a-meldingene for 2016 rapporteres det ingen skatt betalt av arbeidsgiver i utlandet for 2016 når skatten faktisk relaterer seg til tidligere inntektsår.
- Skattemeldingen: I skattemeldingen for 2016 tas skatt betalt av arbeidsgiver i 2016 ikke med, når den faktisk relaterer seg til tidligere inntektsår.

Denne tilnærmingen skal bare benyttes når skattyter oppfyller vilkårene for skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetode eller unntak med eller uten progresjonsforbehold og nettolønn for foregående inntektsår er grosset opp i henhold til tidligere gjeldende retningslinjer (før HRs dom av 11. mai 2016).

En anmodning om endring av likning og/eller endring av arbeidsgiveravgiften for tidligere inntektsår som følge av nettolønnsdommen, vil kunne påvirke oppgrosset bruttolønn for inntektsåret 2016. Dersom overgangsløsningen er benyttet, vil en endring av likning og/eller arbeidsgiveravgift for tidligere inntektsår kunne utløse behov for etterfølgende korreksjon av likningen for 2016 og rapporteringen i a-ordningen.

5. Praktisk gjennomføring for 2017 og fremover

5.1 Rapportering i a-ordningen

Fra inntektsåret 2017 er det opprettet en ny inntektsbeskrivelse i a-ordningen for betalt skatt i utlandet.

Fordel	**Beskrivelse**	**Spesifikasjon**
Kontantytelse	Beregnet skatt	Opptjeningsland
Kontantytelse	Betalt utenlandsk skatt	Opptjeningsland

Se veiledningen til a-ordningen for nærmere informasjon om fordelingen av skatt og trygdeavgift mellom de to inntektsbeskrivelsene.

6. Endringssaker

6.1 Endringsfrister

6.1.1 Generelt

Skattedirektoratet vil nedenfor redegjøre kort for de endringsfrister som gjelder når skattyter anmoder om endring av ordinær likning og arbeidsgiver krever endring av arbeidsgiveravgift som er fastsatt etter hovedregelen om arbeidsgivers egenfastsetting. Det redegjøres bare for de frister som gjelder når endringen er til gunst for skattyter/arbeidsgiver.

6.1.2 Frister for endring av arbeidsgiveravgift

Dersom arbeidsgiver leverer korrigert a-melding/terminoppgave som innebærer et krav på tilbakebetaling av for mye innbetalt arbeidsgiveravgift, vil skatteoppkrever normalt akseptere den korrigerte a-meldingen/terminoppgaven innenfor de alminnelige rammene for foreldelse i lov om foreldelse av fordringer 18. mai 1979 nr. 18 (foreldelsesloven). Den alminnelige foreldelsesfristen er tre år regnet fra den feilaktige innbetalingen ble foretatt, jf. foreldelsesloven §§ 2 og 3 nr. 1. Dette innebærer at skatteoppkrever kan akseptere tilbakebetalingskrav for innbetalinger foretatt tre år tilbake i tid.

Fra 1. januar 2017 er det skatteforvaltingslovens regler som gjelder, og etter skfvl. § 9-4 kan arbeidsgiver endre arbeidsgiveravgift som tidligere er fastsatt ved egenfastsetting i henhold til ftrl. § 24-2 første ledd (fra 01.01.2017 skfvl. § 8-6) innenfor en treårsfrist, hvor fristen beregnes fra leveringsfristen for terminoppgaven/a-meldingen for den aktuelle rapporteringsperiode. Utover denne treårsfristen, kan tilbakebetaling av for mye betalt arbeidsgiveravgift skje ved at arbeidsgiver anmoder skattemyndighetene om endring av fastsatt avgift innenfor rammen av femårsfristen i skfvl. § 12-6 første ledd første punktum. Skattemyndighetene kan da ta saken opp til endring hvis de finner grunn til dette, jf. skfvl. § 12-1 andre ledd, men er kravet foreldet etter foreldelseslovens regler, vil saken normalt ikke tas opp til endring.

6.1.3 Frister for endring av likning

Det er ligningslovens endringsfrister som gjelder for krav om endring av likningen. Endringssaker som følger av nettolønnsdommen skyldes feil ved rettsanvendelsen ved den tidligere likningen. Det vil derfor som hovedregel være treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 som setter grensen for hvor langt tilbake ligningen kan endres som følge av nettolønnsdommen. Dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige, og han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vil fristen være to år. Dersom det har gått mer enn ett år siden likningen ble lagt ut/likningsvedtaket ble truffet, må klagen behandles som en anmodning om endring av likningen, jf. lignl. § 9-2 nr. 8, jf. § 9-5. Skattekontoret skal da før saken tas opp til endring konkret vurdere om det er grunn til det etter momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Fra 1. januar 2017 trer ny skatteforvaltningslov i kraft. For saker for tidligere inntektsår som tas opp til endring etter dette tidspunktet er endringsfristen som hovedregel 5 år, jf. skfvl. § 12-6 første ledd første punktum. For saker som tas opp før 1. januar 2017 er det fristreglene i ligningsloven som kommer til anvendelse, jf. skatteforvaltningsloven § 16-2 (1).

Dersom det har gått mer enn ett år siden likningen ble lagt ut/likningsvedtaket ble truffet må klagen behandles som en anmodning om endring av fastsettingen, jf. skfvl. § 13-4 (3). Skattekontoret skal da før saken tas opp til endring vurdere om det er grunn til det etter momentene i skfvl. § 12-1 (2). Hvis skattekontoret bruker sin adgang til å myndighetsfastsette, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1, er det fristreglene i skatteforvaltningsloven som kommer til anvendelse. Har saken allerede vært behandlet av Skatteklagenemnda må det foreligge endringskompetanse etter skatteforvaltningsloven § 13-9, og saken må behandles av Skatteklagenemnda.

6.2 Endring av arbeidsgiveravgift – praktisk gjennomføring

6.2.1 Generelt

Arbeidsgiver må vurdere om det ønskes endring av arbeidsgiveravgift for tidligere inntektsår. Det er arbeidsgiver som er avgiftssubjektet og arbeidsgiveravgiften beregnes på virksomhetsnivå (og ikke på individnivå). Når arbeidsgiver krever endring av arbeidsgiveravgiften som følge av nettolønnsdommen, må arbeidsgiver beregne samlet avgiftsgrunnlag etter de prinsipper som gjelder etter nettolønnsdommen for alle arbeidstakere. Arbeidsgiver kan ikke endre oppgrossinger bare for de arbeidstakere hvor dette fører til lavere arbeidsgiveravgift.

6.2.2 Endring av arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2014 og tidligere

Ønsker arbeidsgiver å endre arbeidsgiveravgiften for 2014 og/eller tidligere inntektsår, må følgende skjema med korrigerte opplysninger leveres:

- Terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (RF-1037),
- Årsoppgave for arbeidsgiveravgift (RF-1025) og
- Lønns-og trekkoppgave (RF-1015) for hver enkelt ansatt

I tillegg må arbeidsgiver redegjøre for bakgrunnen for endringene.

6.2.3 Endring av arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2015

Ønsker arbeidsgiver å endre arbeidsgiveravgiften for 2015 som følge av nettolønnsdommen, må det foretas en korrigering av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Arbeidsgiver kan velge om arbeidsgiveravgiften skal korrigeres i de kalendermåneder det gjelder eller samlet i desember 2015.

6.3 Endring av likning – praktisk gjennomføring

Ønsker skattyter endring av likningen for tidligere inntektsår, må han sende inn en anmodning om endring av likningen for de aktuelle inntektsårene. Skattemyndighetene tar ikke selvstendig initiativ til endring av likning som følge av korrigert lønnsrapportering. I anmodning om endring må skattyter redegjøre for de endringer som ønskes, herunder oppgi ny oppgrosset bruttolønn. Har arbeidsgiver ikke korrigert lønnsrapporteringen for skattyter i a-meldingen, må skattyter vedlegge dokumentasjon på betalt skatt i utlandet når den betalte skatten skal inngå som en del av den oppgrossede bruttolønnen

SkN 16-152 Rabatterte periodebilletter til kollektivtransport i forbindelse med arbeidsforhold – skattemessige konsekvenser

Lovstoff: Skatteloven § 6-11.

Kort referat: Rabatt på periodebilletter til kollektivtransport som gis til ansatte ved bestemte arbeidsplasser vil medføre skatteplikt for den ansatte, forutsatt at rabatten har klar sammenheng med arbeidsforholdet. Det er ikke noe vilkår at fordelen stammer direkte fra arbeidsgiveren. Den skattepliktige fordelen settes i utgangspunktet til differansen mellom rabattert periodebillett og ordinær periodebillett. Arbeidsgivere plikter å ta hensyn til fordelen ved gjennomføring av forskuddstrekk og rapportering via a-ordningen.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 23. desember 2016.

Det er etablert ordninger der ansatte ved visse arbeidsplasser gis anledning til å kjøpe periodebilletter til kollektivtransport til rabattert pris. Slike rabatterte periodebilletter kan inneha noe avvikende eller andre egenskaper enn ordinære periodebilletter.

Som ledd i ordningen kan f.eks. arbeidsgiver inngå avtale med tjenestetilbyder og betale en mindre månedlig sum per ansatt som benytter seg av tilbudet. Ansatte som benytter seg av tilbudet kjøper billetten direkte fra kollektivselskapet. Slike ordninger vil ofte være et resultat av et samarbeid mellom offentlige myndigheter og kollektivselskaper, og formålet er blant annet å redusere bruk av bil i sentrale områder.

Spørsmålet er om slike ordninger må anses som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid for de ansatte som benytter seg av tilbudet.

Utgangspunktet er at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. Det er ikke noe vilkår at fordelen stammer direkte fra arbeidsgiveren, så lenge det kan konstateres en sammenheng mellom fordel og arbeid/virksomhet. Dette må også gjelde om rabatten helt eller delvis er finansiert av offentlige midler. Om rabatt på periodebillett kun er tilgjengelig for personer som er ansatt hos en arbeidsgiver som f.eks. betaler et medlemsgebyr til billettutsteder, vil det normalt være en tilstrekkelig sammenheng mellom arbeidsforholdet og fordelen.

Det vises til Finansdepartementets uttalelse av 8. oktober 2007 (Utv. 2007/1575) der det fremgår at skatteplikt for lønnsytelser også gjelder «private fordeler som arbeidsgiveren ikke har direkte kostnader til, men hvor hans forhandlingsstyrke eller posisjon for øvrig er utslagsgivende for at de ansatte oppnår fordelen».

For å ta stilling til hva den skattepliktige fordelen utgjør for den enkelte ansatte, er det nødvendig å fastsette verdien av tjenestene som den ansatte får tilgang til. I denne sammenheng er det naturlig å sammenligne rabattert periodebillett med billettyper som ellers er tilgjengelige i den

aktuelle regionen. Om det konstateres at den rabatterte periodebilletten i all hovedsak gir tilgang til de samme tjenestene som en ordinær periodebillett, kan den skattepliktige fordelen settes til differansen mellom rabattert billett og ordinær billett.

Arbeidsgivere plikter å registrere hva den skattepliktige fordelen utgjør for den enkelte ansatte som benytter seg av rabattordningen, slik at dette kan hensyntas ved gjennomføring av forskuddstrekk og rapportering via a-ordningen.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 16-153 Salg av fast eiendom som er arvet - diskontinuitet

Lovstoff: Skatteloven § 9-7 femte ledd.

Bindende forhåndsuttalelse, publisert 14. november 2016, avgitt 5. oktober 2016.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om arv av to leiligheter/seksjoner var omfattet av reglene om diskontinuitet. Skattedirektoratet konkluderte med at vilkårene for diskontinuitet var oppfylt, jf. skatteloven § 9-7 femte ledd. Inngangsverdien på leilighetene/seksjonene til arvingene skulle derfor oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet for arvelater.

Innsenders fremstilling av faktum og jus
På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at anmoder ønsker avklaring av om hele den opprinnelige leiligheten dvs. begge seksjonene er omfattet av reglene om diskontinuitet, jf. sktl. § 9-7 første ledd og § 9-7 femte ledd. Dette innebærer isåfall at inngangsverdien oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidpunket. Anmoder ønsker også å vite hvilke skattemessige konsekvenser et fremtidig salg av begge leilighetene/seksjonene vil få for arvingene.

Anmoder har opplyst om at arvelater, som er arvingenes far døde i mars 2016. Han eide en leilighet i Storevik sentrum, hvor han hadde bodd siden 2000. Han hadde derfor eid leiligheten mer enn 1 år og bodd i leiligheten mer enn 1 av de 2 siste årene jf. sktl. § 9-3 annet ledd.

Arvelater hadde startet arbeidet med å reseksjonere leiligheten i to mindre enheter og fikk godkjennelse fra sameiet for flere år siden til å gjøre dette.

I mars i år rett før sin død sendte han inn reseksjoneringssøknad til Plan- og bygningsetaten i Storevik kommune da han ønsket å dele leiligheten i to seksjoner.

Søknaden ble godkjent av Plan- og bygningsetaten og tinglyst av Kartverket etter hans død. Leiligheten er nå delt inn i to mindre seksjoner/leiligheter.

Skattedirektoratets vurderinger

1.1. Problemstillingen
Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om arvingenes salg av leilighetene/seksjonene vil være omfattet av reglene om diskontinuitet, jf. sktl. § 9-7 første ledd og § 9-7 femte ledd.

Dette innebærer isåfall at inngangsverdien oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidpunket for arvelater, jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Ved et fremtidig salg av leilighetene/seksjonene vil eventuelle verdiendringer på disse i arvingenes egen eiertid kunne føre til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap for arvingene. Dette vil være i tilfelle dersom arvingene ikke selv oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon på salgstidspunktet.

1.2. Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet legger til grunn at bo- og eiertid for arvelater er oppfylt, men at ingen av arvingene oppfyller vilkårene for skattefritt salg.

1.3. Rettsstillingen

Skattedirektoratet skal innledningsvis bemerke at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet i utgangspunktet er skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i sktl. § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i sktl. kapittel 9. Gevinst ved realisasjon av bolig er unntatt fra skatteplikt dersom vilkårene i sktl. 9-3 annet ledd er oppfylt. Bestemmelsen lyder:

"Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende borett, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

1. eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales…, og

2.b. eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen….."

I denne saken er det opplyst at arvelater har eid og bodd i leiligheten siden 2000 og Skattedirektoratet vil i utgangspunktet legge til grunn at vilkårene til bo- og eiertid er oppfylt.

I denne sammenheng vil en også måtte vurdere om seksjoneringen av leiligheten i 2 seksjoner igangsatt før arvelaters død kan få betydning for hvordan et fremtidig salg av seksjonene skal vurderes skattemessig for arvingene.

I utgangspunktet vurderes bo- og eiertid selvstendig for hver seksjon og botid kan kun opparbeides av eier i den seksjonen vedkommende faktisk bor. Men det fremgår av ligningspraksis at i det tilfellet eieren har opparbeidet eier- og botid til eiendommen før eiendommen ble seksjonert, beholder han opparbeidet eier- og botid også etter seksjoneringen. Se Lignings-ABC 2016, kapittel "*Bolig- og realisasjon*", punkt 9.2.10 annet avsnitt.

Dette medfører slik Skattedirektoratet ser det at arvelater oppfyller vilkårene for bo- og eiertid til begge seksjonene og at disse kunne vært solgt skattefritt dvs. *fritatt for gevinstbeskatning. Dette er uavhengig av at selve seksjoneringen ble godkjent etter arvelaters død.*

Det neste spørsmålet vil da være hvilke skattemessige konsekvenser et fremtidig salg av begge seksjonene skal få for arvingene.

Hovedregelen er at arvingene overtar arvelaters inngangsverdi (kontinuitetsprinsippet), jf. sktl. § 9-7 første ledd:

"(1) Dødsbo og enearving skal tre inn i arvelaters inngangsverdier, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt og øvrige skattemessige posisjoner (skattemessig kontinuitet). Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet uskiftet i den utstrekning boets eiendeler skal anses som arvet."

Det er imidlertid gjort **unntak** fra regelen om kontinuitet for bolig- og fritidseiendom når arvelater kunne realisert eiendommen uten gevinstbeskatning på dødsfallstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd:

"(5) Bestemmelsene i første til tredje ledd gjelder ikke for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, når arvelater eller giver kunne realisert slike eiendommer uten gevinstbeskatning på dødsfalls- eller gavetidspunktet etter § 9-3 annet, tredje eller fjerde ledd eller etter § 9-13. Når fritak for gevinstbeskatning som nevnt gjelder en del av en eiendom, gjelder første punktum kun for denne del. Inngangsverdien for slik eiendom som er erververvet ved arv eller gave eller på skifte med medarvinger, settes til antatt salgsverdi på ervervstidspunktet. For alminnelig gårdsbruk eller skogbruk settes inngangsverdien til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi."

Det er således diskontinuitet som gjelder for slike formuesobjekt. Unntaket medfører at inngangsverdien for slike eiendommer skal settes til markedsverdi ved overtakelse, jf. sktl.

§ 9-7 femte ledd tredje punktum.

Se også Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 pkt. 5.3.2 "*Unntak fra kontinuitetsprinsippet*" hvor følgende fremgår:

"Unntak fra kontinuitetsprinsippet innebærer at inngangsverdien for slike eiendommer skal settes til markedsverdi på ervervstidspunktet. Dette fører til at verdistigning i arvelater eller givers eiertid blir fritatt for gevinstbeskatning. Eventuelle verdiendringer på boligen eller fritidsboligen i mottakerens egen eiertid kan derimot føre til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap på dennes hånd. Dette vil være tilfelle dersom mottakeren ikke selv oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon av bolig og fritidsbolig på salgstidspunktet."

Se videre Lignings-ABC 2016, kapittelet "*Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet*" punkt 2.1.9 og kapittelet "*Inngangsverdi*" punkt 2.4.

Siden arvelater i denne sak kunne ha realisert seksjonene uten gevinstbeskatning på dødsfallstidspunktet, skal arvingenes inngangsverdi oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet. Med mindre arvingene selv oppfyller vilkårene til eier- og brukstid ved et fremtidig salgstidspunkt, vil gevinst ved salg av seksjonene være skattepliktig for arvingene, og et eventuelt tap vil være fradragsberettiget.

Salgsomkostninger vil isåfall redusere eiendommens utgangsverdi. Dersom salgssummen er lik eiendommens markedsverdi ved overtakelse, dvs. inngangsverdien, vil arvingenes salgsomkostninger utgjøre et fradragsberettiget tap. Ved en verdiøkning på boligen i arvingenes egen eiertid vil salgskostnadene redusere skattepliktig gevinst.

Konklusjon
Skattedirektoratet er av den oppfatning at begge de to leilighetene/seksjonene er omfattet av reglene om diskontinuitet jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Inngangsverdien til arvingene skal derfor oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet for arvelater.

Eventuelle verdiendringer på leilighetene/seksjonene i arvingenes egen eiertid vil føre til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap, med mindre arvingene selv oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon på salgstidspunktet.

SkN 16-154 Ligning av borettslag, fusjon av borettslag og aksjeselskap, samt spørsmål om skatteposisjoner og når kjøper anses å ha overtatt andelen

Lovstoff: Skatteloven §§ 7-3 og 7-5.

Bindende forhåndsuttalelse 12/2016, publisert 24. november 2016, avgitt 31. oktober 2016.

Sammendrag: Saken omhandler et borettslag som blir eier av alle aksjene i et aksjeselskap med en tomt og et næringsbygg. Etter fusjon av disse selskapene skal bygget rives og det skal oppføres leiligheter på tomten. Det var reist flere spørsmål rundt fremgangsmåten. Skattedirektoratet uttalte at Borettslaget, som hadde én andelshaver i og ved utløpet av fusjonsåret, skulle lignes som et aksjeselskap. Det heleide aksjeselskapet kunne innfusjoneres i Borettslaget med skattemessig kontinuitet, med grunnlag i ulovfestet rett. Borettslaget anses å ha én andelseier frem til det tidspunkt én kjøper har betalt kjøpesummen, fått innført borett i grunnboken, samt fått plikt til å betale felleskostnader. Den negative gevinst- og tapskontoen, den tomme positive saldoen, samt eventuelt opparbeidet underskudd, skal fortsatt fradragsføres i Borettslaget etter at deltakerligning av andelshaverne/eierne er innført, jf. skatteloven § 7-3 ligning.

Innsenders fremstilling av faktum og jus
På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at:

1 Innledning

Anmodningen gjelder spørsmål om skattefri fusjon mellom Borettslaget og det heleide selskapet Bolig AS, samt overgang fra selskapsligning av Borettslaget til ligning etter skatteloven § 7-3.

2 Beskrivelse av sakens faktiske sider

2.1 Innledning

Utbygging AS eier alle aksjene i Bolig AS, et selskap som eier en tomt med et næringsbygg. Bygget er planlagt revet slik at tomten kan benyttes til boligutvikling. Utbygging AS skal etablere Borettslaget og selge alle aksjene i Bolig AS til Borettslaget. Bolig AS ønskes deretter fusjonert inn i Borettslaget, slik at næringsbygget kan rives og et planlagt boligprosjekt kan gjennomføres.

Boligprosjektet omfatter oppføring av til sammen 200 leiligheter som vil bli fordelt på 2 bygg. Det er planlagt at de 2 byggene med tilhørende tomteområde, skal eies av Borettslaget, som skal ha til formål å gi andelseierne bruksrett til boenheter i eiendommen, jf. borettslagsloven § 1-1.

2.2 Fremgangsmåte

For at boligprosjektet skal kunne realiseres må tomten overføres fra Bolig AS til Borettslaget. Det knytter seg store merverdier til det aktuelle tomtearealet. Som et alternativ til salg av tomteområde fra Bolig AS til Borettslaget vurderes det å benytte følgende fremgangsmåte:

- Overdragelse av samtlige aksjer i Bolig AS til Borettslaget uten at transaksjonen utløser gevinstbeskatning, jf. reglene som følger av skatteloven § 2-38.
- Fusjon mellom Bolig AS og Borettslaget etter de ulovfestede reglene om skattefri fusjon mellom denne typen selskaper, hvor Borettslaget er overtakende selskap. Ved fusjonen vil Borettslaget overta Bolig AS sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser i sin helhet. Rent praktisk gjennomføres fusjonen som en selskapsrettslig likvidasjon av Bolig AS. Borettslaget vil som resultat av denne transaksjonen bli direkte eier av tomten. Fusjonen mellom Borettslaget og Bolig AS planlegges gjennomført senest året før andeler i Borettslaget overdras til fremtidige borettslagsandelshavere, slik at Borettslaget skal selskapslignes i fusjonsåret.

2.3 Nærmere om Borettslaget og byggeprosjektet

Utbygging AS vil inngå kontrakter med privatpersoner om salg av andeler i Borettslaget. I forbindelse med inngåelse av kontrakt, betaler kjøperen en andel av avtalt kjøpesum som forskudd, mens det resterende beløpet først vil bli betalt i forbindelse med overlevering av bruksretten til boligen, dvs. når boligen er ferdigstilt.

Borettslaget vil stiftes etter reglene om utbyggeretablert borettslag ihht. borettslagsloven §§ 2-12 og 2-13. Utbygger stifter Borettslaget med et antall andeler tilsvarende antall leiligheter, og vil bli sittende med samtlige andeler inntil boligprosjektet er helt eller delvis ferdigstilt. På denne måten ivaretas kontroll med byggesaken gjennom bestemmende innflytelse ved Borettslagets besluttende organer i utbyggingsperioden.

Oppføringen av borettslagsboligene kan strekke seg over tid - i to etapper - og boligene vil i så fall bli innflytningsklare til ulik tid. Det vil således bli aktuelt med suksessiv overdragelse av innflytningsklare boliger til Borettslaget. I et utbyggeretablert borettslag vil det ikke skje en

overdragelse av andeler til boligkjøper når boligene er innflytningsklare. Isteden etableres det en avtale om borett til de overtatte boliger som registreres i grunnboken. Kjøper får stort sett samme stilling som en andelshaver, med unntak av forvaltningsrettigheter i Borettslaget. Utbygger kan imidlertid ikke sitte på andeler hvor boligen er fysisk overlevert og særskilt borett er etablert i grunnboken, i mer enn 2 år. Kjøpesum gjøres opp i sin helhet ved overtakelse av innflytningsklar bolig, mens borettslagsandelen tilfaller boligkjøper vederlagsfritt på et senere tidspunkt. Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt boligkjøper blir å anse som skattemessig eier fra det tidspunkt vedkommende får en borett til boligen, eller fra det tidspunkt vedkommende formelt blir andelseier i Borettslaget.

Som nevnt, vil Utbygging AS formelt sett inneha eierbeføyelser til andelene i utbyggingsperioden. Til disse beføyelser vil det imidlertid ikke være knyttet noen borett. Når avtale om særskilt borett registreres i grunnboken på boligkjøper ved overtakelse av boligen, vil kjøper sitte på det som er det helt sentrale gode ved borettslagsandeler og som tradisjonelt klart har størst verdi. Innsender nevner også at boligkjøper i dette tilfelle er forpliktet til å betale en forholdsmessig andel av Borettslagets felleskostnader.

Ettersom boligkjøper her vil ha full juridisk disposisjonsrett over boligen når avtale om særskilt borett registreres i grunnboken, og i realiteten opptrer som andelseier, er det innsenders vurdering at boligkjøper for skattemessige formål anses som eier av borettslagsandelen ved etablering av særskilt borett til boligen.

3 Skattefri fusjon mellom Borettslaget og Bolig AS

3.1 Gjeldende rett

Adgangen til å foreta en skattefri fusjon følger av bestemmelsene i skattelovens kapittel 11. En skattefri fusjon mellom Borettslaget og Bolig AS vil imidlertid ikke være mulig med hjemmel i disse reglene ettersom det oppstilles som vilkår at selskapene er «likeartede».

Videre følger det av Lignings-ABC 2015/16 side 651, ifølge innsender, at det i praksis er åpnet for å gjennomføre skattefri fusjon etter ulovfestet rett mellom selskaper som i det vesentligste har sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Samme sted vises det til en konkret bindende forhåndsuttalelse (BFU 38/2008) hvor det på grunnlag av ulovfestet rett ble godtatt en skattefri fusjon mellom et borettslag og et heleid aksjeselskap. En forutsetning var at borettslaget ble lignet som eget skattesubjekt i fusjonsåret slik at ligningsmåten for fusjonspartene var sammenfallende.

De fleste borettslag oppfyller, slik innsender ser det, vilkårene for ligning etter reglene i skatteloven § 7-3, hvilket innebærer at borettslaget ikke lignes som eget skattesubjekt, men at inntekt og formue fastsettes og beskattes på andelshavernes hender. Det vil dermed ikke være sammenfall i ligningsmåte mellom fusjonspartene ettersom et aksjeselskap lignes som et eget skattesubjekt. En skattefri fusjon mellom et borettslag og et heleid aksjeselskap, må således, ifølge innsender, gjennomføres senest året før borettslaget blir lignet etter reglene som følger av skatteloven § 7-3.

3.2 Ligning etter skatteloven § 7-3

Ved ligning etter bestemmelsene i skatteloven § 7-3 vil inntekt og formue som nevnt ovenfor bli fastsatt på den enkelte andelshavers hånd. Borettslaget vil således ikke være skattesubjekt. Hovedvilkåret for ligning etter skatteloven § 7-3 er, ifølge innsender, at selskapet har som hovedformål å gi andelshaverne bolig i hus eid av selskapet. I tillegg må minst 85 % av selskapets inntekter komme fra personlige andelshavere. Videre følger det av Lignings-ABC 2015/16 side 210 at det ved vurdering av om prosentkravet til inntektene er oppfylt, tas utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt.

Slik innsender oppfatter det vil således vilkåret for ligning etter skatteloven § 7-3 i utgangspunktet være oppfylt fra det tidspunkt hvor Borettslagets formål realiseres, dvs. ved oppstart av byggeprosjektet.

Imidlertid fremgår det av Lignings-ABC 2015/16 side 210 at et boligselskap med bare én aksjonær, ikke skal lignes etter skatteloven § 7-3, selv om vilkårene for øvrig er oppfylt. Videre viser Lignings-ABC til en uttalelse fra Finansdepartementet av 5. april 1995. Departementet uttaler her som følger;

"Det fremgår imidlertid av forarbeidene at formålet med særreglene for boligselskaper var å støtte den voksende andel av boligkooperativer, jf. Ot.prp. nr. 66 (1939). Dette taler klart for at selskap med en aksjonær faller utenfor særreglene for boligselskaper."

I en uttalelse av 18. september 2008 (BFU 38/08) legger Skattedirektoratet til grunn at ovennevnte ikke bare gjelder boligaksjeselskaper, mens også for borettslag med kun én andelshaver.

3.3 Innsenders vurdering
Basert på ovennevnte er det innsenders oppfatning at Borettslaget ikke vil kvalifisere for ligning etter skatteloven § 7-3 så lenge Utbygging AS er eneste andelshaver ved utgangen av inntektsåret, og avtale om borett ikke er registrert i grunnboken etter borettslagsloven § 2-13. Dette innebærer at Borettslaget skal lignes som et eget skattesubjekt til og med inntektsåret forut for det året hvor de første innflytningsklare boligene er overtatt. Basert på ligningspraksis vil Borettslaget og Bolig AS i denne perioden anses som «likeartede» selskaper og vil etter innsenders oppfatning kunne fusjoneres uten beskatning basert på ulovfestet rett.

Deltakerligning etter skatteloven § 7-3 skal ikke finne sted før borettslaget har mer enn én andelshaver.

Etter innsenders oppfatning vil Borettslaget således gå over til deltakerligning når de første innflytningsklare boligene overtas av de personlige boligkjøperne.

4. Særskilt om gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo
For dette spørsmålet legges det til grunn at overgangen fra selskapsligning til § 7-3 ligning ikke medfører beskatning av Borettslaget.

Ved fusjonen vil Borettslaget - i tillegg til tomteområdet - overta et næringsbygg. Ved rivingen av dette bygget skal byggets restsaldo overføres til gevinst- og tapskonto. I tillegg vil det være et

beløp på teknisk saldo som fortsatt avskrives (tom positiv saldo). Konsekvensen blir som utgangspunkt at Borettslaget opparbeider seg et underskudd, ettersom Borettslaget ikke vil ha skattepliktige inntekter å føre fradraget mot.

I denne forbindelse oppstår for det første spørsmål om skatteposisjoner som nevnt ovenfor faller bort ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skatteloven § 7-3. Dersom slike skatteposisjoner bortfaller ved den endrede ligningsmåten er det neste spørsmålet om dette er til hinder for at fusjonen kan gjøres med skattemessig kontinuitet. Innsender antar uansett at en slik fusjon kan gjennomføres i dette tilfelle, da bortfall av skatteposisjoner her vil være til skattyters ugunst.

Dersom de nevnte skatteposisjonene ikke bortfaller ved endret ligningsmåte, oppstår det spørsmål om hvordan GT-konto, tom positiv teknisk saldo og underskudd til fremføring skal behandles. Det siste spørsmålet kan igjen deles i to;

- Kan fremtidige andelshavere løpende nyttiggjøre seg de nevnte skatteposisjonene/ fordelene og Borettslagets underskudd, på samme måte som f. eks. renter på fellesgjeld?
- Skal skatteposisjonene/underskuddet hensyntas ved beregning av inngangsverdi/ utgangsverdi ved skattepliktig realisasjon av andelene?

Hvis Borettslaget først kan overta disse posisjonene, antar innsender at spørsmålet må besvares bekreftende, ettersom det «ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av andelsleilighet, skal korrigeres for endringer i andelens forholdsmessige del av boligselskapets formue og gjeld i eiertiden», se Lignings- ABC stikkord "Bolig-realisasjon" pkt. 10.7.1.

5 Spørsmål som ønskes avklart

På grunnlag av beskrivelsen ovenfor ber innsender om en bindende forhåndsuttalelse som bekrefter følgende:

1. At Bolig AS kan fusjoneres skattefritt med Borettslaget forutsatt at Borettslaget ved inntektsårets utgang ikke kvalifiserer for ligning etter reglene som følger av skatteloven § 7-3, og selv om Bolig AS er eier av et næringsbygg, som ved riving vil gi Borettslaget en negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.

2. At Borettslaget ikke vil kvalifisere for ligning etter skatteloven § 7-3 så lenge det kun er én andelseier ved inntektsårets utgang.

3. At Borettslaget anses som kun å ha en reell andelseier frem til det tidspunktet hvor boliger fysisk overtas av boligkjøper og avtale om borett etableres og registreres i grunnboken, dvs. på det tidspunktet hvor boligene er ferdigbygget og innflytningsklare.

4. Det bes videre avklart forutsatt at skatteposisjonene fortsatt er i behold, hvorvidt posisjonene negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv teknisk saldo (eventuelt det underskudd de har medført) vil bortfalle ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skattelovens § 7-3.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til:

1. om Borettslaget skal lignes etter skatteloven § 7-3 når det kun er en andelseier ved inntektsårets utgang.

2. om Bolig AS kan fusjoneres skattefritt med Borettslaget forutsatt at Borettslaget ved inntektsårets utgang ikke kvalifiserer for ligning etter skatteloven § 7-3, og selv om Bolig AS er eier av et næringsbygg, som ved riving vil gi Borettslaget en negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo,

3. om Borettslaget anses for kun å ha én reell andelseier frem til det tidspunktet hvor boliger fysisk overtas av boligkjøper og avtale om borett etableres og registreres i grunnboken, dvs. på det tidspunktet hvor boligene er ferdigbygget og innflytningsklare,

4. forutsatt at skatteposisjonene fortsatt er i behold, om posisjonene negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv teknisk saldo (eventuelt det underskudd de har medført) vil bortfalle ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skattelovens § 7-3.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Forholdet til boligbyggelags- og borettslagslovgivningen vil ikke bli vurdert. Det forutsettes i det følgende at reglene er overholdt.

Skattedirektoratet legger til grunn at rekkefølgen på transaksjonene blir: etter at Borettslaget har blitt eier av Bolig AS, fusjoneres Bolig AS inn i Borettslaget, deretter rives næringsbygget og til slutt selges andelene til boligkjøperne.

Siden det får betydning for spørsmålet om fusjon hvordan Borettslaget lignes, behandler Skattedirektoratet dette spørsmålet først.

1. Skal Borettslaget lignes etter skatteloven § 7-3 når det kun er én andelseier ved inntektsårets utgang.
Utbygging AS skal etablere Borettslaget. Etter at Borettslaget har kjøpt alle aksjene i Bolig AS, innfusjoneres dette selskapet i Borettslaget. Innsender opplyser at Utbygging AS er eneste andelseier i Borettslaget ved utgangen av det inntektsåret fusjonen skal skje.

Skatteloven § 7-3 første til og med tredje ledd bokstav a lyder:

(1) Boligselskaper lignes ikke som selskaper. I stedet lignes andelshaverne etter denne paragraf.
(2) Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet.

(3) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for boligselskap hvor enten
a. minst 85 prosent av leieinntektene kommer fra
– andelshavere eller aksjonærer, eller
– elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- eller studentsamskipnad, eller
– leietakere i boligselskap opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk.

Fordi skatteloven § 7-3 inneholder særlige regler som foreskriver deltakerligning av andelshaverne i stedet for ligning av borettslag som selskap, må vi først ta stilling til om Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som selskap eller om det er Utbygging AS som andelshaver i Borettslaget, som skal deltakerlignes.

Innsender mener at Borettslaget også etter fusjonen og i hele fusjonsåret, faller utenfor reglene i skatteloven § 7-3 fordi det bare vil ha én andelshaver, nemlig Utbygging AS.

I Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995/687, fremgår det:

"ikke uttrykkelig av de særlige skattereglene for boligselskaper at selskapet må ha et minste antall eiere for at reglene skal komme til anvendelse. Det fremgår imidlertid av forarbeidene at formålet med særreglene for boligselskaper var å støtte den voksende andel av boligkooperativer, jf. Ot.prp. nr. 66 (1939). Dette taler klart for at selskap med en aksjonær faller utenfor særreglene for boligselskaper. Denne løsningen har også vært lagt til grunn i ligningspraksis, jf. Utv. 1969 s. 107…".

Slik skatteloven § 7-3 er formulert omfatter begrepet "boligselskap" både borettslag og boligaksjeselskap. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil den samme begrunnelsen som Finansdepartementet gir, for å si at et boligselskap med bare én aksjonær faller utenfor særreglene i skatteloven § 7-3, gjelde tilsvarende for et borettslag med bare én andelshaver.

At borettslag med bare én andelshaver, ikke skal lignes etter skatteloven § 7-3, selv om de øvrige vilkår er oppfylt, er fulgt opp i Lignings-ABC, se utgaven for 2016 stikkord "Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne" pkt. 3.1.

Basert på det oppgitte faktum om at Utbygging AS vil være eier av samtlige andeler i Borettslaget på fusjonstidspunktet og ved utløpet av fusjonsåret, er vilkårene i skatteloven § 7-3 ikke oppfylt i fusjonsåret. Det vil da være de ordinære regler i skatteloven §§ 10-1 flg., jf. § 2-2 første ledd, som gjelder, noe som innebærer at Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som selskap.

2. Kan Bolig AS fusjoneres skattefritt med Borettslaget forutsatt at Borettslaget ved inntektsårets utgang ikke kvalifiserer for ligning etter reglene som følger av skatteloven § 7-3, og selv om Bolig AS er eier av et næringsbygg, som ved riving vil gi Borettslaget en negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.
Det er opplyst at Bolig AS skal innfusjoneres i Borettslaget. Skattedirektoratet presiserer at vi forstår faktum slik at man ønsker at det skal tas stilling til de skatterettslige konsekvensene av innfusjonering av tomteområde med bygningsmasser som skal rives.

Fordi fusjonspartene har forskjellig selskapsform, aksjeselskap og borettslag, er de ikke å anse som "likeartede" i forhold til skatteloven § 11-2, og skattefri fusjon kan ikke gjennomføres med

hjemmel i denne bestemmelsen. Spørsmålet er da om fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i administrativ praksis/ulovfestet rett.

Skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Slik saken er opplyst, legges det til grunn at Bolig AS er å anse som et ordinært aksjeselskap som ikke på noe tidspunkt oppfyller vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3. Videre legges det til grunn, som konkludert med under pkt.1, at også Borettslaget, som ikke eier boligbygg før fusjonen, kun tomt og næringsbygg, faller utenfor reglene i skatteloven § 7-3, og skal lignes som et selskap hele fusjonsåret.

Direktoratet skal på denne bakgrunn ta stilling til om Borettslaget og Bolig AS kan fusjoneres skattefritt med grunnlag i ulovfestet rett.

Det fremgår av forarbeidene til skattereglene for fusjon og fisjon, Ot.prp. nr. 71 (1995-96), at det før vedtakelsen av lovreglene om skattefri fusjon og fisjon, i enkelte administrative uttalelser var lagt til grunn at fusjon mellom selskaper med ulik selskaps- og ansvarsform kunne gjennomføres uten beskatning. Uttalelsene gjaldt innfusjonering av heleid datteraksjeselskap i henholdsvis sparebank og andelslag (som var omfattet av dagjeldende selskapsskattelov § 1-1). I proposisjonen, pkt. 3.2, er det uttrykkelig sagt at denne praksis skal opprettholdes også etter vedtakelsen av skattereglene om fusjon og fisjon.

Finansdepartementet har i en uttalelse inntatt i Utv. 1997 side 412, antatt at fusjon mellom et samvirkelag og dets heleide aksjeselskap kunne skje uten beskatning så lenge dette skjedde etter samme prinsipper og vilkår som er stilt for at fusjoner mellom aksjeselskap ikke skal utløse beskatning.

I en uttalelse inntatt i Utv. 1999 side 708, viste departementet til den foreliggende administrative praksis for skattefri fusjon mellom selskaper med ulik selskaps- og ansvarsform. Det ble videre vist til at det var vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for de selskaper hvor skattefri fusjon var akseptert. Departementet kom i den aktuelle saken til at et heleid datteraksjeselskap kunne innfusjoneres i et interkommunalt selskap med delt ansvar, fordi begge selskapene var underlagt de særlige reglene som gjelder for beskatning av kraftforetak.

På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Borettslaget og Bolig AS, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg.

Innsender har opplyst at Bolig AS på fusjonstidspunktet eier en tomt og et næringsbygg som skal rives. Ved rivingen av dette bygget skal byggets restsaldo, ifølge innsender, overføres til gevinst- og tapskonto. I tillegg vil det være et beløp på teknisk saldo som fortsatt avskrives (tom positiv saldo). Konsekvensen, hevder innsender, blir som utgangspunkt at Borettslaget opparbeider seg et underskudd, ettersom Borettslaget ikke vil ha skattepliktige inntekter å føre fradraget mot.

Som opplyst over skal fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg. Det fremgår av skatteloven § 11- 7 at det overtakende selskapet skal videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. I denne saken vil det gjelde for tomt og næringsbygg som overføres til skattemessige verdier ved fusjonen.

Det fusjonerte selskapet fyller ikke reglene for å bli lignet etter særreglene i skatteloven § 7-3, der hovedformålet er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. I fusjonsåret eier selskapet et næringsbygg som rives. Da gjelder skattelovens alminnelige regler ved ligning av selskapet.

I Lignings-ABC 2016 under kapittel 10 "*Ligning av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 tredje ledd*", fremgår det under pkt. 10.1 Selskap med begrenset ansvar:

"10.1.1 Generelt
Boligselskap med begrenset ansvar (AS, ASA og BA) som ikke lignes etter særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd, lignes som eget skattesubjekt (selskapsligning). Slike boligselskap lignes som aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstav a og e. Det vil si at selskapet og andelshaverne skal lignes etter reglene for aksjeselskap og aksjonærer. Om ligningen av aksjeselskap og aksjonærene, se nedenfor og under emnene om aksjer og aksjeselskap."

Ved inntektsfastsettingen gjelder således de vanlige reglene i skatteloven for ligning av selskap og andelshavere.

Etter skatteloven § 9-2 (1) bokstav f anses tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse, som realisasjon. Når næringsbygget rives etter fusjonen, anses bygget for realisert for Borettslaget. Det følger videre av skatteloven § 14-44, jf. § 14-45, at realiserte driftsmidler i saldogruppe i skal føres på gevinst- og tapskonto. Innsender opplyser at dette vil medføre en negativ gevinst- og tapskonto. Det fremgår av § 14-45 (4) at er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragsføres.

Teknisk saldo inngår i saldogruppe j) og skal fradragsføres med 10 % pr. år, jf. skatteloven § 14-43. Det fremgår av Lignings-ABC 2016 stikkord "Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo" pkt. 9.1 at tom positiv saldo fortsatt kan avskrives i denne saldogruppen.

Ettersom eiendelene er overtatt med kontinuitet av Borettslaget ved fusjonen, og Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som et selskap, er ikke næringseiendommen som overtas et hinder for at fusjonen kan gjennomføres med kontinuitet etter ulovfestet rett.

3. Anses Borettslaget kun å ha én reell andelseier frem til det tidspunktet hvor boligen fysisk overtas av boligkjøper og avtale om borett etableres og registreres i grunnboken, dvs. på det tidspunktet hvor boligene er ferdigbygget og innflytningsklare.
Borettslag er en indirekte eiermodell. Dette innebærer at borettslaget eier eiendom, bygninger og eventuell grunn, mens andelseierne eier andeler i borettslaget. Andelen gir andelseier borett til en bestemt bolig. Borettslaget er låntager til felleslån, og borettslagets eiendom er pantsatt som sikkerhet for dette lånet. Andelseierne har ikke noe personlig ansvar for borettslagets gjeld,

«fellesgjelden». Borettslagets løpende driftsutgifter dekkes av andelseierne gjennom de månedlige felleskostnadene.

Innsender opplyser at Utbygger AS stifter Borettslaget med et antall andeler tilsvarende antall leiligheter, og vil bli sittende med samtlige andeler inntil boligprosjektet er helt eller delvis ferdigstilt. På denne måten ivaretas kontroll med byggesaken gjennom bestemmende innflytelse ved Borettslagets besluttende organer i utbyggingsperioden.

Oppføringen av borettslagsboligene kan strekke seg over tid - i to etapper - og boligene vil i så fall bli innflytningsklare til ulik tid. Det vil således bli aktuelt med suksessiv overdragelse av innflytningsklare boliger fra utbygger til Borettslaget, ifølge innsender. I et utbyggeretablert borettslag vil det ikke skje en overdragelse av andeler til boligkjøper når boligene er innflytningsklare. Isteden etableres det en avtale om borett til de overtatte boliger som registreres i grunnboken. Kjøper får stort sett samme stilling som en andelshaver, med unntak av forvaltningsrettigheter i Borettslaget. Utbygger kan imidlertid ikke, ifølge innsender, sitte på andeler hvor boligen er fysisk overlevert og særskilt borett er etablert i grunnboken, i mer enn 2 år, jf. borettslagsloven § 2-13. Kjøpesum gjøres opp i sin helhet ved overtakelse av innflytningsklar bolig, mens borettslagsandelen tilfaller boligkjøper vederlagsfritt på et senere tidspunkt.

Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt boligkjøperen blir å anse som skattemessig eier i relasjon til skatteloven § 7-3 fra det tidspunkt vedkommende får eierrettighetene, eller fra det tidspunkt vedkommende formelt blir andelseier i Borettslaget.

Realisasjonsbegrepet stiller krav til overføring av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2 (1). I boka "Fast eiendoms rettsforhold", 3. utgave, side 32 flg. under § 2.2 "Eiendomsrett som en sum av funksjoner" uttaler Thor Falkanger bl.a.:

"Når A i dagligtale benevnes som eier, siktes det til at A har rådigheten over vedkommende ting. Og dette gir også et godt juridisk utgangspunkt, men for den juridiske analyse er det nødvendig å være vesentlig mer detaljert. Juristen sier at rådighet består av en rekke beføyelser, og det er disse beføyelser som samlet blir eiendomsrettens innhold. Beføyelsene kan vi gruppere på forskjellige vis. Det vanlige er å sondre mellom faktisk og rettslig rådighet; for begges vedkommende kan det være rådighet i positiv eller negativ henseende."

Det fremgår av forarbeidene, ved innføring av realisasjonsbegrepet, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303, pkt. 29.2.3 "Nærmere om innholdet av realisasjonsbegrepet" bl.a. at realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører, og at opphør av eierposisjonen vanligvis skjer ved avhendelse. Den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis vil derfor fortsatt gjelde.

I Skattelovkommentaren 2003/04 (Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke) side 636, kommentar til § 9-2 første ledd litra e, fremgår at endelig avkall på rettigheter vil være realisasjon. Som eksempel vises til innløsning av servitutt, innløsning eller avkall på bruk av løsningsrett. Zimmers Lærebok i Skatterett, 7. utg., kapittel 8.7, omhandler bl.a. oppgivelse av eierposisjoner og det fremgår på side 265:

"De samme prinsipper må gjelde dersom skattyteren ikke hadde eiendomsrett til objektet, men en bruksrett eller annen rettighet. Realisasjon vil her kunne finne sted i flere former: Bruksretten kan overdras mot vederlag (det vil typisk kunne skje i forbindelse med overdragelse av den herskende eiendom). Dette er utvilsomt realisasjon. Eller bruksretten kan oppgis (mot vederlag, typisk fra eieren av den tjenende eiendom). Dette skal anses som realisasjon, jf. 1. ledd e."

Etter Skattedirektoratets syn vil det avgjørende være hvem som privatrettslig skal anses som eier av borettslagsandelen. Dette må vurders konkret, og det legges bl.a. vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko og avtalens innhold for øvrig.

Høyesterett avsa 19. mai 1995 (Utv. 1995 s. 915) en dom om salg av aksjer. Skattyterne ble beskattet for gevinst ved salg av aksjer som var eiet kortere enn 3 år. Det som gjensto for selgerne, etter at avtalen var inngått, var å utferdige transport på aksjene og innkassere vederlaget. Høyesterett slo fast at aksjene måtte sies å være avhendet ved avtaleinngåelsen i forhold til aksjegevinstskatteloven § 2.

Finansdepartementets avga en uttalelse om realisasjon som innvinningskriterium inntatt i Utv. 1999/216 der de kommenterer denne Høyesterettsdommen slik:

"Premissene i dommen er av en slik art at de må ha betydning for overdragelse av formuesgjenstander generelt og ikke bare for aksjer. Departementet legger bl. a. på denne bakgrunn til grunn at realisasjon må anses å ha funnet sted når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og de vesentligste vilkår for overdragelsen, herunder prisen, er bindende fastsatt. Ved f. eks salg av bolig vil realisasjon oftest foreligger ved akseptert bud eller annen inngåelse av kjøpsavtale hvor de viktigste vilkår er fastsatt."

Utbygger AS vil formelt sett inneha den formelle eierbeføyelsen til andelene i utbyggingsperioden. Til disse beføyelser vil det imidlertid ikke være knyttet noen borett. Når avtale om særskilt borett registreres i grunnboken på boligkjøper ved betaling av kjøpesummen, vil kjøper ha rådighet over det som er det helt sentrale gode ved borettslagsandeler og som tradisjonelt klart har størst verdi. Innsender nevner også at boligkjøper i dette tilfelle er forpliktet til å betale en forholdsmessig andel av Borettslagets felleskostnader.

Skattedirektoratet oppsummerer opplysningene om plikter og rettigheter for boligkjøper slik:

- Andelshaver betaler en andel av avtalt kjøpesum som forskudd ved inngåelse av kontrakt om kjøp av andel i Borettslaget med Utbygger AS. Resterende beløp betales i forbindelse med overlevering av bruksretten til boligen, dvs. når den er ferdigstilt.
- Når boligen er ferdigstilt etableres det en avtale om borett som registreres i grunnboken. Vi forstår innsender slik at andelshaver på dette tidspunktet kan ta boligen i bruk.
- Fra dette tidspunktet betaler andelshaver også en forholdsmessig andel av Borettslagets felleskostnader.
- Kjøper har på dette tidspunkt stort sett samme rettigheter som en andelshaver, med unntak fra forvaltningsrettigheter i Borettslaget.

- Kjøper har en rett på andelen som skal overleveres vederlagsfritt på et senere tidspunkt.
- Innsender skriver at boligkjøper, når særskilt borett er registrert i grunnboken, vil ha full juridisk disposisjonsrett over boligen. Direktoratet forstår dette slik at andelshaver på dette tidspunktet også har panterettigheten.
- Borettslagsandelen tilfaller kjøper vederlagsfritt på et senere tidspunkt, men senest innen 2 år etter at boretten er registrert i grunnboken.

Kjøperne av leilighetene får alle juridiske rettigheter knyttet til andelen, unntatt forvaltningen av Borettslaget. Utbygging AS kan bare beholde andelene i inntil 2 år, jf. borettslagsloven § 2-13. Kjøperne mottar andelen vederlagsfritt ved det senere tidspunkt. Selskapets inntekter fra bygningene skriver seg fra kjøper/kjøpere.

Borettslagsloven har som nevnt særskilte bestemmelser som er tilpasset utbyggersituasjonen, jf. § 2-13. Bestemmelsen lyder:

§ 2-13. Avtale mellom utbyggjar og forbrukar
(1) For avtale mellom yrkesutøvar som nemnd i § 2-12 og forbrukar om rett til bustad i laget gjeld bustadoppføringslova dersom arbeid som er omfatta av avtalen ikkje er fullført på avtaletida, og elles avhendingslova, jf. bustadoppføringslova § 1a og avhendingslova § 1-1a.
(2) Medan yrkesutøvar som nemnd i første ledd eig alle andelane i laget, kan forbrukaren etter avtale ha burett etter kapittel 5 før andelen blir overført eller teikna. Før buretten blir overteken, skal avtalen om rett til bustad i laget registrerast i grunnboka. Frå registreringa gjeld reglane om råderett over og rettsstiftingar i andel tilsvarande. Blir laget oppløyst før andelen er overført eller teikna, gjeld § 5-25 tilsvarande. Annan avtale med forbrukaren om bruksrett til bustaden er ikkje gyldig. (Skattedirektoratets understrekning)
(3) Er buretten overteken etter andre leddet, skal andelen overførast eller teiknast seinast to år etter første overtaking av bruksrett i laget.

Direktoratet viser særlig til, at i de tilfellene en borett er ført inn i grunnboken, gjelder reglene om råderett og rettstiftninger i andel tilsvarende.

Det fremgår videre av borettslagsloven § 2-13, jf. § 5-25 at dersom borettslaget går konkurs skal kjøper anses for å ha en tidsubegrenset leieavtale i de tilfeller han ennå ikke har fått overført andelen.

På bakgrunn av faktum presentert foran, samt bekrivelsen av kjøpers rettigheter i denne spesielle situasjonen i borettslagsloven, er Skattedirektoratet av den oppfatning at det vesentligste av eierbeføyelsene har gått over når kjøper har betalt kjøpesummen, får borett ved innføring i grunnboken, samt har plikt til å betale felleskostnader, og at boligkjøperen etter dette tidspunktet er den reelle eier i relasjon til skattelovens eierbegrep.

Når andelen anses realisert, men det formelle andelsdokumentet ikke er overført oppstår spørsmålet om dette får noen selvstendig betydning i forhold til deltakerligning etter skatteloven § 7-3, forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt.

Ifølge Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1995/687, inntatt foran, samt ligningspraksis, vil boligselskap med én andelseier ikke være omfattet av reglene om deltakerligning av andelshaverne i skatteloven § 7-3.

En antitetisk tolkning av denne uttalelsen kan leses som at et borettslag må ha mer enn én formell andelseier, for at selskapet skal falle inn under reglene i skatteloven § 7-3, dersom øvrige vilkår er oppfylt. I foreliggende sak fortsetter Utbygging AS å være eneste formelle andelseier i inntil to år, selv om kjøper anses som skatterettslig reell eier.

Skattedirektoratet antar at hverken lovgiver eller Finansdepartementet har vurdert uttrykket andelseier opp mot det formelle kontra den underliggende realiteten, når det gjelder skatteloven § 7-3. Hensikten bak deltakerligning i borettslag er å likestille slike eiere mest mulig med selveiere.

Det fremgår av skatteloven § 7-3 (3) litra a første strekpunkt, at deltakerligning for borettslag skal benyttes når 85 % av leieinntektene kommer fra andelshaverne. Det fremgår av Lignings- ABC 2016 under stikkord "Bolig- boligselskap mv. og andelshaverne" pkt 3.1 bl.a.:

"Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt, tas det utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt."

Leieinntektene i dette Borettslaget kommer fra kjøperne etter hvert som de får borett, har betalt kjøpesummen og blir ilagt felleskostnader.

Hensynet bak skatteloven § 7-3 tilsier derfor at man ikke bør legge avgjørende vekt på det formelle uttrykket andelseier i utbyggerperioden. Skattedirektoratet antar at det er en praktisk løsning på en midlertidig utbyggingssituasjon, som er regulert i borettslagsloven § 2-13 for borettslaget og kjøperne. Bestemmelsene i borettslagsloven § 2-13 tar sikte på å la utbyggeren beholde styringsretten over borettslaget i en utbyggingsperiode, samtidig som kjøperne som har overtatt bruken av boligen, skal ha tilnærmet de samme rettigheter som de ville fått om andelene formelt var overdratt. En slik særskilt lovregulering i en annen lov, bør ikke være til hinder for at andelshaverne/eierne kan deltakerlignes i utbyggeperioden. Ordlyden i skatteloven § 7-3 knyttet til begrepet "andelseier" bør således forstås dithen at det er det reelle eierforholdet som er avgjørende, og ikke det formelle.

Skattedirektoratet konkluderer derfor med at Borettslaget anses å ha én andelseier frem til det tidspunkt én kjøper har betalt kjøpesummen, fått borett ved innføring i grunnboken, samt fått plikt til å betale felleskostnader.

4. Forutsatt at skatteposisjonene fortsatt er i behold, vil posisjonene negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv teknisk saldo (eventuelt det underskudd de har medført) bortfalle ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skattelovens § 7-3.
Vi forutsetter for behandling av dette spørsmålet at overgang fra selskapsligning til 7-3 ligning ikke utløser beskatning av Borettslaget. Det legges videre til grunn som opplyst at Borettslaget oppfyller vilkårene for ligning som boligselskap i skatteloven § 7-3, dvs. at beskatning skjer på den enkelte andelshavers hånd.

Vi forstår spørsmålet slik at innsender ønsker besvart om man etter skatteloven § 7-3 fortsatt kan fradragsføre disse skatteposisjonene, eller om posisjonene ved overgang til § 7-3 ligning bortfaller på grunn av manglende fradragshjemmel.

Hvilke inntekter og kostnader som skal hensyntas fremgår av bestemmelsens femte ledd litra a og litra b:

«(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshaverens hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7-1 første ledd b og annet ledd annet punktum. Den skattepliktige inntekten beregnes slik:
a. Bruttoinntekt fastsettes til summen av andel av
-selskapets renteinntekter
-andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
-gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer
b. Til fradrag i inntekt kommer andel av
-selskapets rentekostnader
-tilskudd til privat tjenesteordning ...
-selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
-tap ved realisasjon av selskapets eiendommer».

Bestemmelsens første punktum angir skattefritak for egen bruk og dekker inntekter og kostnader som gjelder Borettslagets ivaretakelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, tilsvarende hva som gjelder for andre brukere av egen bolig. Annet punktum litra a og b angir uttømmende øvrige inntekter og kostnader som hensyntas ved ligningen av andelshaverne.

På bakgrunn av ordlyden og systematikken i bestemmelsen, forstår Skattedirektoratet det slik at man med formuleringen «ikke har tilknytning til selve eiendommen» (jf. litra a annet strekpunkt og litra b tredje strekpunkt) har ment å fange opp inntekter og kostnader som går ut over ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, dvs. inntekter og kostnader som ikke har tilknytning til fritaksligningen av boligeiendommen. Under litra a tredje strekpunkt og litra b fjerde strekpunkt er gevinst og tap ved realisasjon av selskapets eiendommer omfattet.

Borettslaget har på dette tidspunkt revet et næringsbygg som sto på tomten og det har oppstått en negativ gevinst- og tapskonto etter bygget, samt en tom positiv saldo etter det elektriske anlegget i bygget. Som nevnt over skal den negativ saldoen fradragsføres med inntil 20 prosent årlig, jf. § 14-45 (4).

Teknisk saldo inngår i saldogruppe j) og skal fradragsføres med 10 % pr år, jf. skatteloven § 14-43. Tom positiv saldo kan fortsatt avskrives i denne saldogruppen.

Når selskapet undergis ligning etter skatteloven § 7-3 er bygget ikke lenger på eiendommen, kun saldoene/underskudd gjenstår. Direktoratet er derfor av den oppfatning at fortsatt fradragsføring ikke kan hjemles i skatteloven § 7-3 femte ledd litra b fjerde strekpunkt.

Det følger imidlertid av skatteloven § 7-3 femte ledd litra b tredje strekpunkt, at kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen kan fradragsføres. Kostnadene her skriver seg fra kjøpet av næringsbygget i Bolig AS, som har blitt innfusjonert i Borettslaget. Borettslaget har ved fusjonene overtatt alle eiendeler, gjeld og forpliktelser i Bolig AS ved kontinuitetsfusjonen. Siden

bygget er revet er ikke kostnaden lenger tilknyttet selve eiendommen, og skatteposisjonene faller derfor inn under ordlyden i skatteloven § 7-3 femte ledd litra b tredje strekpunkt.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at den negative gevinst- og tapskontoen, den tomme positive saldoen, samt eventuelt opparbeidet underskudd i Borettslaget, fortsatt skal fradragsføres i Borettslaget, etter at deltakerligning av andelshaverne er innført, jf. skatteloven § 7-3.

Konklusjon

1. Basert på det oppgitte faktum om at Utbygging AS vil være eier av samtlige andeler i Borettslaget på fusjonstidspunktet og ved utløpet av fusjonsåret, er vilkårene i skatteloven § 7-3 ikke oppfylt i fusjonsåret. Det vil da være de ordinære regler i skatteloven §§ 10-1 flg., jf. § 2-2 første ledd, som gjelder, noe som innebærer at Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som selskap.

2. På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Borettslaget og Bolig AS, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg.

Ettersom eiendelene er overtatt med kontinuitet av Borettslaget ved fusjonen, og Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som et selskap, er ikke næringseiendommen som overtas et hinder for at fusjonen kan gjennomføres med kontinuitet etter ulovfestet rett.

3. Borettslaget anses å ha én andelseier frem til det tidspunkt én kjøper har betalt kjøpesummen, fått innført borett i grunnboken, samt fått plikt til å betale felleskostnader.

4. Den negative gevinst- og tapskontoen, den tomme positive saldoen, samt eventuelt opparbeidet underskudd, skal fortsatt fradragsføres i Borettslaget etter at deltakerligning av andelshaverne/eierne er innført, jf. skatteloven § 7-3 ligning.

SkN 16-155 Uttaksbeskatning ved overføring av tomter fra skattyters virksomhet til barn og barns aksjeselskap

Lovstoff: Skatteloven § 5-2.

Bindende forhåndsuttalelse, publisert 13. desember 2016, avgitt 5. desember 2016.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om overføring av tomter ved gave eller gavesalg fra eiers enkeltpersonforetak til hans barn og barnas aksjeselskap ville utløse uttaksbeskatning, jf. skatteloven § 5-2 første ledd 1. og 2. punktum. Tomtearealet var opprinnelig en del av

skogbruksvirksomheten. Tomtene ble fradelt med sikte på videresalg og ble omløpsmidler i utvikling- og tomtesalgsvirksomheten. Selv om kostprisen for omløpsmidler ikke har kommet til fradrag før uttaket, anses vilkåret i sktl § 5-2 første ledd 2. punktum å være oppfylt i og med at kostprisen kommer til fradrag i forbindelse med varelageroppgjør i det året uttaket skjer.

Innsenders fremstilling - faktum

X eier en landbrukseiendom. Den består av skog, fjell og annen utmark.

X har utviklet ferie- og fritidseiendommer for salg. I tillegg har han besørget oppføring av hytter for salg. Denne virksomheten har skjedd gjennom enkeltpersonforetaket til X. Tomtene er ført opp som anleggsmidler i næringsoppgaven og er tatt med i skjermingsgrunnlaget for beregning av personinntekt, se post 2.9 i RF-1224 Personinntekt fra enkeltpersonforetak.

X ønsker å gi bort og selge til underpris ca. 25 tomter til sine barn og barnas aksjeselskap.

Det er for tiden pågående jordskiftesak som vil fradele, oppmåle og matrikulere tomter. Noen tomter er allerede matrikulert og noen tomter har infrastruktur. Noen tomter ligger umatrikulert uten infrastruktur.

De tomtene som X frem til nå har solgt er det gjort infrastruktur til og på. I tillegg har han bygget hytter på tomtene og deretter solgt. Tomter som nå er aktuelle å overføre til barna, vil være matrikulerte tomter med og uten infrastruktur.

Alle de aktuelle tomtene er en del av næringsvirksomheten til X. Barna vil få overført en hyttetomt hver til privat bruk, mens resten av de ca. 25 hyttetomtene vil bli overført til barnas AS. På noen tomter vil det bli bygget hytter for salg, mens det kan også bli solgt tomter uten bebyggelse med eller uten fullført infrastruktur. Det er tilsvarende som for X sin virksomhet.

Innsenders fremstilling – jus

1. Uttak
Skatteloven § 5-2 har bestemmelser om uttak.

Innsender viser til første ledd 2. punktum hvor det står: "*Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.*"

Siden tomt og aktiverte infrastrukturkostnader ikke har kommet til fradrag ved ligningen, må gavedelen på uttaket etter innsenders syn, være unntatt fra beskatning.

Dersom gavedelen mot formodning skal beskattes etter skatteloven § 5-2 må unntaket fra beskatning i skatteloven § 9-7 fjerde ledd komme til anvendelse ved overdragelse til livsarvinger eller livsarvingers aksjeselskap, slik at det uansett ikke utløser beskatning på gavedelen.

Innsender viser også til BFU 25/14 av 7. november 2014. Innsender er klar over at denne BFU omhandler gavesalg av aksjer fra far til sønnens aksjeselskap. Selv om aksjer som sådan ikke er å

anse som næring, mener innsender at det er sammenfallende problemstillinger. Tomtene som senere skal selges gjennom aksjeselskapet vil beskattes for gevinst som også omfatter gavedelen fra far, mens gavedelen på aksjer gitt av far blir omfattet av fritaksmodellen, og dermed ikke bli gjenstand for beskatning.

Hensynet til symmetrien i skattesystemet tilsier også at skattyter i dette tilfellet ikke skal beskattes for gavedelen.

2. Varelager
I god regnskapsskikk er begrepet varelager omtalt som varer for bearbeidelse og videresalg eller direkte videresalg. Tomter som blir gjenstand for salg oppstår enten ved at en utbygger erverver et område for utvikling og salg eller for eksempel at deler av en eksisterende landbrukseiendom blir omregulert til tomter.

I sistnevnte tilfelle er tomtene ikke kjøpt inn, og vil normalt inngå i landbrukseiendommens statusverdi.

For å klargjøre tomter for salg må man gjennom følgende prosess:

a) arealet må inn i kommuneplanen

b) arealet må deretter reguleres til tomter

c) tomtene må søkes fradelt

d) tomtene må oppmåles og matrikuleres

e) eventuelle infrastrukturkostnader før salg

I hele denne prosessen vil det påløpe kostnader til utenforstående konsulenter, reguleringsgebyr til kommune, delingsgebyr til kommune og oppmålingsgebyr til kommune.

Normalt vil kostnader som nevnt ovenfor bli aktivert og ført som varelager. I praksis blir ikke del av statusverdien på tomtearealet klassifisert som varelager.

Uansett om det dreier seg om innkjøpte tomter for videresalg eller tomter som kommer fra skattyters landbrukseiendom har aldri tomtene eller infrastrukturkostnadene kommet til fradrag. Se forøvrig henvisning under pkt. 1

Innsender er klar over setningen i Lignings-ABC 2013/3014 pkt. 2-4 side 1497 – "*inngangsverdien vil alltid være kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer*".

Innsender kan ikke se at dette punkt er omtalt i forarbeidene til ny skattelov. Det er heller ikke sannsynlig at det er denne type problemstilling som det er tenkt på, hverken i gamle forarbeider eller ny lov. Innsender antar man har tenkt på privatuttak av klær, sko, etc. samt merverdiavgift

ved uttak. Merverdiavgift er imidlertid ikke et tema når det gjelder tomter og infrastrukturkostnader.

Dessuten er lovens ordlyd klar. Den har ingen begrensninger i forhold til når kostprisen ikke har kommet til fradrag. Legalitetsprinsippet forutsetter en klar lovhjemmel for utvidede tolkninger til skattyters ugunst.

Poenget må være at aktiverte kostnader på tomter i tillegg til grunnen aldri har kommet skattemessig til fradrag.

3. Konsekvenser av skatteplikt på gave/gavesalg
Det ville føre til at den som får gaven vil få tilsvarende inngangsverdi som omsetningsverdien, jf. skatteloven § 9-7 fjerde ledd. Dette innebærer at giver får skatt, mens mottager får gleden av høyere inngangsverdi.

Realiteten blir uansett at det er omsetningsverdien som kommer til beskatning, mens det er innvinningstidspunktet som vil være forskjellig.

Dette ville innebære at denne type transaksjon i mange tilfeller ikke kan gjennomføres pga. at det ville utløst betydelige skattebeløp på givers hånd, mens mottager får "glede" av fradraget ved et senere salg. Spørsmålet blir derfor hvordan giver skal kunne håndtere skattebelastningen.

Innsender ser også betydelige problemer med skjønnsutøvelsen med hensyn til når det foreligger et gavesalg, og hva verdien av tomten er. Tomteutviklingsprosjektet går over svært mange år. Ovennevnte innebærer at det vil bli et betydelig skjønn ved vurdering av om det foreligger underpris.

Innsender vil gi følgende eksempel for å illustrere problemstillingen: Grunneier selger en tomt for kr. 500.000,- som han mente var markedspris. Kort tid etter kommer en interessent og kjøper samme tomt for kr. 1 mill. I uttakstilfellet risikerer opprinnelig selger å måtte betale skatt av ytterligere kr. 500.000,- uten å få tilleggsoppgjør. Mens den som solgte tomten for kr. 1 mill. ikke vil få skatt på gevinst.

4. Omdannelse som alternativ
Dersom det skulle bli uttaksbeskatning i slike tilfeller vil grunneier først skattefritt kunne omdanne tomtefeltet til aksjeselskap. Deretter kan han/hun overføre aksjene skattefritt til sine barn eller barnas aksjeselskaper.

5. Etablert praksis
Verken innsender eller andre som han har vært i kontakt med er kjent med at det noen gang har blitt gevinstbeskatning på overføring av tomter ved gavesalg.

Innsender er også kjent med en tidligere skattesak, hvor foreldre regulerte et tomteområde, inngikk avtale med utbygger og deretter overførte tomten til barn. Hensikten var at barna skulle betale arveavgift og at tomtene skulle selges til utbygger uten skatt som følge av arveavgiftsgrunnlaget. Resultatet ble gjennomskjæring ved at foreldrene ble ansett som selgere og fikk inntektsskatt på gevinsten, mens barna fikk arveavgift. Dersom uttaksbeskatning hadde

vært relevant, hadde det ikke vært nødvendig å vurdere ut i fra ulovfestede gjennomskjæringsregler.

Innsender er ikke kjent med at overdragelse av tomter fra enkeltpersonforetak har blitt behandlet ut i fra reglene om uttaksbeskatning.

6. Konklusjon
Innsender mener at lovens ordlyd og entydig og langvarig ligningspraksis må innebære at gave/gavesalg av tomter ikke medfører uttaksbeskatning. Bindende forhåndsuttalelse av fra 2016 indikerer også at det ikke er uttaksbeskatning og ingen endring av ligningspraksis.

Ut i fra et fiskalt synspunkt innebærer en uttaksbeskatning på gavesalg heller ikke økte skatteinntekter. Det er kun tale om periodisering. I tillegg til dette vil uttaksbeskatning føre til kompliserte og tilnærmet umulige skjønnsmessige avgjørelser. Skattefri omdanning til aksjeselskap av tomter i næring vil alltid kunne gjennomføres i samsvar med omdanningsforskriften. Dette gir samme resultat som gave/gavesalg uten uttaksbeskatning.

I den utstrekning det er tomter som ikke anses som næring kan det uansett ikke være tale om uttaksbeskatning.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling og avgrensning

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om overføring av ca. 25 tomter ved gave og gavesalg fra X sin virksomhet til hans barn og barnas aksjeselskap utløser uttaksbeskatning jf. skatteloven § 5-2 første ledd 1. og 2. punktum.

For dette spørsmålet er det tilstrekkelig å vurdere om tomtene tas ut av virksomheten til X og om kostprisen er kommet til fradrag ved ligningen. Vi tar ikke stilling til om overføringen er skattefri etter alternative rettsgrunnlag.

Ut fra innsenders opplysninger legger vi til grunn at fradeling, utvikling og salg av tomter utgjør virksomhet i enkeltpersonforetaket til X. Videre forutsetter vi at ca. 23 tomter overføres til barnas aksjeselskap og at en tomt blir overført til hvert av barna til privat bruk.

Vi gjør for ordens skyld oppmerksom på at vi ikke tar stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Vi forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Vi gjør særlig oppmerksom på at det under prosessen ble avklart at anmoder ikke ønsket å få vurdert unntak fra uttaksbeskatning ved overføring av hel eller deler av virksomhet til arveberettigede jf. skatteloven § 5-2 første ledd 3 pkt. jf. § 9-7 fjerde ledd. Opplysninger som bare er relevant for dette rettsgrunnlaget er derfor ikke tatt med i den videre framstillingen.

Rettslig grunnlag

Uttak av varer/omløpsmidler

Uttak er regulert i skatteloven § 5-2, og det vises til første ledd:

Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap – av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. Skatteplikten gjelder ikke slik gave som er nevnt i § 9-7 fjerde ledd. Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. kapittel 9.

Reglene om beskatning av uttak av driftsmidler kom først inn i skatteloven ved lov 4. juni 1976 nr. 42, se forarbeidene Ot. prp. nr. 54 (1975-1976) og Innst. O.nr.70 (1975-1976) og Besl.O.nr.77 (1975-1976).

Hovedregelen i daværende skattelov § 42 første ledd tredje pkt. hadde flg. ordlyd:

Skatteplikten omfatter også fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap – av enkelt formuesgjenstand, forutsatt at kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.

Formålet var å fange opp næringsdrivendes fordel ved overføring av driftsmiddel til egen bruk sammenlignet med anskaffelse av driftsmidlet til markedspris. Regelen er også en presisering av den alminnelige regelen om inntekt vunnet ved virksomhet.

Det går fram av forarbeidene at slik fordel først og fremst skyldtes nedskrivning av kostpris for driftsmidler. I samsvar med dette understreket departementet at den foreslåtte bestemmelsen bare skulle omfatte formuesgjenstander som helt eller delvis var kommet til fradrag ved inntektsligningen. Aksjer og tomter er spesielt nevnt som formuesobjekter som skulle falle utenfor bestemmelsen. Departementet uttalte i Ot. prop. nr. 54 (1975-1976) side 2:

Det ville f.eks. ikke være rimelig å skattlegge en næringsdrivende om han bygger seg en bolig på en tomt innkjøpt for å benyttes i næringen.

Uttrykket "benyttes i næringen" tilsier at uttalelsen i forarbeidene gjelder aksjer og tomter som er driftsmiddel i virksomheten.

Reglene ble endret ved lov 26. juni 1992 nr. 75 i forbindelse med skattereformen. Forarbeidene til endringene er Ot.prp. nr. 64 (1991-92) s. 7-8 og Innst. O. nr. 89 (1991-92) s. 3-4.

Når det gjelder driftsmidler går det fram av forarbeidene at lovgiver ønsket å videreføre rettstilstanden fra før endringene i 1992-93. I Ot.prp. nr. 35 (1991-92) påpekte departementet igjen at det var en forutsetning for skatteplikt at formuesgjenstandens kostpris helt eller delvis har kommet til fradrag ved ligningen. I følge proposisjonen vil det være tilfelle dersom kostprisen enten er utgiftsført, avskrevet eller nedskrevet. Fradraget i inntekten må være gjennomført. Det er

ikke tilstrekkelig at driftsmidlet er avskrivbart. Det er dermed ikke tvilsomt at det er et vilkår for skattlegging av uttak av driftsmidler at kostprisen faktisk er kommet helt eller delvis til fradrag ved inntektsligningen.

Når det gjelder omløpsmidler var uttak av varer og produkter regulert i daværende skatteloven § 50 andre ledd bokstav c til og med 1991. Hovedregelen i første ledd lød:

Kontante penger så vel som produkter og varer, som den skattepliktige uttar til eget forbruk, medregnes i utbyttet med sin fulle verdi.

Tilsvarende regler for uttak av varer til egen bruk fra jordbruk, skogbruk og fiske var gitt i §§ 46, 48 og 49. Reglene i §§ 46, 48 og 49 ble stående til ny skattelov ble vedtatt i 1999. Dette var en teknisk revisjon av skattelovgivningen uten realitetsendringer med hensyn til hva som er skattepliktig inntekt, fradragsberettigede kostnader osv., se Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt. 2.3.2.2.

Bestemmelsen i § 50 andre ledd bokstav c ble opphevet som overflødig da utvidelsen av uttaksbestemmelsen i skatteloven § 42 første ledd ble vedtatt ved lov av 20. juli 1991 nr. 54. Den nye bestemmelsen lød:

Skatteplikten omfatter også fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap - av enkelt formuesgjenstand, eller av vare eller tjeneste, forutsatt at kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.

Etter ordlyden i skatteloven § 50 andre ledd bokstav c var det ikke et vilkår at kostprisen hadde komme til fradrag ved ligningen. Kostprisen følger reglene for varelager (skatteloven § 14-5) og kommer til fradrag i årsoppgjøret det året varene blir tatt ut. Departementet uttaler i Ot.prp.nr.64 (1991-1992):

Vilkåret om helt eller delvis fradrag for kostpris vil, når det gjelder varer og tjenester, alltid være oppfylt ut fra reglene om varelager-oppgjør og fradrag for næringskostnader.

Ordlyden som er videreført i skatteloven § 5-2 kan virke misvisende. Kostprisen for varer er aldri kommet til fradrag før utløpet av året. Vilkåret anses likevel å være oppfylt i og med at kostprisen kommer til fradrag i forbindelse med varelageroppgjør i det året uttaket skjer. Det er sikker rett og har vært anvist uttrykkelig i Lignings-ABC siden 1993, senest i Lignings-ABC 2016 emnet *Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester* pkt. 2.4 s.1529 at inngangsverdien dermed alltid er kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer.

Tomter kan være driftsmiddel eller omløpsmiddel, se Lignings-ABC 2016 emnet Varebeholdning pkt. 1.1.

Det følger av dette at uttak av tomt som er klassifisert som driftsmiddel er skattefritt, mens uttak av tomt som er klassifisert som omløpsmiddel er skattepliktig.

Når tomter skal klassifiseres som varer/omløpsmidler

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).

Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel, se Lignings-ABC 2016 emne Driftsmiddel pkt. 2.1 side 342.

Dersom tomter som er innkjøpt til bruk i virksomheten, f.eks. opplagstomt, parkeringsplass mv. skal de klassifiseres som driftsmiddel. Det er gjenstandens økonomiske funksjon hos skattyter som er avgjørende, ikke f. eks. hva slags gjenstand det fysisk dreier seg om. I sin alminnelighet omfatter varebegrepet gjenstander som skattyter eier med sikte på (videre) salg. Dette gjelder både når de er innkjøpt av ham og når de er produsert (tilvirket) av ham, se Zimmer (red) Bedrift, selskap og skatt, 6 utg., 2014, s 74. Grunnarealer anskaffet for videresalg anses som omsetningsgjenstand (vare), og ikke som driftsmiddel, se Lignings-ABC 2016 emne Driftsmidler kap. 2.5 s 343.

Etter alminnelig språklig forståelse kan begrepet "anskaffe" omfatte både innkjøp og annet erverv, som f eks egentilvirkning ved fradeling av areal som tilhører virksomheten. Grunnareal i skogbruksvirksomhet kan altså endre karakter til å være tomter som er omløpsmidler i tomtesalgsvirksomhet. Vi legger til grunn at tomter skal inngå i varelager når de skal inngå i tomtesalgsvirksomhet. Det er ikke avgjørende om tomtene er ført som driftsmidler eller omløpsmidler i balansen. Det skal ikke være mulig å omgå uttaksreglene ved å føre objektet som driftsmiddel dersom det skulle vært ført som omløpsmiddel.

Den konkrete vurderingen

Ovenfor er vi kommet til at uttak av tomter er skattepliktig dersom tomtene er omløpsmidler i skattyters virksomhet. Spørsmålet er derfor om tomtene som X gir bort og selger til underpris er omløpsmidler i hans virksomhet. Slik spørsmålet er avgrenset er det uten betydning om tomtene blir videreutviklet for videresalg av barnas selskap eller om noen av tomtene gis bort til privat bruk.

Enkeltpersonforetaket til X driver ulike virksomheter, bl. a. utvikling og salg av tomter.

Tomtene er ført som anleggsmidler i tømrervirksomheten, uten at det tillegges noen betydning. Opprinnelig var tomtene en del av skogbruksvirksomheten. Når tomtene fradeles med sikte på salg, er det spørsmål om de er driftsmidler i skogbruksvirksomheten eller om de er omløpsmidler i virksomheten "Brøyting, utleie, tomtesalg mv.". Det at tomtene blir fradelt medfører ikke nødvendigvis at tomtene mister karakter av å være driftsmiddel i skogvirksomheten. Dersom tomtene også utvikles med sikte på salg leder det til at tomtene ikke lenger skal anses som anleggsmidler. Tomtene må da i stedet anses som omløpsmidler i virksomheten som driver med tomtesalg.

I første omgang skal ca. 25 tomter fradeles og utvikles. Utviklingsarbeidet består i omregulering og utskilling av tomter, i noen grad bygging av infrastruktur til tomtene og oppføring av bygninger på noen tomter. Dette er arbeid som naturlig hører inn under tomtesalgsvirksomheten til X. Det er opplyst at aksjeselskapet til barna skal utvikle og videreselge tomtene og dette underbygger også at formålet med fradelingen er utvikling for salg. Når innsender på denne måten har til formål å utvikle tomtene for salg skal disse tomtene i denne virksomheten klassifiseres som varer. Det er ikke avgjørende at tomtene og kostnadene ved fradeling og utvikling er aktivert som anleggsmidler.

Tomtene skulle etter vår vurdering ha vært ført på varelager. Overføring av tomtene til barna og barnas aksjeselskap utgjør i dette tilfelle en fordel ved uttak som i utgangspunktet oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-2.

Innsender hevder at det er i overensstemmelse med lang og fast etablert ligningspraksis at gaveoverføring av tomter ikke uttaksbeskattes. Vi har ikke holdepunkter for at det foreligger slik praksis. Tvert i mot som nevnt, har det vært anvist uttrykkelig i Lignings-ABC siden 1993 at inngangsverdien alltid er kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer. Siden 2007 har det vært inntatt i Lignings- ABC at tomter som er omløpsmidler i virksomhet inngår i varebeholdning. Vi er kun kjent med en enkeltstående sak hvor konklusjonen har blitt annerledes.

Som nevnt over er løsningen vi er kommet til også i overensstemmelse med juridisk teori.

Tomtene anses som omløpsmidler og kostprisen vil komme til fradrag ved årsoppgjøret.

Konklusjon

Overføring av tomter fra X til barn og barns aksjeselskap utløser uttaksbeskatning jf. skatteloven § 5-2 første ledd 1. og 2. pkt.

Lovendringer

SkN 16-156 Lov om endring i skattebetalingsloven (utsatt betaling av formuesskatt)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) skal ny § 15-3 lyde:

§ 15-3. Betalingsutsettelse for formuesskatt

(1) Personlig eier av aksje kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på aksjen.

(2) Personlig eier av annen virksomhet kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på virksomhetsformuen dersom virksomheten har underskudd i årsregnskapet kalenderåret før inntektsåret. Som virksomhetsformue regnes andeler i selskaper med deltakerfastsetting og driftsmidler i enkeltpersonforetak som er omfattet av skatteloven § 4-17 annet ledd.

(3) Formue i land utenfor EØS er ikke omfattet av utsettelsesordningen.

(4) Utsatt betaling etter denne bestemmelsen kan kreves i to år for formuesskatt for inntektsårene 2016 og 2017 når samlet utsatt formuesskatt overstiger 30 000 kroner i det enkelte inntektsåret.

(5) Utsatt formuesskatt tillegges en egen rente frem til ny betalingsfrist for den utsatte formuesskatten. Ved oversittelse av ny betalingsfrist beregnes forsinkelsesrente etter § 11-1 av kravet tillagt rente etter første punktum.

(6) Skattyter som kan kreve betalingsutsettelse etter denne bestemmelsen, kan fritas for forskuddstrekk og forskuddsskatt tilsvarende forventet utsatt formuesskatt.

(7) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for formuesskatt i inntektsårene 2016 og 2017.

SkN 16-157 Lov om endring i skatteforvaltningsloven

Lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Prop.1 LS (2016-2017), Innst.4 L (2016-2017), Lovvedtak 47 (2016-2017). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 17. og 20. desember 2016. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 bokstav j og ny bokstav k skal lyde:

j) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgifts-kompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon)
k) finansskatt på lønn etter folketrygdloven kapittel 23 (finansskatt på lønn).

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift

Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift.

§ 2-2 skal lyde:

§ 2-2. Petroleumsskatt
Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

§ 3-1 annet ledd bokstav b og ny bokstav c skal lyde:

b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift eller i medhold av særavgiftsloven
c) registreringspliktig statsstøtte etter lov 27. november 1992 nr. 117 om offentlig støtte § 2 a.

§ 3-3 bokstav f skal lyde:

f) til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.

§ 3-6 annet ledd skal lyde:

(2) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenestepensjon eller tjenestepensjon etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven eller tjenestepensjonsloven, gis tilgang til opplysninger om pensjonsgivende inntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

§ 6-1 tredje ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Fastsetting avgjort med bindende virkning i forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, kan ikke påklages.

§ 7-2 første ledd skal lyde:

(1) Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

a) lønn og annen godtgjøring for arbeid
b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
c) drikkepenger med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann
e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk
g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
l) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis

utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

§ 7-3 første ledd skal lyde:

(1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har
a) banker, jf. finansforetaksloven § 2-7
b) kredittforetak, jf. finansforetaksloven § 2-8
c) finansieringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-9
d) e-pengeforetak, jf. finansforetaksloven § 2-11
e) forsikringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-12, og forsikringsforetaks eierselskap
f) pensjonskasser, jf. finansforetaksloven § 2-16
g) låneformidlingsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-18
h) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd
i) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3
j) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
k) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
l) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
m) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette leddet
n) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrift om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

§ 7-3 annet ledd bokstav c skal lyde:

c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i første ledd bokstav l og m

§ 7-10 bokstav e og ny bokstav f skal lyde:

e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art
f) Enova om beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

§ 8-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som
a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn § 10-13

b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd
c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

§ 8-2 annet ledd oppheves. Nåværende tredje til femte ledd blir annet til fjerde ledd.

§ 8-6 skal lyde:

§ 8-6. Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn
(1) Arbeidsgiver som skal beregne arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.

(2) Arbeidsgiver som skal beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet finansskatt på lønn og grunnlaget for beregning av finansskatt på lønn etter reglene i a-opplysningsloven.

(3) Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten etter første og annet ledd den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

§ 9-1 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

§ 9-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

§ 9-4 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll.

§ 9-7 første ledd første punktum skal lyde:

Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 tredje ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.

§ 9-7 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved skattleggingsperiodens utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold. Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten. Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven §§ 10-11, 10-31, 10-42 og 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

§ 10-9 skal lyde:

§ 10-9. Plikt til å framvise HMS-kort
Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med HMS-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattemyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser HMS-kortet.

§ 12-6 annet ledd første punktum skal lyde:

Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380.

§ 12-6 femte ledd oppheves.

§ 13-3 annet ledd skal lyde:

(2) Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når det samtidig klages over vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

§ 14-4 bokstav d skal lyde:

d) når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.

§ 14-5 femte ledd skal lyde:

(5) Ilagt tvangsmulkt etter § 14-1 første ledd første og annet punktum skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

§ 14-6 første ledd siste punktum skal lyde:

Bestemmelsen i § 14-4 gjelder tilsvarende.

§ 14-6 annet ledd skal lyde:

(2) Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

§ 14-7 første ledd bokstav b skal lyde:

b) den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4

§ 14-13 skal lyde:

§ 14-13. Straff for unnlatt medvirkning til kontroll
Med bot eller fengsel inntil to år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter § 10-4.

§ 16-3 nr. 18 om endringer i folketrygdloven:

Endringene i § 24-5 oppheves.

§ 16-3 nr. 19 om endringer i lov 13. juni 1997 nr. 53 om eierskap i medier oppheves.

§ 16-3 nr. 22 om endringer i skatteloven:

Endringene i § 14-6 oppheves.

§ 16-3 nr. 28 om endringer i bokføringsloven:

Endringen i § 2 annet ledd skal lyde:

Enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-2, har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. Det samme gjelder enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3. Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere skattemelding etter bestemmelsen her.

§ 16-3 nr. 32 om endringer i skattebetalingsloven:

Endringen i § 1-1 annet ledd skal lyde:

(2) Med skatte- og avgiftskrav menes:

a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og

restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4

b) skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt). For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder særregler i svalbardskatteloven § 5-2.

c) skatt på inntekt etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatt)

d) skatt på formue og inntekt etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatt), herunder terminskatt og restskatt etter nevnte lov

e) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4

f) arveavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

g) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven

h) særavgifter omfattet av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

i) særavgifter omfattet av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

j) toll omfattet av tolloven

k) kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

l) finansskatt på lønn etter folketrygdloven kapittel 23.

I endringen i § 1-1 tredje ledd skal bokstav a lyde:

a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av denne lov, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, tolloven, skatteforvaltningsloven og kassasystemlova § 8,

Endringene i § 2-2 oppheves.

Endringen i § 5-5 skal lyde:

§ 5-5 skal lyde:

§ 5-5. Forskuddstrekkets størrelse

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføreytelser, stønader mv. som beskattes som lønn. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

(2) Arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av skattekortet eller første ledd, når skattyteren reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas.

(3) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav d beregnes av selskapet etter samlet skattesats for alminnelig inntekt.

(4) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav e beregnes av utbetaleren til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om at forskuddstrekk skal foretas etter tabell i en del av den trekkpliktige inntekten og med en bestemt prosentsats i den øvrige inntekten.

(6) Når det for en skattyter er utstedt skattekort i flere kommuner, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra kommunen skattyteren mener han skal svare skatt til.

(7) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter bestemmelsene i dette kapitlet, men som godtgjør at det betales forskuddstrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt, kan av skattoppkreveren bli fritatt for trekkplikten etter dette kapitlet dersom det stilles betryggende sikkerhet for trekkbeløpet.

I endringen i § 5-9 første ledd skal bokstav a lyde:

a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b og § 6-72,

Endringen i § 10-1 første ledd skal lyde:

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller brakt inn for domstolene. Første punktum gjelder ikke når det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd og tolloven § 16-19.

Endringen i kapittel 10 annen deloverskrift skal lyde:

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, lønnstrekk til Svalbard, artistskatt og skattetrekk i aksjeutbytte

Endringen i § 10-30 første ledd skal lyde:

(1) Merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3 første og annet ledd.

I endringen i § 10-51 første ledd skal bokstav e lyde:

e) tilleggsavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44.

Endringen «§ 10-51 nytt annet og tredje ledd skal lyde» skal lyde:

§ 10-51 nytt annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute, eller ved klage, tre uker etter at klagen er avgjort:
a) tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven
b) overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven
c) tilleggstoll etter tolloven
d) overtredelsesgebyr etter tolloven § 16-17

(3) Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd eller tolloven § 16-19 annet ledd, forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av søksmålsfristen eller ved søksmål, tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger.

Endringen «§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde» skal lyde:

§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Treffes det vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.

Endringene i § 11-5 oppheves.

Endringen «Ny § 16-51 skal lyde» skal lyde:

Ny § 16-51 skal lyde:

§ 16-51. Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk
(1) Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn eller forskuddstrekk. Departementet kan bestemme at myndighet til å pålegge ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk skal tilligge annen skattemyndighet enn nevnt i foregående punktum.

(2) Pålegget kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

Endringen i § 18-1 første ledd skal lyde:

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter kapittel 5, og som unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum.

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 14-7 første ledd bokstav c og ny bokstav d skal lyde:

c) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven
d) en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a.

§ 14-7 tredje ledd første punktum skal lyde:

Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a, c og d skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.

III

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-12 skal lyde:

§ 8-12. Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.
(1) Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal levere melding for hvert regnskapsår med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for andre foretak i Norge enn morselskap som er hjemmehørende i Norge, dersom
a) det utenlandske morselskapet ikke har plikt til å levere melding i landet der det er hjemmehørende,
b) landet der morselskapet er hjemmehørende ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av meldinger med virkning ved utløpet av det året det skal leveres melding etter første ledd eller
c) skattemyndighetene har varslet foretaket i Norge om at landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke overholder avtale som nevnt i bokstav b eller av andre grunner ikke sender meldinger til Norge.

(3) Foretak som er hjemmehørende i Norge og som inngår i et konsern der ett eller flere foretak har plikt til å levere melding etter første og annet ledd, skal opplyse skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere melding, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende.

(4) Opplysningsplikten etter første, annet og tredje ledd gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner i året før regnskapsåret.

(5) Meldingen skal utarbeides på engelsk.

(6) Skattemyndighetene kan bare utlevere meldingen til andre etter reglene i § 3-3 og til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale.

Nåværende §§ 8-12 til 8-14 blir §§ 8-13 til ny 8-15.

IV

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 16-3 nr. 22 om endringer i skatteloven:

Endringen i § 4-12 skal lyde:

§ 4-12. Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 90 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 90 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 90 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan
a) gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
b) fastsette skjema til bruk ved beregningen,
c) ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
d) ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige skattekontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 90 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 90 prosent av aksjeandelens verdi.

Endringen i § 4-17 skal lyde:

§ 4-17. Varebeholdning og driftsmidler

(1) Beholdning av varer og råstoffer i virksomhet verdsettes til samme verdi som legges til grunn ved inntektsligningen, jf. § 14-5 annet ledd.

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 90 prosent av skattemessig formuesverdi.

Endringen i § 4-40 skal lyde:

§ 4-40. Fastsetting av formue for deltaker i selskap med deltakerfastsetting
For deltaker i selskap med deltakerfastsetting som omfattes av § 10-40, settes verdien av deltakerens selskapsandel ved formuesfastsettingen til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter. Ved fastsettelsen av selskapets nettoformue medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel. Næringseiendom medregnes likevel til 89 prosent av skattemessig formuesverdi. Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 90 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter første til tredje punktum.

V

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 16-3 nr. 22 om endringer i skatteloven:

Endringen i § 14-81 skal lyde:

§ 14-81. Utjevning av skogbruksinntekt i enkeltpersonforetak
(1) Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer til eget bruk, som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret, skal føres på tømmerkonto. Årets underskudd fra skogbruk skal føres på tømmerkonto. Er saldoen positiv, skal minst 20 prosent av saldoen inntektsføres. Er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragsføres. Negativ saldo på tømmerkonto kan alltid føres mot årets overskudd fra skogbruksvirksomhet. Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45, gjelder tilsvarende så langt de passer for tømmerkonto.

(2) Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, leieinntekter fra slike aktiviteter og ikke skattepliktig del av uttak fra skogfondskonto, skal ikke omfattes av tømmerkonto.

(3) Føring på tømmerkonto foretas før fradrag for gjeldsrenter.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2019.

Endringene under III trer i kraft 1. januar 2017 med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. § 8-12 annet ledd skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

VII

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Følgende overgangsregler gjelder:

Dersom summen av de inntil fire siste års faktiske skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året 2017. Skattyter kan velge å føre gjennomsnittsunderheng etter første punktum på tømmerkonto, jf. § 14-81. Dersom summen av de inntil fire siste års faktiske skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten i 2017. Inntektsoverheng kan føres til fradrag i inntekt fra andre inntektskilder, jf. § 6-3 eller framføres til fradrag i senere års inntekt dersom det ikke er andre inntekter å føre fradraget mot, jf. § 14-6 første ledd.

SkN 16-158 Lov om endring i skattebetalingsloven

Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Prop.1 LS (2016-2017), Innst.4 L (2016-2017), Lovvedtak 41 (2016-2017). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 17. og 20. desember 2016. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-1 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Skattekontoret skal i tillegg gi melding til skattyter når nye arbeidsgivere etterspør skattekortet.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene – formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn
(1) Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Med mindre annet er bestemt gjelder dette også for tilknyttede krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b.

(2) Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Forskuddstrekk fra selskaper og innlånere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

(3) Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

(4) Første til tredje ledd gjelder ikke formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om
a) at skatteoppkreveren skal innkreve andre krav, herunder krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d,
b) hvem som skal innkreve forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til, og
c) at Arbeids- og velferdsetaten skal innkreve krav på trygdeavgift som etaten har fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven.

§ 2-2 første ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som ikke innkreves etter § 2-1.

§ 4-7 første punktum skal lyde:

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt.

§ 9-1 skal lyde:

§ 9-1. Betalingsmåte
(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved overføring av beløpet til innkrevingsmyndighetenes konto, med mindre innkrevingsmyndighetene har akseptert betaling med kontanter.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med manglende opplysninger, og om adgang til å betale kontant til innkrevingsmyndighetene.

§ 9-2 skal lyde:

§ 9-2. Tid og sted for betaling
(1) Betaling av skatte- og avgiftskrav anses for å være skjedd når beløpet er kommet fram til rett innkrevingsmyndighet. Ved betaling via bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto.

(2) En fastsatt betalingsfrist anses dessuten for å være avbrutt
a) når betalerens oppdrag er mottatt av en bank.
b) når innkrevingsmyndighetene mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsinstrument.
c) når petroleumsskatt er godskrevet innkrevingsmyndighetens konto.

(3) Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende for avbrudd av betalingsfrist etter annet ledd bokstav a og b.

§ 9-3 oppheves.

§ 10-10 overskriften skal lyde:

§ 10-10. Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

§ 10-10 første ledd skal lyde:
(1) Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn for de to foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

§ 10-30 overskriften skal lyde:

§ 10-30. Merverdiavgift

§ 10-40 annet ledd skal lyde:
(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos skattekontoret, forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding.

§ 10-60 annet ledd skal lyde:
(2) For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert skattemelding, regnes fristen fra skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

§ 11-2 tredje ledd skal lyde:
(3) Av økning i skatt etter ny avregning, jf. § 7-2, beregnes renten fra 1. januar i året etter skattefastsettingsåret.

§ 11-4 annet ledd annet punktum oppheves.

§ 11-4 tredje ledd skal lyde:
(3) Ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt, ytes renter fra tre uker etter fristen for innlevering av skattemelding for vedkommende skattleggingsperiode.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen
(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 24 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:
a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 24 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 24 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:
a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 24 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
b) Ved avregning etter tidlig fastsetting, gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

§ 15-1 første ledd siste punktum skal lyde:

For skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a, kan endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- eller avgiftskravet først treffes når skattefastsetting er foretatt.

§ 16-20 første ledd siste punktum oppheves.

III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2017.

SkN 16-159 Endringer i skatteloven

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-15 annet ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler og fastsette vilkår for at sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver mv. kan mottas skattefritt.

§ 14-70 første ledd bokstav b siste punktum skal lyde:

Likestilt med ekspropriasjon er odelsløsning og makeskifte i tilfelle hvor erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-10 første ledd tredje punktum og nytt fjerde punktum skal lyde:

Verdien av næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Verdien av annen bolig (sekundærbolig) skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Ny § 4-19 skal lyde:

§ 4-19. Gjeldsreduksjon for eiendel med verdsettelsesrabatt

(1) Når skattyter har eiendel som nevnt i
a. § 4-10 første ledd tredje og fjerde punktum,
b. § 4-12 første til tredje og femte til sjette ledd,

c. § 4-17 annet ledd,
d. § 4-40 første punktum,
skal skattyters fradrag for gjeld reduseres etter reglene i annet og tredje ledd.

(2) Den del av skattyters gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av eiendel som gir grunnlag for reduksjon etter første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, verdsettes med samme prosentsats som eiendelen. For ektefeller beregnes gjeldsreduksjonen på grunnlag av ektefellenes samlede eiendeler og gjeld.

(3) Ved beregning av forholdet etter annet ledd medregnes eiendelene til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter dette kapittel.

§ 5-14 første ledd bokstav a annet punktum skal lyde:

Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 3 000 kroner pr. inntektsår.

§ 5-15 første ledd bokstav a skal lyde:

a) arbeidsgivers dekning av kostnader til tillitsvalgtes utøvelse av sitt verv i en arbeidstaker-organisasjon,

§ 6-32 første ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med 44 prosent av summen av slik inntekt.

§ 6-50 femte ledd skal lyde:

Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 30 000 kroner årlig.

§ 8-2 annet ledd bokstav b annet punktum oppheves. Nåværende bokstav c blir bokstav b.

Skatteloven § 9-13 åttende ledd nytt annet punktum skal lyde:

Gevinst ved vern som er fritatt for skatt etter første punktum for selskap med deltakerfastsetting, er ikke skattepliktig for deltaker ved utdeling etter § 10-42.

§ 10-11 første ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,24.

§ 10-31 første ledd fjerde punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,24.

§ 10-31 annet ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,24.

§ 10-42 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b) Nettoverdien etter bokstav a oppjusteres med 1,24.

§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,24.

§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 24 prosent inntektsføres.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 76 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

§ 14-6 første ledd siste punktum oppheves.

§ 14-6 fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir fjerde ledd.

§ 14-7 tredje ledd oppheves.

§ 14-43 første ledd bokstav c skal lyde:

c) vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede – 24 prosent.

§ 14-43 fjerde ledd oppheves.

§ 14-43 femte ledd oppheves.

§ 16-40 annet ledd skal lyde:

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 25 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 50 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 50 millioner kroner i inntektsåret.

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 10-48 skal lyde:

§ 10-48. Ektefeller
Departementet kan gi bestemmelser om at ektefeller skal anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting på nærmere vilkår, og gi nærmere regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-11 første ledd ny bokstav i skal lyde:

i) Fartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs.

§ 8-13 nytt fjerde ledd skal lyde:

Selskap innenfor ordningen kan ikke ha inntekt som oppebæres ved drift i norsk territorialfarvann av fartøy som nevnt i § 8-11 første ledd i, når tilsvarende virksomhet ville medført skatteplikt etter § 2-3 første ledd b for selskap som ikke er hjemmehørende i riket.

§ 14-43 nytt fjerde ledd skal lyde:

Forhøyet avskrivningssats gjelder for varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselsceller. Dette gjelder likevel ikke varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor. Saldo for slike kjøretøy kan avskrives med inntil 30 prosent. Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av dette leddet, herunder om hvordan varebiler skal avgrenses og overgangsregler for utskilling fra eksisterende saldo.

V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

Deloverskrift til § 10-20 flg. skal lyde:

Verdipapirfond og aksjesparekonto

Ny § 10-21 skal lyde:

§ 10-21. Skattlegging av aksjesparekonto og kontohaver
(1) Med aksjesparekonto menes en investeringskonto som kan opprettes av personlig skattyter hos tilbyder av aksjesparekonto. Departementet kan gi forskrift om hvem som kan tilby aksjesparekonto og hvilke tjenester som må inngå i ordningen.

(2) Midler på aksjesparekonto kan bare benyttes til å investere i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskap hjemmehørende i land innenfor EØS og andeler i aksjefond hjemmehørende i land innenfor EØS. Med aksjefond menes i denne paragraf verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel ved inntektsårets begynnelse, jf. § 10-20 tredje ledd bokstav a. Det kan ikke opptjenes renter på kontoen.

(3) Gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til aksjesparekontoen er fritatt for skatt, og tap gir ikke rett til fradrag.

(4) Ved uttak fra aksjesparekonto anses uttak først å være tilbakebetaling av innskudd. Uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen regnes som skattepliktig inntekt. Skattepliktig uttak etter fradrag for skjerming etter femte ledd, skal oppjusteres med 1,24.

(5) Kontohaver gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke overstige kontohaverens skattepliktige uttak fra kontoen tillagt utbytte for det aktuelle år fra aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til kontoen. Dersom skjermingen overstiger skattepliktig uttak og utbytte fra aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til kontoen, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års uttak og utbytter. Skjermingen beregnes til kontoens skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente, jf. § 10-12 annet ledd tredje punktum. Skjermingsgrunnlaget settes til kontohavers laveste innskudd på kontoen i løpet av inntektsåret, tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år. Skjermingen tilordnes kontohaver 31. desember i inntektsåret.

(6) Overføring av aksje, egenkapitalbevis eller andel i aksjefond fra kontohaver til aksjesparekonto anses som innskudd på kontoen. Innskuddet settes til aksjens, egenkapitalbevisets eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet. Overføringen skattlegges som realisasjon hos kontohaveren, jf. § 10-31. Ved beregningen av gevinst og tap settes vederlaget til aksjen, egenkapitalbeviset eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet. Overføring av aksje, egenkapitalbevis eller andel fra aksjesparekonto til kontohaver anses som uttak fra kontoen. Uttaket settes til aksjens, egenkapitalbevisets eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet.

(7) Ved opphør av aksjesparekonto skattlegges innestående på kontoen fratrukket innskudd på kontoen på samme måte som uttak fra kontoen, jf. fjerde og femte ledd. Er innestående på kontoen lavere enn innskudd på kontoen, anses differansen som tap på aksjer. Tapet skal oppjusteres med 1,24 og kan føres til fradrag i kontohavers inntekt.

(8) En aksjesparekonto kan overføres fra en tilbyder til en annen uten beskatning.

VI

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-12 nytt syvende ledd skal lyde:

(7) Ved fastsetting av ikke-børsnotert selskaps skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 4-12-2, medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel. Næringseiendom medregnes til 89 prosent av full verdi. Bestemmelsene i dette ledd gjelder likevel ikke selskap nevnt i skatteloven § 4-13.

VII

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Endringen under III trer i kraft 1. januar 2017.

Endringene under IV trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

VIII

Endringene under V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Følgende overgangsregler gjelder:

Personlig skattyter kan i inntektsåret 2017 overføre børsnoterte aksjer og andeler i aksjefond til aksjesparekonto uten beskatning. Kontohavers innskudd på kontoen settes til kontohaverens inngangsverdi på de overførte aksjene og andelene. Ubenyttet skjerming knyttet til de overførte aksjene og andelene anses etter overføringen som ubenyttet skjerming knyttet til aksjesparekontoen.

SkN 16-160 Endringer i lov om endringer i skatteloven

Lov om endringer i lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven

I

Prop.1 LS (2016-2017), Innst.4 L (2016-2017), Lovvedtak 44 (2016-2017). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 17. og 20. desember 2016. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven.

I

I lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven gjøres følgende endringer:

Del III oppheves.

Del IV tredje ledd oppheves.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SkN 16-161 Endringer i folketrygdloven

Lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 23-2 åttende ledd annet punktum skal lyde:

Fritaket etter første punktum gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter er opp til 600 000 kroner, og bare for lønnsutbetalinger opp til 60 000 kroner per ansatt.

Ny § 23-2 a skal lyde:

§ 23-2 a. Finansskatt på lønn
Arbeidsgivere med ansatte som utfører finansielle aktiviteter skal svare finansskatt på lønn mv.

Skatten fastsettes i prosent av det beløp som skal innrapporteres etter § 23-2 første ledd. Bestemmelsene i § 23-2 annet til ellevte ledd og trettende ledd, § 23-4 a og kapittel 24 gjelder tilsvarende så langt de passer.

Stortinget fastsetter størrelsen på finansskatten og gir nærmere bestemmelser om hva som skal anses som finansielle aktiviteter. Stortinget kan også gi bestemmelser om unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn.

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 54 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 54 650 kroner.

II

Kapittel 24 innholdsfortegnelsen skal lyde:

Bestemmelser om
- Skatteetatens og Arbeids- og velferdsetatens oppgaver står i § 24-1,
- kontroll av arbeidsgivere står i § 24-4,
- forskrifter står i § 24-5.

§ 24-1 skal lyde:

§ 24-1. Skatteetatens og Arbeids- og velferdsetatens oppgaver
(1) Pensjonsgivende inntekt fastsettes av det skattekontoret som Skattedirektoratet bestemmer. Departementet kan i forskrift bestemme at Arbeids- og velferdsetaten skal fastsette pensjonsgivende inntekt for nærmere angitte grupper av personer eller deler av deres inntekt.

(2) Skattemyndighetene kan vedta økning av pensjonsgivende inntekt når den skattepliktige forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort, og som han eller hun ikke kan lastes for. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende. Trygdeavgiften kan økes uten hinder av fristene for endring av skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven.

§ 24-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter skatteforvaltningsloven.

§ 24-4 a oppheves.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2017.

Forskriftsendringer

SkN 16-162 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 1. november 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-7 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven gjøres følgende endringer:

§ 5-7-1 annet ledd skal lyde (nytt annet punktum):

(2) For månedslønte som har hatt lønn hos arbeidsgiveren i hele opptjeningsåret, kan trekkfritak gjennomføres for en vanlig månedslønn i stedet for etter første ledd bokstav a eller b. For feriepenger som nevnt i første ledd bokstav c kan det avtales at trekkfritak gjennomføres i en månedslønn i stedet for ved hver utbetaling. Det skal ikke foretas trekk i eventuelt tillegg til månedslønnen som følger av lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie § 10 nr. 2, jf. § 11 nr. 1 annet ledd annet punktum. Det skal heller ikke foretas trekk i eventuelt tillegg for månedslønte med avtalefestet høyere sats enn etter lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie § 10 nr. 2, begrenset oppad til 12,3 prosent.

§ 5-7-2 annet og tredje skal lyde:

(2) Skattepliktige med betaling per time, dag eller uke av lønn og annen ytelse som skattlegges som lønn er fritatt for forskuddstrekk for to uker i siste halvdel av november eller siste uke i november og første uke i desember.

(3) Skattepliktige med utbetaling hver 14. dag av lønn og annen ytelse som skattlegges som lønn er fritatt for forskuddstrekk for siste utbetaling i november eller første utbetaling i desember.

§ 5-7-2 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Fritaket for forskuddstrekk for tidsrom i november og desember skal også omfatte tilleggsytelser som skattlegges som lønn og som blir utbetalt sammen med annen lønn for

tidsrommet, selv om tilleggsytelsene helt eller delvis er opptjent i et annet tidsrom. Dette gjelder likevel bare så langt den samlede ytelsen ikke overstiger arbeidstakerens gjennomsnittsfortjeneste hos arbeidsgiveren i denne del av inntektsåret.

(5) Skattepliktige med livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort botid i Norge er fritatt for forskuddstrekk i slik ytelse for november eller desember.

II

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

SkN 16-163 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) C. Naturalytelser som verdsettes individuelt av skattemyndighetene

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-2, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-8, § 5-10, § 5-10a, § 5-11, § 6-5, § 7-1, § 7-2 og § 7-4, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5, § 6 og § 7.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

Hjemmelshenvisningen skal lyde:

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 21. desember 2007 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 1-2, § 2-1, § 2-3, § 2-6, § 2-7, § 2-8, § 4-1, § 4-6, § 5-1, § 5-2, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-7, § 5-8, § 5-9, § 5-10, § 5-11, § 6-3, § 6-5, § 7-1, § 7-2, § 7-4, § 8-1, § 9-1, § 10-4, § 10-10, § 10-20, § 10-21, § 10-22, § 10-40, § 10-41, § 11-4, § 11-5, § 11-7, § 13-6, § 14-4, § 14-5, § 14-10, § 14-11, § 14-20, § 14-21, § 15-1, § 16-30, § 16-42, § 16-50, § 17-1 og § 19-2 og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24-5. Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-2, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-8, § 5-10, § 5-10a, § 5-11, § 6-5, § 7-1, § 7-2 og § 7-4, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5, § 6 og § 7.

Overskriften til kapittel 5 skal lyde:

Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk

§ 5-2-2 skal lyde:

(1) Prosentkort skal utstedes når skattyteren har slike inntekts- og formuesforhold at prosenttrekk vil gi vesentlig bedre samsvar mellom forskudd og forventet fastsatt skatt og trygdeavgift enn tabelltrekk. Det gjelder for eksempel når:

a) skattyteren har betydelig inntekt hos flere arbeidsgivere,
b) det ikke er utarbeidet trekktabeller som i tilstrekkelig grad kan ta hensyn til summen av skattyters øvrige økonomiske forhold. Forhold som alene eller sammen kan føre til at det skal utskrives prosentkort, kan være:
   - betydelige fradrag i alminnelig inntekt
   - betydelige skattepliktige, men ikke trekkpliktige inntekter
   - betydelig formue
   - skattebegrensning etter skatteloven § 17-1
   - fastsetting av skatt for ektefeller under ett etter skatteloven § 2-10, jf. § 2-13 første ledd.
c) skattyter vil være uten trekkpliktig inntekt av betydning for en lengre periode,
d) skattyter vil få trekkpliktig inntekt av betydning som deltaker i fiske eller fangstvirksomhet, herunder hvalfangst (hyre, lott, prosenter),
e) skattyter omfattes av § 5-2-3.

(2) For barn som det fastsettes skatt for under ett med foreldrene, jf. skatteloven § 2-14 første ledd, og som antas å få høyere trekkpliktig inntekt enn beløpsgrensen i fribeløpskortet, skal det utstedes prosentkort. Prosentsatsen fastsettes slik at forskuddstrekket svarer til skatten av barnets inntekt beregnet på toppen av foreldrenes inntekt.

(3) Også i andre tilfeller kan det utstedes prosentkort når skattemyndighetene på grunn av særlige forhold anser det lite tjenlig å utstede tabellkort.

(4) Prosentsatsen på skattekortet skal fastsettes uten desimaler.

Overskriften til § 5-2-10 og paragrafen skal lyde:

§ 5-2-10. Fordeling av forskudd mellom ektefeller som helt eller delvis fastsetter skatt under ett
(1) For ektefeller som fastsetter skatt under ett, jf. skatteloven § 2-10, og som skal fordele samlet skatt etter skatteloven § 2-13, settes forskuddet til det beløpet som ventes å falle på hver av dem.

(2) For ektefeller som fastsetter skatt særskilt, jf. skatteloven § 2-11, legges andel formuesskatt fordelt etter skatteloven § 2-13 første ledd bokstav c sammen med skatt av inntekt som fastsettes særskilt.

§ 5-3-2 første ledd skal lyde:

(1) Fribeløpskort utstedes for skattyter som ikke ventes å få så høy inntekt at det for vedkommende vil bli fastsatt skatt og trygdeavgift.

§ 5-3-2 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) For barn som det skal fastsettes skatt for sammen med foreldrene, jf. skatteloven § 2-14 første ledd, kan Skattedirektoratet fastsette beløpsgrensen.

(4) Fribeløpskort kan også utstedes til skattytere som ventes å fastsette skatt under ett med ektefellen etter skatteloven § 2-10 med fordeling av skatten etter skatteloven § 2-13. Beløpsgrensen fastsettes individuelt etter reglene i annet ledd.

§ 5-4-3 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk i ytelser som er unntatt fra opplysningsplikt etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 første ledd annet punktum, annet ledd, fjerde ledd eller sjette ledd.

(3) Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt for plikten til å beregne forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter § 5-8-13 første til tredje ledd, når samlet lønnsutbetaling mv., eksklusiv beregnet kostbesparelse, til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger grensen for opplysningsplikt i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 annet ledd. Trekkplikten inntrer fra og med det tidspunktet hvor lønn mv. overstiger grensen for opplysningsplikt som nevnt i første punktum.

§ 5-5-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) Arbeidsgiveren skal korrigere forskuddstrekket når det ved en feil er beregnet for høyt, eller når det er trukket i en godtgjørelse som ikke er trekkpliktig. Det samme gjelder når skattemyndighetene setter ned verdien av en naturalytelse som skal tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket. Slik korreksjon kan bare foretas i forskuddstrekk for samme inntektsår.

§ 5-6-12 åttende ledd skal lyde:

(8) Alle oppstillinger og reiseregninger etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper.

§ 5-6-13 syvende ledd skal lyde:

(7) Alle anslag og oppgaver etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper eller notater.

§ 5-6-30 første ledd skal lyde:

(1) Når forsikringstakeren har bedt selskapet om å foreta forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav d, skal selskapet ved utbetaling av forsikringen foreta forskuddstrekk av forventet avkastning i utbetalingsåret, og av foregående års beregnet eller forventet avkastning,

når trekk ikke allerede er foretatt. Trekket beregnes etter skattebetalingsloven § 5-5 tredje ledd. Krav om forskuddstrekk gjelder inntil forsikringstakeren har gitt ny beskjed.

§ 5-6-31 annet ledd skal lyde:

(2) Selskapet har ikke plikt til å trekke skatt etter § 5-6-30 og sende oppgave over avkastningen til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 7-3, dersom samlet årlig avkastning av sparing under forsikringstakerens kapitalforsikring(er) i selskapet ikke overstiger 300 kroner.

§ 5-8-1 skal lyde:

Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk hos prosentlønnet serveringspersonale skal settes til prosentgodtgjørelsen med tillegg av én prosent av omsetningen, samt mulig annen kontantytelse enn prosentgodtgjørelsen. Skattemyndighetene kan, med virkning for det enkelte serveringsstedet eller for den enkelte stasjonen eller stillingen, fastsette høyere eller lavere prosentsats for tillegget, eller bestemme at tillegg ikke skal gjøres. Tillegget skal bare beregnes av omsetning som serveringspersonalet innkasserer betaling for.

Overskriften til § 5-8 kapittel C skal lyde:

C. Naturalytelser som verdsettes individuelt av skattemyndighetene

§ 5-8-20 første ledd skal lyde:

(1) Bolig som arbeidstakeren får stilt til disposisjon og som arbeidsgiveren eier eller leier, plikter arbeidsgiveren å ta med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med den leieverdi som skattemyndighetene fastsetter etter § 5-8-22. Bestemmelsene i § 5-8-30 fjerde ledd gjelder tilsvarende.

§ 5-8-21 fjerde ledd skal lyde:

(4) Når en bolig som tidligere har vært verdsatt overtas av en annen arbeidstaker, kan arbeidsgiveren unnlate å kreve den verdsatt på nytt dersom bruken løper uendret, og heller ikke andre grunner taler for en ny verdsettelse. Arbeidsgiveren har i disse tilfellene plikt til å vise arbeidstakeren de vedtak som skattemyndighetene har truffet med hensyn til leieverdien.

§ 5-8-22 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Skattemyndighetene kan når som helst verdsette en bolig på nytt dersom det fremkommer at verdsettelsen bygger på uriktige faktiske forutsetninger.

(3) Skattemyndighetene kan fastsette ny leieverdi når det har skjedd en endring av betydning i det generelle prisnivået.

§ 5-8-24 skal lyde:

Arbeidsgiveren skal vedlegge regnskapet eller lønningslisten alle meldinger vedrørende skattemyndighetenes individuelle fastsettelse av leieverdi av bolig.

§ 5-8-34 skal lyde:

All dokumentasjon av betydning for verdsettelsen skal oppbevares som vedlegg til arbeidsgiverens regnskaper eller lønningsliste.

§ 5-10-20 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Når inntektsåret er ute, skal arbeidsgiver gi skattyteren dokumentasjon for det samlede forskuddstrekket i vedkommende inntektsår. Dokumentasjon gis etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd. Opphører arbeids- eller kontraktsforholdet i inntektsåret, skal samlet dokumentasjon gis når skattyteren krever det. Samlet dokumentasjon for utleggstrekk skal gis skyldneren når utleggstrekket opphører.

(4) Opplysningspliktige som omfattes av avgiftsfritak i folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd og som leverer forenklet a-melding etter a-opplysningsforskriften § 3-1, skal ikke gi sammenstilling etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd.

Ny § 5-10a skal lyde:

§ 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon

§ 5-10a-1. Skattetrekkgrunnlag
(1) Dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet.

(2) Selskaper registrert i VPS kan likevel trekke lavere kildeskatt enn 25 prosent i aksjeutbytte når aksjen er registrert på konto i VPS med en lavere kildeskattesats.

§ 5-11-3 oppheves.

§ 6-5-2 skal lyde:

Skattyter kan kreve endring i utskrevet forskuddsskatt, når det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og fastsatt skatt, jf. skattebetalingsloven § 6-5 fjerde ledd. Med større avvik skal forstås at avviket utgjør mer enn 10 prosent og ikke mindre enn 2 000 kroner.

§ 7-1-1 bokstav b skal lyde:

b) tilleggsforskudd: Forskuddsskatt som er innbetalt med høyere beløp enn det som er utskrevet fordi utskrevet forskuddsskatt antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som blir fastsatt ved skattefastsettingen.

§ 7-1-2 første kolon skal lyde:

Avregningen skjer ved at følgende beløp går til fradrag i den fastsatte skatten:

§ 7-1-3 skal lyde:

(1) Forskudd på skatt vedrørende en person skal avregnes i skatt som er fastsatt på samme person.

(2) For inntekt og formue som fastsettes under ett etter skatteloven § 2-10, skal hver ektefelles forskudd avregnes i den del av skatten som etter skatteloven § 2-13 blir fastsatt på hver av dem. For inntekt som fastsettes særskilt etter skatteloven § 2-11, skal hver ektefelles forskudd avregnes i den skatten som fastsettes på hver av dem, sammen med eventuell skatt av formue fordelt etter skatteloven § 2-13.

(3) Når barns inntekt og formue fastsettes på foreldrene etter skatteloven § 2-14, skal forskudd som vedrører denne inntekten eller formuen tilordnes den av foreldrene som barnets skatt fastsettes på.

§ 7-1-4 første ledd skal lyde:

(1) Dersom det for skattyter blir fastsatt skatt i flere kommuner, skal avregning foretas mot de respektive forskuddene i hver av dem.

§ 7-1-5 oppheves.

§ 7-1-6 første ledd skal lyde:

(1) Går personlig skattyter konkurs, skal det for det inntektsåret da konkursåpningen finner sted foretas separat avregning for:

a) skatt fastsatt for skattyter som boet er ansvarlig for, og forskudd fra før konkursåpningen,
b) fastsatt skatt som skattyter alene er ansvarlig for, og forskudd fra etter konkursåpningen.

§ 7-2-1 skal lyde:

Det skal foretas ny avregning dersom det skjer endring av de beløp (forskudd på skatt) som skal gå til fradrag i den fastsatte skatt, jf. skattebetalingsloven § 7-1. Skattebetalingsloven § 10-53 annet ledd gjelder tilsvarende.

§ 7-4-1 skal lyde:

Når skatt er forhåndsfastsatt etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, skal det foretas en forhåndsavregning. Den del av skatten som etter vanlige forfallsregler ikke er forfalt når avregning blir foretatt, forfaller til betaling i samsvar med skattebetalingsloven § 10-51 første ledd bokstav b.

§ 7-4-3 første ledd skal lyde:

(1) Har arbeidsgiver innbetalt ansvarsbeløp som alene eller sammen med annet forskudd som skal godskrives skattyteren etter skattebetalingsloven § 7-1 første ledd, jf. forskriften § 7-1-2 første ledd bokstav b, er større enn den fastsatte skatten, kan den del av tilgodebeløpet som tilsvarer det innbetalte ansvarsbeløpet, bare utbetales skattyteren hvis han ved skriftlig erklæring fra arbeidsgiveren eller på annen måte godtgjør å ha dekket arbeidsgiverens regresskrav. Dette gjelder bare hvor ansvarsbeløpet skyldes at det ikke er gjennomført forskuddstrekk.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

SkN 16-164 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 § 2-1 femte ledd, § 5-13 tredje ledd, § 5-13b sjette ledd, § 10-4, § 10-10 tredje ledd, § 11-5 fjerde ledd, § 11-7 annet ledd, § 14-4 tredje ledd, § 14-11 femte ledd, § 14-20 femte ledd, § 15-1 tredje og fjerde punktum og § 16-50 annet ledd.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 2-1-4 første ledd skal lyde:

(1) Tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, og etter skatteforvaltningsloven § 14-1for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og § 8-2, § 8-6, § 8-8, § 8-9, § 8-10 og § 8-11, og ansvarskrav etter skattebetalingsloven § 16-51, innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

Ny § 2-1-5 skal lyde:

§ 2-1-5. Innkreving av krav på trygdeavgift fastsatt av Arbeids- og velferdsetaten med hjemmel i skatteforvaltningsloven
Trygdeavgift fastsatt av Arbeids- og velferdsetaten i medhold av skatteforvaltningsloven innkreves etter reglene i skattebetalingsloven av det organ Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer.

Overskriften til § 5-13 skal lyde:

§ 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige

§ 5-13-2 første ledd skal lyde:
(1) Arbeidsgiver og andre trekkpliktige plikter å gi de opplysninger og dokumenter som skatteoppkreveren anmoder om, og som er nødvendig for å kontrollere at arbeidsgiver og andre trekkpliktige gjennomfører skattetrekk, innretter sin bokføring og sender inn opplysninger om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, oppgjørslister, trukket skattetrekk i samsvar med gjeldende bestemmelser.

Ny § 5-13b skal lyde:

§ 5-13b. Pålegg om revisjon

§ 5-13b-1. Pålegg om revisjon
(1) Det kan ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil og mangler i årsregnskap hvor foretaket hadde revisjonsplikt i medhold av revisorloven § 2-1 eller pålegg etter skatteforvaltningsloven § 11-2 eller skattebetalingsloven § 5-13b.

(2) Det kan heller ikke gis revisjonspålegg på bakgrunn av feil i den løpende bokføringen, dersom årsregnskapet for den aktuelle perioden ennå ikke er fastsatt.

(3) Ved etterfølgende fusjon av selskapet med annet selskap har pålegget virkning for hele det fusjonerte selskapet. Ved etterfølgende fisjon av selskapet har pålegget virkning for hvert selskap som inngår i fisjonen.

§ 5-13b-2. Varsel
(1) Før det gis pålegg om revisjon skal det sendes varsel med anledning til uttalelse innen en nærmere angitt frist. Fristen skal som hovedregel være to uker. Varsel skal være skriftlig og gjøre rede for hva saken gjelder.

(2) Varsel kan unnlates når skattepliktig allerede på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

§ 5-13b-3. Påleggets form og innhold
(1) Et pålegg om revisjon skal være skriftlig. Bakgrunnen for pålegget skal fremgå, og det skal inntas en kort begrunnelse for pålegget.

(2) Det skal fremgå klart av pålegget for hvilke regnskapsår pålegget gjelder. Hvis pålegget gis innen de tre første månedene i regnskapsåret kan pålegges gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år.

(3) I pålegget skal det gis opplysning om plikt til å gi melding om revisor til Foretaksregisteret, og om konsekvensene av unnlatt oppfyllelse av meldeplikten.

(4) Det skal settes en frist i pålegget for foretaket til å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget (villighetserklæring). Fristen skal normalt være seks uker fra den dag pålegget ble gitt.

§ 5-13b-4. Melding til Foretaksregisteret om pålegg om revisjon
(1) Skattekontoret skal sende melding til Foretaksregisteret når kontoret har besluttet å pålegge et foretak revisjonsplikt etter skattebetalingsloven § 5-13b.

(2) Meldingen skal inneholde opplysning om navn og organisasjonsnummer for det foretaket pålegget gjelder, samt hvilke regnskapsår pålegget gjelder for.

(3) Meldingen skal sendes inn uten ugrunnet opphold etter klagefristens utløp, eller etter at endelig beslutning er truffet i klagesaken.

§ 5-13b-5. Innsending av villighetserklæring fra revisor mv.
Foretaket skal sende en kopi av villighetserklæringen til skattekontoret innen den frist som er satt i pålegget om revisjon, jf. § 5-13b-3 fjerde ledd.

§ 10-10-3 første ledd oppheves.

Ny § 10-10-7 skal lyde:

§ 10-10-7. Forfallsfrist for trygdeavgift som fastsettes av Arbeids- og velferdsetaten
Trygdeavgift som fastsettes av Arbeids- og velferdsetaten i medhold av skatteforvaltningsloven skal innbetales i slike terminer og på den måten som Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer. Dersom ikke annet er bestemt, skal avgiften betales kvartalvis.

§ 10-21-1 skal lyde:

§ 10-21-1. Forfall av fastsatt skatt for konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere
For konkurs- og administrasjonsbo som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a, og som etter § 6-5-5 er unntatt fra plikten til å betale forskuddsskatt, forfaller fastsatt skatt i sin helhet til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter. Er skatt for boer som nevnt i første punktum forhåndsfastsatt etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, gjelder bestemmelsen om forfall i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav d.

§ 10-30-1 skal lyde:

§ 10-30-1. Forfallsfrist ved forsinket skattemelding og fastsetting ved skjønn
Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-30 gjelder også merverdiavgift innrapportert på skattemelding som ikke er levert innen leveringsfristen. Tilsvarende gjelder for merverdiavgift fastsatt ved skjønn etter skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd annet punktum.

§ 10-40-3 skal lyde:

§ 10-40-3. Forfall ved forsinket skattemelding for særavgift
Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-40 andre ledd gjelder også særavgifter innrapportert på skattemelding som ikke er levert innen leveringsfristen.

§ 10-51-1 oppheves.

§ 10-60-1 skal lyde:

§ 10-60-1. Forfall ved reduksjon av tilgodebeløp merverdiavgift
Dersom et tilgodebeløp til registrert næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 reduseres som følge av kontroll før utbetaling, regnes skattemelding som mottatt når skatte- eller avgiftsmyndigheten har godkjent beløpet til utbetaling.

§ 11-1-5 skal lyde:

§ 11-1-5. Beregning av forsinkelsesrenter ved fremskyndet forfall
Ved fremskyndet forfall etter skattebetalingsloven § 10-20 fjerde ledd og § 10-21 annet ledd skal det beregnes forsinkelsesrenter fra de ordinære forfallstidspunkter.

§ 11-2-3 første ledd skal lyde:

(1) Dersom et skatte- eller avgiftskrav økes i forhold til foregående skattemelding eller tidligere leverte opplysninger, egenretting eller vedtak, skal renteberegningen skje på grunnlag av økningen. Er det foretatt flere egenrettinger før skatte- og avgiftsmyndigheten har godkjent skattemeldingene eller opplysningene, skal renter bare beregnes av det beløpet som samlet blir å utbetale.

§ 11-2-4 skal lyde:

§ 11-2-4. Renter ved restitusjonskontroll før utbetaling av merverdiavgift
Ved økning av merverdiavgift som følge av kontroll av skattemelding som viser merverdiavgift til gode som ikke er utbetalt (restitusjonskontroll), skal renter bare beregnes av beløp som etter økningen blir å betale.

§ 11-3-1 første ledd skal lyde:

(1) Ved beregning av renter etter skattebetalingsloven § 11-3 skal også tilleggsskatt, tilleggstoll, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, samt renter etter skattebetalingsloven § 11-1, § 11-2, § 11-4 og § 11-5 inngå i beregningsgrunnlaget.

§ 11-4-2 skal lyde:

§ 11-4-2. Rente ved kontroll av skattemelding for merverdiavgift til gode
Ved vedtak om økning som følge av kontroll før utbetaling av krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5, ytes det renter på det godkjente beløpet fra tre uker etter fristen for innlevering av skattemelding (hovedmelding) for vedkommende termin til tre uker etter beløpet er godkjent til utbetaling.

§ 11-4-4 første ledd skal lyde:

(1) Ved nedsettelse i forhold til sist foregående skattemelding eller leverte opplysninger, egenretting eller vedtak skal renteberegning skje på grunnlag av nedsettelsen. Er det foretatt flere

egenrettinger før skatte- og avgiftsmyndigheten har utbetalt tilgodebeløp, skal renter bare beregnes av det beløpet som samlet blir å utbetale.

§ 11-5-2 skal lyde:

§ 11-5-2. Rentegodtgjørelse til personlige skattytere ved forhåndsfastsetting og ved tilbakebetaling av deponerte forskudd på skatt etter skattebetalingsloven § 8-4
Skattytere som etter forhåndsfastsettingen får utbetalt overskytende forskudd på skatt, eller negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, og skattytere som får tilbakebetalt forskudd deponert etter skattebetalingsloven § 8-4, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7.
b) Tilleggsforskudd tilbakebetales før annet forskudd. Det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Dersom utskrevet forskuddsskatt dekkes ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren, regnes beløpet som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekket skjer.

§ 11-5-3 oppheves.

§ 11-5-4 skal lyde:

§ 11-5-4. Rentetillegg for personlige skattytere
Det skal ikke beregnes rentetillegg når:

a) skattyter får skatten begrenset etter skatteloven § 17-1,
b) det er på det rene at restskatt som betinger rentetillegg, er fremkommet fordi arbeidsgiveren ikke har foretatt forskuddstrekk i samsvar med skattebetalingsloven og regler gitt med hjemmel i loven, og forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra skattyterens side (del av forskuddstrekket som ikke er godskrevet),
c) restskatten fremkommer ved avregning etter forhåndsfastsetting, og avregningen finner sted før fristen for innbetaling av tilleggsforskudd i året etter inntektsåret etter skattebetalingsloven § 4-7.

§ 11-5-5 skal lyde:

§ 11-5-5. Rentetillegg for upersonlige skattytere
Rentetillegg skal ikke beregnes ved avregning etter forhåndsfastsetting når avregningen finner sted innen 31. mai i året etter inntektsåret.

§ 11-7-2 skal lyde:

§ 11-7-2. Utsatt beregning eller bortfall av renter
Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan bestemme at beregning av renter etter skattebetalingsloven § 11-1, § 11-2 og § 11-5 i enkelte tilfeller skal utsettes eller bortfalle.

§ 11-7-4 skal lyde:

§ 11-7-4. Ettergivelse av renter beregnet av merverdiavgiftskrav i korrigeringstilfeller
Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan sette ned eller frafalle renter etter skattebetalingsloven § 11-1 og § 11-2 av merverdiavgift beregnet ved vedtak om endring mv. eller egenretting når staten ikke er påført tap og det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet. Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan delegere myndighet etter denne bestemmelsen til henholdsvis skattekontorene og tollregionene.

§ 14-4-3 annet ledd skal lyde:
(2) Trekket fastsettes på grunnlag av skyldnerens samlede inntekt i det tidsrom trekket regnes å ville pågå. Det kan videre tas hensyn til inntekt som hans ektefelle har og inntekt som oppebæres av hjemmeværende barn som skattlegges under ett med skyldneren.

§ 14-11-6 skal lyde:

§ 14-11-6. Utfyllende bestemmelser
Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om stansning av kjøretøy.

§ 14-20-3 første ledd skal lyde:

(1) Innvilget tollkreditt kan omgående stoppes og tilbakekalles uten varsel når:
a. foretaket eller dets ledelse/tillitsmenn har disponert over en vare i strid med toll- og avgiftslovgivningen,
b. det er disponert over en innvilget tollkredittkonto i strid med skattebetalingsloven med forskrifter eller meddelt tillatelse, herunder ved mislighold av forfallsbestemmelsene,
c. det ikke gis opplysninger som omhandlet i § 14-20-2 fjerde og femte ledd,
d. foretaket mangler lovpålagt styreleder eller revisor,
e. årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke er sendt Regnskapsregisteret i samsvar med aksje- og regnskapslovgivningens frister, eller pliktig aksjekapital ikke er innbetalt i samsvar med aksjelovgivningen eller
f. foretaket ikke lenger anses kredittverdig.

§ 14-20-12 første ledd skal lyde:
(1) Tillatelse til å foreta dagsoppgjør kan omgående stoppes og tilbakekalles uten varsel når:
a. foretaket eller dets ledelse/tillitsmenn har disponert over en vare i strid med toll- og avgiftslovgivningen,
b. tillatelse til dagsoppgjør benyttes i strid med skattebetalingsloven med forskrifter eller meddelt tillatelse, herunder ved mislighold av forfallsbestemmelsene,
c. det ikke gis slike opplysninger som er fastsatt i § 14-20-11 tredje ledd,
d. foretaket mangler lovpålagt styreleder eller revisor,
e. årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke er sendt Regnskapsregisteret i samsvar med aksje- og regnskapslovgivningens frister, eller pliktig aksjekapital ikke er innbetalt i samsvar med aksjelovgivningen,
f. foretaket ikke lenger anses kredittverdig.

§ 15-1-1 første ledd skal lyde:

(1) Fylkestingene oppnevner medlemmer og varamedlemmer til skatteutvalget for regionen. Skatteforvaltningsloven § 2-8 og § 2-10 gjelder tilsvarende.

§ 16-50-4 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Ansvaret omfatter ikke ilagt tilleggsskatt, eller renter og omkostninger som angitt i skattebetalingsloven § 16-1 første ledd annet punktum.

(4) Spørsmål om fastsettelse av medansvar for kjøper kan ikke tas opp innen de frister som gjelder for den næringsdrivende etter skatteforvaltningsloven § 12-6.

§ 16-50-5 første ledd skal lyde:

(1) Det skattekontoret som behandler sak om endring av skattefastsetting og endring av merverdiavgiftskrav mot den næringsdrivende fastsetter også vederlagets størrelse samt kjøpers skatteansvar og merverdiavgiftsansvar.

§ 16-50-6 tredje ledd skal lyde:

(3) Kjøper har rett til å bli gjort kjent med opplysninger som angår den næringsdrivendes ligning og/eller merverdiavgiftsfastsetting og som danner grunnlag for ansvarskravet mot kjøper. Den som gir opplysningene, skal gjøre oppmerksom på at taushetsplikten i skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd gjelder for kjøper.

§ 16-50-7 skal lyde:

§ 16-50-7. Klage
Kjøper kan påklage skattekontorets vedtak knyttet til grunnlaget for ansvar for unndratt skatt, trygdeavgift og merverdiavgift til Skatteklagenemnda. jf. skatteforvaltningsloven § 2-1 og 2-8.

§ 16-50-8 skal lyde:

§ 16-50-8. Søksmål fra kjøper om grunnlaget for ansvarskravet
Kjøpers rett til rettslig prøving av skatte- og avgiftsmyndighetenes vedtak om medansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift følger reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15 så langt de passer.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

SkN 16-165 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 13. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 11-7-5 skal lyde:

§ 11-7-5. Renter beregnet av sanksjon under klage- eller domstolsbehandling
(1) Av tilleggsskatt, tilleggstoll og overtredelsesgebyr med utsatt iverksetting etter skatteforvaltningsloven § 14-10 eller tolloven § 16-19, som fastholdes, beregnes rente etter reglene i skattebetalingsloven § 11-2 og § 11-6 annet ledd første punktum. Renten skal løpe fra tre uker etter at klagefristen for vedtaket er utløpt og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Er det innvilget utsatt iverksetting uten at det tas ut søksmål, beregnes renten fram til utløpet av søksmålsfristen.

(2) Er innkrevingen av sanksjon som nevnt i første ledd stilt i bero i medhold av instruks 11. desember 2015 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, svares rente tilsvarende satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum fra forfall for kravet og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Endelig renteberegning skal først skje etter at hovedkravet er innfridd.

(3) Denne paragraf gjelder ikke tilleggsskatt som ilegges ved forsinket betaling av krav om årsavgift.

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2017.

SkN 16-166 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 21. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-5 fjerde ledd.

I

I forskrift 9. desember 2016 nr. 1529 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 11-5-2 skal lyde:

§ 11-5-2. Rentegodtgjørelse til personlige skattytere ved forhåndsfastsetting og ved tilbakebetaling av deponerte forskudd på skatt etter skattebetalingsloven § 8-4

Skattytere som etter forhåndsfastsettingen får utbetalt overskytende forskudd på skatt, eller negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, og skattytere som får tilbakebetalt forskudd deponert etter skattebetalingsloven § 8-4, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 24 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7.
b) Tilleggsforskudd tilbakebetales før annet forskudd. Det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Dersom utskrevet forskuddsskatt dekkes ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren, regnes beløpet som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekket skjer.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

SkN 16-167 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 19. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 5-6-10 nytt annet ledd skal lyde:

(2) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

§ 5-6-11 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

§ 5-6-12 nytt niende ledd skal lyde:

(9) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

§ 5-6-13 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

SkN 16-168 Forskrift om land-for-land-rapportering

Forskrift om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-13.

I

§ 1. Definisjoner
(1) I ligningsloven § 4-13 og denne forskriften har følgende ord og uttrykk denne betydning:

a) Morselskap: Regnskapspliktig som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i et annet land skal også regnes som morselskap. Det samme gjelder regnskapspliktig som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i foretaket hadde vært omsatt på en offentlig børs.
b) Konsern: Gruppe av foretak som er et konsern etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i utlandet skal også regnes som konsern.
c) Foretak: Regnskapspliktig som er morselskap eller datterselskap etter regnskapsloven § 1-3. Fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven og utenlandske foretak som har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 1. ledd b. eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal også regnes som foretak.
d) Hjemmehørende: Foretak som er skattepliktig i Norge etter skatteloven § 2-2 anses hjemmehørende i Norge. I tilfeller hvor et foretak samtidig anses hjemmehørende i Norge etter foregående punktum og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, skal bestemmelse i foreliggende skatteavtale om bosted være avgjørende.
e) Modellovgivningen: Lovgivningen som anbefales i rapporten: OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion an Profit Shifting Project, OECD Publishing.

(2) Uttrykket «andre foretak i Norge» i § 4-13 nr. 2 omfatter også utenlandsk foretak som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 1. ledd eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Dersom det foreligger skatteavtale, skal skatteavtalens bestemmelse om etablering av fast driftssted være avgjørende.

§ 2. Land-for-land-rapportens innhold
Land-for-land-rapport for skatteformål skal inneholde opplysninger om:
a) Inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektskatt, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter. Opplysningene nevnt i første punktum skal gis samlet i hver kategori for alle foretak i hvert enkelt land der konsernet har økonomisk aktivitet.
b) Hvert enkelt foretak i konsernet og hvor dette er hjemmehørende. Dersom foretaket er underlagt selskapslovgivningen i et annet land enn det landet det er hjemmehørende, skal det opplyses om hvilket land dette er. Rapporten skal også inneholde opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet.
c) Foretak som skal inngå i rapporteringen er
   1. enhver virksomhet i et konsern som inkluderes i konsernregnskapet, eller som ville vært inkludert dersom eierandeler i slike enheter ble omsatt på offentlig børs,
   2. enhver virksomhet som utelates fra konsernregnskapet utelukkende av hensyn til størrelse eller materiell karakter, og
   3. ethvert fast driftssted i en virksomhet i konsernet som nevnt i 1 og 2 dersom virksomheten utarbeider eget regnskap for det faste driftsstedet for finansiell rapportering, lovpålagt rapportering, skatteregnskap eller intern kontroll.

§ 3. Funksjonell valuta
Alle tall i land-for-land-rapporten for skatteformål skal oppgis i funksjonell valuta. Dersom konsernet har en annet funksjonell valuta enn foretaket som leverer land-for-land-rapporten for skatteformål, skal konsernets valuta brukes.

§ 4. Flere rapporteringspliktige
Dersom det i et konsern er flere foretak som har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 og 2, kan konsernet bestemme at ett av foretakene skal oppfylle rapporteringsplikten. Land-for-land-rapporten for skatteformål fra dette foretaket i konsernet må utformes på en slik måte at rapporteringsplikten oppfylles for alle foretak som hver for seg har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter § 4-13 nr. 1 til 4.

§ 5. Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for morselskap
Plikten for morselskap til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 gjelder ikke for morselskap som er del av et konsern der et annet foretak, i kraft av å være morselskap, skal levere land-for-land-rapport etter lovgivningen i sitt hjemland.

§ 6. Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for andre enn morselskapet
(1) Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 2, gjelder ikke dersom et annet foretak i konsernet har levert land-for-land-rapport for skatteformål til ligningsmyndighetene i landet der foretaket er hjemmehørende innen tolv måneder etter utløpet av regnskapsåret, og

a) dette landet har regler som krever at foretaket skal levere tilsvarende land-for-land-rapport for skatteformål,
b) dette landet har en avtale med Norge om automatisk utveksling av land for land-rapporter for skatteformål, med virkning ved utløpet av rapporteringsåret etter ligningsloven § 4-13 nr. 1,
c) dette landet ikke har varslet norske ligningsmyndigheter om at dette landet har suspendert avtale som nevnt i bokstav b) eller dette landet av andre grunner ikke sender land for land-rapporter for skatteformål til Norge,
d) dette foretaket har varslet ligningsmyndighetene i landet det er hjemmehørende eller etablert om at det er et foretak som skal levere land-for-land-rapport for skatteformål, og
e) norske ligningsmyndigheter har fått varsel som nevnt i ligningsloven § 4-13 nr. 3.

(2) Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 2 gjelder ikke dersom årsaken til at morselskapet i utlandet ikke leverer rapport, er at inntekten i konsernet ikke overstiger den beløpsgrensen som hjemlandets interne lovgivning har satt på bakgrunn av modellovgivningen artikkel 1 nr. 3.

II

Forskriften trer i kraft straks med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. § 6 skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.

SkN 16-169 Endring i FSFIN

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 2. desember 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-22 tredje ledd og § 10-12 annet ledd.

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 5-22-4 første ledd skal lyde:

Skjermingsrenten er rentegrunnlaget etter annet ledd nedjustert med 25 prosent og avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

§ 10-12-1 første ledd annet punktum skal lyde:

Renten nedjusteres med 25 prosent og skal avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SkN 16-170 Endring i FSFIN

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1 tiende ledd, § 2-5, § 2-36 syvende ledd, § 3-1 niende ledd, § 4-10 femte ledd, § 4-12 fjerde ledd bokstav a, § 5-12 syvende ledd, § 5-14 tredje ledd, § 5-20, § 5-41, § 5-43, § 6-13 tredje ledd, § 6-40 annet ledd, § 6-45 tredje punktum, § 6-50 åttende ledd, § 4-10 femte ledd, § 8-3 annet ledd bokstav c, § 8-5 femte ledd, § 8-16 første ledd, § 8-20, § 9-3 femte ledd, § 9-8, § 9-14 trettende ledd, § 10-44 femte ledd, § 10-47, § 10-48, § 10-49, § 10-70, § 11-20 første ledd, § 11-21, § 12-20, § 14-3 femte ledd, § 14-62 tredje ledd, § 16-10, § 16-29, § 16-40 syvende ledd, § 18-2 sjette ledd, § 18-3 tolvte ledd og § 18-5 niende ledd.

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

Forskriftens hjemmelsangivelse skal lyde:

Fastsatt av Finansdepartementet 19. november 1999 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1, § 2-5, § 2-30, § 2-36 syvende ledd, § 2-38 åttende ledd, § 3-1, § 4-2 tredje ledd, § 4-10 femte ledd, § 4-12, § 4-16, § 5-11, § 5-12, § 5-13, § 5-14, § 5-15, § 5-20, § 5-22, § 5-41, § 6-2, § 6-12, § 6-13, § 6-19, § 6-21, § 6-31, § 6-40, § 6-41, § 6-44, § 6-45, § 6-47, § 6-50, § 6-51 fjerde ledd, § 6-60, § 6-61, § 6-72 fjerde ledd, § 6-81, § 7-11, § 7-12, § 7-21, § 8-1, § 8-2, § 8-5, § 8-11, § 8-13, § 8-15, § 8-16, § 8-19, § 8-20, § 9-3, § 9-5, § 9-8, § 9-10, § 9-14 trettende ledd, § 10-11, § 10-12, § 10-34, § 10-42, § 10-44, § 10-47, § 10-48, § 10-49, § 10-50, § 10-70, § 10-80, § 11-20, § 11-21, § 12-13, § 12-17, § 12-20, § 14-3, § 14-5, § 14-12, § 14-23, § 14-41, § 14-48, § 14-62, § 15-3, § 15-5, § 15-12, § 15-15, § 16-1, § 16-10, § 16-11, § 16-28, § 16-29, § 16-40, § 17-5, § 18-2, § 18-3, § 18-4 og § 18-5, lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav § 5-4 fjerde ledd og § 5-6 tredje ledd og lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14.

§ 2-1-9 skal lyde:

§ 2-1-9. Dokumentasjonsplikt
Person som krever skattenedsettelse etter skatteloven § 2-1 tiende ledd, må godtgjøre at vilkårene er oppfylt. Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon på fremmed språk også fremlegges i norsk oversettelse foretatt av autorisert translatør.

§ 2-5-3 skal lyde:

§ 2-5-3. Oppgaveplikt
Skattyter skal som vedlegg til skattemeldingen levere en egen oppgave for omsetning av konsesjonskraft.

§ 2-36-2 siste punktum skal lyde:

Grunnlaget for og beregningen av skattefordelen skal fremgå av skattemeldingen.

§ 3-1-4 annet ledd skal lyde:

(2) Skattyteren må dokumentere boligenes areal av primærrom, enten ved oppmåling av takstmann eller på annen måte som skattemyndighetene finner tilfredsstillende. Skattemyndighetene kan legge bruksarealet til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn areal av primærrom.

§ 4-10-9 første ledd skal lyde:

(1) Ved overgang fra næringseiendom til fritidsbolig skal formuesverdien i overgangsåret bygge på beregnet utleieverdi fra foregående inntektsår.

§ 4-12-2 første ledd skal lyde:

(1) Som selskapets skattemessige formuesverdi regnes dets samlede nettoformue 1. januar i inntektsåret. Nettoformuen kan ikke settes lavere enn null.

§ 4-12-4 første ledd annet punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i inntektsåret er forhøyet eller satt ned uten innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, fordeles selskapsformuen på aksjene i forhold til aksjenes pålydende pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

§ 4-12-5 skal lyde:

§ 4-12-5. Oppgaveplikt og fastsettelse
Beregning av aksjenes formuesverdi skal vedlegges selskapets skattemelding. Dette gjelder likevel ikke for ikke-børsnotert selskap som direkte eller indirekte i sin helhet eies av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Første punktum gjelder heller ikke for ikke-børsnotert selskap som direkte eller indirekte i sin helhet er eid av personer eller institusjoner som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-30.

§ 4-12-6 oppheves.

§ 5-12-30 annet ledd annet punktum skal lyde:

Sjablonmessig verdsettelse gjennomføres dersom arbeidstakeren ikke krever individuell verdsettelse innen fristen for skattemeldingen.

§ 5-14-12 skal lyde:

§ 5-14-12. Beregning av skatt på opsjoner i arbeidsforhold
(1) Skatt på fordel ved opsjon i arbeidsforhold kan for innløsnings- eller salgsåret fastsettes til det beløp som skatten ville ha utgjort dersom opsjonsfordelen var blitt tidfestet med et like stort beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret. Dette gjelder likevel bare når skatten blir lavere ved slik beregning enn ved ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret.

(2) Krav om beregning etter første ledd må settes fram av skattyteren innen fristen for levering av skattemeldingen.

§ 5-20-12 annet ledd bokstav b skal lyde:

b. å sende oppgave over avkastningen til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 7-10.

§ 5-20-13 annet punktum skal lyde:

Skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd gjelder tilsvarende.

§ 5-41-1 første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne forskrift § 5-41 får anvendelse når livrente ifølge polisen er tegnet i selskap som har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet, og det ikke har vært gitt fradrag for premien ved fastsettingen av skatt.

§ 5-41-11 bokstav c annet til fjerde punktum skal lyde:

Innbetaling av premie og tilskudd til premiefond til Egen pensjonsforsikring etter tidligere lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt § 44 annet ledd nr. 1, foretatt i inntektsåret 1996 eller tidligere, og som ikke har kommet til fradrag ved fastsettingen av skatt, regnes som livrente dersom vilkårene i denne forskrift er oppfylt. Et beløp tilsvarende det beløp som det ikke er gitt fradrag for, unntas fra skattlegging ved utbetaling under forsikringen. Skattyter må dokumentere, med bekreftelse fra skattekontoret, at fradrag ikke er gitt for de respektive årene.

§ 5-43-3 skal lyde:

§ 5-43-3. Skatteplikt for premie som tilbakeføres
Når det er gitt fradrag for premie etter skatteloven § 6-47 c og d første og tredje punktum og skattyter får premiefritak, skal premie som returneres tas til inntekt i tilbakeføringsåret. Inntekten begrenses til premie det er gitt fradrag for ved fastsettingen av skatt.

§ 6-13-12 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne paragraf fremlegges i notarialbekreftet kopi sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

§ 6-40-2 annet ledd skal lyde:

(2) Dokumentasjon etter første ledd skal fremlegges på skattemyndighetenes begjæring.

§ 6-40-3 annet ledd skal lyde:

(2) Dokumentasjon etter første ledd skal fremlegges på skattemyndighetenes begjæring.

§ 6-45-3 første ledd skal lyde:

(1) Det skal fremgå av premiekvitteringer mv. og oppgaver til skattemyndighetene at dokumentene gjelder pensjonsordning i foretak etter denne forskrift § 6-45.

§ 6-50-3 annet ledd skal lyde:

(2) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal gi de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet innen fastsatte frister, jf. skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav c. Registreringsenheten, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum, har alene innberetningsplikt som nevnt for gaver gitt til tilknyttede tros- og livssynssamfunn.

Overskriften til § 7-3 kapittel A skal lyde:

A. Vilkår for fastsetting av skatt på andelshavernes hånd

§ 7-3-13 første punktum skal lyde:

Ved fordeling etter husleiebrøk fordeles alle inntekts- og formuespostene unntatt formuesverdien av boenhet omfattet av skatteloven § 4-10 annet ledd, på andelshaverne etter forholdet mellom påløpt husleie for den enkelte boenhet i året og påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshaverne i året.

§ 7-3-14 annet ledd første punktum skal lyde:

Øvrige inntekts- og formuesposter unntatt formuesverdien av andelshavers boenhet omfattet av skatteloven § 4-10 annet ledd, fordeles etter andelsbrøk.

§ 8-2-1 første ledd bokstav b annet punktum skal lyde:

For skogeier som etter avtale med skattemyndighetene fører felles regnskap for sine skoger, skal imidlertid den beregnede skattefrie delen av skogfondet fratrekkes i sin helhet før driftsresultatet fordeles etter avtalen.

§ 8-5-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Selskapets hovedregnskap samt oppgave og beregninger over inntekter som nevnt i første og annet ledd skal vedlegges skattemeldingen.

§ 8-16-11 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Krav om reduksjon i tonnasjeskatt etter første og annet ledd må fremmes ved levering av skattemeldingen for det enkelte inntektsår.

(4) Skattyter som fremmer krav etter denne bestemmelse anses overfor skattemyndighetene selv å ha gitt opplysningene i miljødeklarasjonen for fartøyet.

§ 8-16-12 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyter kan ved klage innen fristen som følger av skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd kreve at vedtak etter forskrift 28. november 2000 nr. 1194 om miljødeklarasjon i forbindelse med miljødifferensiering for skip og flyttbare innretninger, overprøves av Miljøverndepartementet med virkning for fastsetting av skatt.

§ 8-16-14 skal lyde:

§ 8-16-14. Dokumentasjon
(1) Kopi av bekreftet registrert miljødeklarasjon skal vedlegges skattemeldingen første året skattyter krever reduksjon i tonnasjeskatten for skipet eller hjelpefartøyet etter bestemmelsene i § 8-16 del B.

(2) Er det i løpet av inntektsåret gitt ny miljødeklarasjon for skip eller hjelpefartøy, skal bekreftet kopi av denne vedlegges skattemeldingen for dette året.

§ 8-16-15 skal lyde:

§ 8-16-15. Ugyldig miljødeklarasjon
(1) Skattyters fastsetting av skatt skal endres i samsvar med vedtak i henhold til forskrift 28. november 2000 nr. 1194 om miljødeklarasjon i forbindelse med miljødifferensiering for skip og flyttbare innretninger § 8 nr. 1, jf. § 6.

(2) Skattyter plikter å opplyse om vedtak som nevnt i første ledd ved levering av skattemeldingen for det året vedtak er fattet.

§ 8-20-5 fjerde ledd skal lyde:

(4) Det gis ikke fradrag i fond for miljøtiltak mv. for kostnader som kreves fradratt i egen eller annen skattyters inntekt eller skatt ved skattefastsetting i Norge.

§ 8-20-5 sjette ledd skal lyde:

(6) Skattemyndighetenes avgjørelse om fradrag i fond for miljøtiltak mv. kan påklages etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13.

§ 8-20-6 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter skal i vedlegg til skattemeldingen fremlegge dokumentasjon vedrørende:
a. Restsaldo på fond for miljøtiltak mv. per 31. desember i inntektsåret.
b. Tiltak med miljøgevinst som er foretatt i inntektsåret.
c. Tiltakenes miljøgevinst, herunder at disse har en miljøvirkning i minst 12 måneder.
d. Kostnadene knyttet til miljøgevinsten.

§ 8-20-6 fjerde ledd skal lyde:

(4) Det skal føres eget regnskap for fond for miljøtiltak mv.

§ 8-20-6 femte ledd oppheves.

§ 9-3-3 skal lyde:

§ 9-3-3. Frist for å benytte oppregulering
Benytter skattyter oppregulert kostpris i henhold til bestemmelsen i § 9-3-2 som inngangsverdi, må nødvendig dokumentasjon leveres sammen med skattemeldingen for det inntektsåret eiendommen realiseres.

§ 9-8-2 første ledd bokstav a skal lyde:

a. fastsettes på grunnlag av takst som er levert til skattemyndighetene i bostedskommunen innen 1. juli 1994, i henhold til tidligere forskrift 13. januar 1993 nr. 20, eller

§ 9-8-6 skal lyde:

§ 9-8-6. Frist for å benytte oppregulering
Benytter skattyter oppregulert kostpris i henhold til bestemmelsene i § 9-8-4 og § 9-8-5 som inngangsverdi, må nødvendig dokumentasjon leveres sammen med skattemeldingen for det inntektsåret eiendommen realiseres.

§ 9-14-3 skal lyde:

§ 9-14-3. Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt
(1) Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt etter skatteloven § 9-14 niende ledd er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a til c, med beregning av gevinst, sammen med skattemeldingen for det år gevinsten er innvunnet, jf. skatteloven § 9-14 første ledd første punktum.

(2) Fortsatt utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det sammen med skattemeldingen i hvert av de påfølgende år etter skattefastsettingsåret dokumenteres at eiendel eller forpliktelse som nevnt er i behold, og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted. For skattyter som ikke skal levere skattemelding er fristen 31. mai.

(3) Sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen, og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av Skattedirektoratet.

(4) Når rett til utsettelse med innbetaling av skatten ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen.

§ 9-14-5 skal lyde:

§ 9-14-5. Oppgave med beregning av gevinst
Det skal leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd, med beregning av gevinst, sammen med skattemeldingen for det år gevinsten er innvunnet, jf. skatteloven § 9-14 første ledd første punktum.

§ 10-44-1 skal lyde:

§ 10-44-1. Særregler ved endring av fastsettingsmåte fra brutto- til nettofastsetting
(1) For deltaker som har endret fastsettingsmåte fra brutto- til nettofastsetting i forbindelse med skattereformen 1992, og som pr. 31. desember 1991 hadde rett til oppregulering av inngangsverdien på eiendel som tilhørte selskapet, gjelder følgende:

Deltakeren kan på det tidspunkt selskapet realiserer eiendelen kreve fradrag for differansen mellom sin andel av den oppregulerte verdien og sin skattemessig bokførte verdi på eiendelen pr. 31. desember 1991.

(2) Fradraget etter første ledd gis ved at beløpet føres på deltakerens gevinst- og tapskonto etter skatteloven § 14-45.

(3) Ved overføring av andel følger rettighet etter første ledd andelen.

§ 10-44-2 første ledd og bokstav a og b skal lyde:

Et selskap med deltakerfastsetting anses skattemessig oppløst når:
a. selskapet er registrert i Foretaksregisteret og det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven.
b. selskapet er registrert i Foretaksregisteret, virksomheten har opphørt og selskapet i de to foregående inntektsår ikke har levert selskapsmelding eller annen melding som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-9.

§ 10-47-1 femte ledd bokstav a og b skal lyde:

a. Telleren baseres på nettoinntekten fastsatt ved fastsatt i Norge.
b. Nevneren baseres på nettoinntekten fastsatt i Norge og, i den utstrekning inntekt fra selskapsdeltakelsen ikke er eller har vært skattepliktig til Norge, på nettoinntekten fastsatt i den eller de stater der inntekten er opptjent (kildestaten). For skattyter som er bosatt i et utland og som skattlegges der for hele sin forholdsmessige del av selskapsinntekten (globalskatteplikt), baseres nevneren på nettoinntekten fastsatt i skattyters bostedsstat.

§ 10-47-1 sjette ledd skal lyde:

(6) Dersom skattyter eller skattemyndigheten godtgjør at fordeling etter fjerde ledd åpenbart ikke gjenspeiler hvilket virksomhetsområde utdelingen skriver seg fra og at resultatet av å anvende nevnte fordelingsregel fremstår som urimelig, kan en annen fordeling legges til grunn.

§ 10-47-3 skal lyde:

§ 10-47-3. Dokumentasjonsplikt
(1) Skattyter som krever forholdsmessig begrensning av skatteplikt for utdeling etter skatteloven § 10-47 skal dokumentere at vilkårene er oppfylt.

(2) Skattyter har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom fastsettingen i en annen stat endres slik at fordelingsgrunnlaget etter § 10-47-1 fjerde ledd b endres.

§ 10-48-1 første ledd skal lyde:

(1) Ektefeller anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting når samtlige av følgende vilkår er oppfylt:
a. Det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er oppført som selvstendige deltakere.
b. Selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret.
c. Begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

§ 10-48-1 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Skatteloven § 9-2 tredje ledd d og e får ikke anvendelse når ektefellene omdanner et enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting som ektefellene driver alene sammen, og hvor vilkårene i første ledd er oppfylt. Omdanning kan skje skattefritt på vanlige vilkår etter skatteloven § 11-20.

(5) Dersom to som i fellesskap driver et selskap med deltakerfastsetting som ikke er registrert i Foretaksregisteret, inngår ekteskap, skal selskapet anses oppløst fra og med det år atskilt skattlegging av ektefellene opphører. Det samme gjelder når vilkårene i første ledd ikke er oppfylt. Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene i først ledd blir oppfylt innen åtte måneder etter at ekteskapet ble inngått.

§ 10-49-1 første ledd skal lyde:

(1) Denne paragraf gjelder fastsettelse av skjermingsgrunnlag og inngangsverdi for andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. skatteloven § 10-40, pr. 1. januar 2006.

Overskriften til § 10-70-1 skal lyde:

§ 10-70-1. Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt

§ 10-70-1 første ledd skal lyde:

(1) Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler som nevnt i skatteloven § 10-70 annet ledd og beregning av gevinst sammen med skattemeldingen for det året skattyteren påstår at skatteplikten til riket er opphørt etter skatteloven § 2-1 eller skatteavtale med annen stat. Tilsvarende gjelder når skattemyndighetene anser skattyterens skatteplikt til riket etter skatteloven § 2-1 eller skatteavtale med annen stat for å være opphørt på et annet tidspunkt enn den datoen skattyteren har fastsatt.

§ 10-70-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen, og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret.

§ 10-70-2 skal lyde:

§ 10-70-2. Refusjon. og reduksjon av fastsatt skatt
(1) Når skattyteren har innbetalt skatten på det tidspunktet realisasjonen anses å ha funnet sted etter skatteloven § 10-70 første ledd, gis en forholdsmessig refusjon hvis eiendelenes faktiske realisasjonsverdi er lavere enn markedsverdien fastsatt etter skatteloven § 10-70 femte ledd. Hvis rett til utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt er bortfalt uten at skattyteren har realisert eiendelen, kan skattyteren kreve å få redusert fastsatt skatt som om gevinsten var fastsatt etter verdien på det tidspunkt retten til utsettelse med innbetalingen bortfalt. Skatteloven § 10-70

niende ledd bokstav a annet til fjerde punktum gis tilsvarende anvendelse i tilfeller som nevnt i dette ledd.

(2) Når lavt eller ikke beskattet utbytte de foregående fem år skal legges til realisasjonsverdien etter skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a, skal skatt betalt på utbyttet i Norge eller annen stat komme til fradrag i skatt etter skatteloven § 10-70. Som lavt beskattet utbytte regnes utbytte som er beskattet lavere enn to tredeler av den skatten som ville blitt fastsatt dersom skattyteren var bosatt i riket.

§ 11-20-3 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Det må fremlegges for skattemyndighetene erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn virkelige verdier. Dette gjelder også når overføring av virksomheten skjer til selskap nystiftet ved kontantinnskudd og hvor overføringen ikke medfører kapitalutvidelse i selskapet.

(4) Aksjekapitalens pålydende kan ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de verdien ved skattefastsettingen, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Minimumskravet til egenkapital i aksjeloven § 3-1 første ledd eller allmennaksjeselskapsloven § 3-1 første ledd må være oppfylt både etter skattefastsatte og virkelige verdier.

§ 11-20-4 skal lyde:

§ 11-20-4. Virkningstidspunkt
(1) Overgang til selskapsfastsetting kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår. Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsfastsetting gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år, forutsatt at selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift senest fra 1. juli. Dokumentasjon for at aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet er meldt til Foretaksregisteret innen fristen, må vedlegges skattemeldingen.

(2) Omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd e kan bare ha virkning fra 1. januar i et inntektsår. Er det overtakende selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan det overtakende selskapet, på tilsvarende vilkår som i første ledd, skattlegges for f hele den overførte virksomheten mv. fra 1. januar samme år.

§ 11-20-5 tredje ledd skal lyde:

(3) Spesifisert oppgave over eiendeler, deres alder og tilstand, og over forpliktelser som overføres, må vedlegges skattemeldingen.

§ 11-20-6 tredje ledd skal lyde:

(3) Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragsførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den næring som overføres. Det samme gjelder rett til fradrag

ved inntektsansettelsen etter skatteloven § 14-6 første ledd for underskudd ved skattefastsettingen i tidligere år.

§ 11-20-10 skal lyde:

§ 11-20-10. Avvikling av overdragende selskap
Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Ved omdanning av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g er det likevel tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere skattemeldingen.

§ 11-21-3 skal lyde:

§ 11-21-3. Inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkt på det mottakende selskaps hånd
Inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag ved skattefastsettingen settes på det mottakende selskaps hånd lik verdien ved skattefastsettingen hos det overdragende selskap på overføringstidspunktet. Overførte eiendeler anses ervervet av det mottakende selskap på det ervervstidspunkt som ville gjelde på det overdragende selskaps hånd.

§ 11-21-4 skal lyde:

§ 11-21-4. Deling av saldo mv.
Ved overføring av driftsmidler som inngår på samlesaldo hos det overdragende selskap, må en tilsvarende del av saldo overføres til det mottakende selskap. Er det ført et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel, legges de nedskrevne verdier som fremgår av dette til grunn. Dersom slikt skatteregnskap ikke foreligger, foretas en forholdsmessig fordeling på grunnlag av driftsmidlenes omsetningsverdi. Tilsvarende gjelder ved deling av skattefastsatt verdi av varelager.

§ 11-21-6 annet ledd første punktum skal lyde:

Består vederlaget helt eller delvis av aksjer som utstedes i det mottakende selskap, skal kostpris ved skattefastsettingen på det overdragende selskaps hånd settes lik pålydende, eventuelt med tillegg av overkurs som er tillagt det mottakende selskaps reservefond.

§ 11-21-7 skal lyde:

§ 11-21-7. Sikkerhetsstillelse for skatt
Ved overføring av eiendeler mot vederlag, enten dette ytes i form av aksjer i det mottakende selskap, kontantbeløp, gjeldsovertakelse, fordring på restkjøpesum eller annet, som overstiger fastsatt inngangsverdi av det overførte, må det mottakende selskap stille sikkerhet for skatt som vil kunne fastsettes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret etter nærmere bestemmelser.

§ 11-21-8 skal lyde:

§ 11-21-8. Oppgaver til skattemyndighetene
Redegjørelse for overføringen med krav om anvendelse av forskriften, herunder oppstilling som viser vederlag, inngangsverdi og de beregninger som er lagt til grunn for eventuell deling i henhold til § 11-21-4, må vedlegges selskapenes skattemeldinger for det år overføringen finner sted. Medfører overføringen utvidelse av det mottakende selskaps aksjekapital, må dessuten oppgave over selskapets samlede innbetalte aksjekapital i relasjon til skatteloven § 10-11 annet ledd vedlegges.

§ 11-21-10 skal lyde:

§ 11-21-10. Opphør av betinget skattefritak ved konsernopphør
(1) Ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon som bringer det mottakende selskap ut av konserntilknytningen, jf. § 11-21-1, tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap i konsernopphørsåret. Ved overføring som nevnt i § 11-21-1 tredje ledd tas den fritatte inntekten til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overføringsåret. Det gis betalingsutsettelse frem til konsernopphørsåret. Det mottakende selskapet er solidarisk ansvarlig for betalingsforpliktelsen, og skal melde fra til skattemyndighetene om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen.

(2) Dette gjelder bare når den tidligere overførte eiendel fortsatt er i behold hos det mottakende selskap. Det skattepliktige beløp begrenses til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på eiendelen på konsernopphørstidspunktet og dens skattemessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet. Ved skattlegging etter første ledd kan det mottakende selskap skrive opp skattemessig verdi på den tidligere overførte eiendel med det skattlagte beløp som gjelder denne eiendelen.

§ 11-21-11 skal lyde:

§ 11-21-11. Overføring etter § 11-21-1 fjerde ledd
(1) Overføring som nevnt i § 11-21-1 fjerde ledd skattlegges som om det var foretatt et uttak fra norsk beskatningsområde skattepliktig etter skatteloven § 9-14. Ved overføring etter denne paragraf gjelder vilkårene i skatteloven § 9-14 så langt de passer. Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatt etter første punktum, og begge selskap er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av skatteloven § 9-14. Det mottakende selskap skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til det skattekontor hvor det overførende selskap er hjemmehørende om at det vedtar skattebetalingsplikt og øvrige plikter som nevnt i denne paragraf. Bestemmelsene i denne paragraf gjelder tilsvarende så langt de passer ved overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav b til tilsvarende utenlandsk selskap.

(2) Retten til utsettelse med innbetaling av den fastsatte skatten etter første ledd opphører når ett av selskapene ikke lenger er en del av konsernet, slik dette er definert i § 11-21-1.

(3) Retten til utsettelse med innbetaling av den fastsatte skatten etter første ledd opphører ikke når et selskap hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, blir begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 og denne plikten ikke opphører som følge av skatteavtale med annen stat. Ved

overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e opphører retten til utsettelse med innbetaling av den fastsatte skatten etter første ledd, når skatteplikt for dette selskapet opphører etter skatteloven § 2-3 eller etter skatteavtale med fremmed stat. Det gjelder likevel ikke hvis skattyter blir hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat.

§ 12-12-2 første ledd første punktum skal lyde:

Eier skattyter aksje eller andel i boligselskap som fastsetter skatten etter skatteloven § 7-3 med tilknyttet leierett til lokaler som skattyteren selv benytter i sin næring, kan et fastsatt reduksjonsbeløp regnes som kapitalinntekt i forhold til skatteloven § 12-11 tredje ledd a og trekkes fra ved beregningen av personinntekt.

§ 12-12-8 skal lyde:

§ 12-12-8. Verdsettelse etter skattemessig verdi og verdien ved skattefastsettingen
(1) Verdsettelse etter skattemessig verdi eller verdien ved skattefastsettingen omfatter eiendeler som ikke går inn under § 12-12-9.

(2) Med skattemessig verdi i skatteloven § 12-12 annet ledd e menes skattemessige saldoverdier. Med verdien ved skattefastsettingen menes verdier lagt til grunn ved formuesfastsettingen.

(3) Er verdien ved skattefastsettingen for flere eiendeler fastsatt under ett, skal verdien av de eiendeler som ikke inngår i skjermingsgrunnlaget trekkes ut med det beløp som utgjør eiendelens forholdsmessige andel av verdien ved skattefastsettingen. Tilsvarende gjelder dersom noen av eiendelene som inngår i en samlet verdi ved skattefastsettingen skal verdsettes etter en annen verdsettelsesmetode.

§ 12-12-10 annet ledd første punktum skal lyde:

Valg av skjermingsrente for det enkelte inntektsår må gjøres senest ved innsending av skattemeldingen innen fristen.

§ 14-3-1 skal lyde:

§ 14-3-1. Beregning av skatt på etterbetalte pensjoner og trygdeytelser
Skatt og trygdeavgift på etterbetalte offentlige eller private pensjoner samt trygdeytelser som utbetales gjennom trygdemyndighetene i henhold til lov, skal ved skattefastsettingen for utbetalingsåret beregnes til det beløpet som skatten og trygdeavgiften ville ha utgjort om pensjons- eller trygdebeløpene var blitt skattlagt i de år utbetalingene refererer seg til. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det.

§ 14-3-10 skal lyde:

§ 14-3-10. Bonus ved åremåls tilsettinger i Forsvaret
Skatt på bonus ved åremåls tilsetting i Forsvaret, som utbetales i én sum ved tjenestens slutt, skal ved skattefastsettingen for utbetalingsåret beregnes til det beløpet som skatten ville ha utgjort om

beløpet var blitt fordelt på de enkelte år i tjenestetiden. Ved beregningen fordeles beløpet forholdsmessig etter størrelsen av den godtgjørelsen for det enkelte år som bonus er beregnet av. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det.

§ 14-3-11 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Luftforsvaret skal
- a. snarest mulig opplyse skattemyndighetene om at kontrakt som nevnt i første ledd er inngått, om kontraktstidens lengde og om størrelsen av og tidspunktet for utbetaling av den første bonus,
- b. innen 1. november året før annen og tredje periodes begynnelse opplyse skattemyndighetene om den bonus som utbetales i begynnelsen av det kommende år,
- c. opplyse om bonusutbetalingen sammen med flyverens lønnsoppgave,
- d. melde fra om endring/avbrytelse av kontrakten sammen med oppgave over eventuell tilbakebetaling av bonus og lønnstillegg.

(4) Skattemyndighetene skal på grunnlag av opplysningene som Luftforsvaret plikter å gi etter tredje ledd
- a. sørge for en forskuddsutskriving som tar hensyn til den særlige skatteberegning etter annet ledd for det år bonus utbetales,
- b. foreta endelig beregning av skatten for utbetalingsåret i samsvar med annet ledd.

§ 14-3-12 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Luftforsvaret skal
- a. opplyse skattemyndighetene om at kontrakt som nevnt i første ledd er inngått, kontrakttidens lengde og bonusbeløpets størrelse. Denne informasjonen gis sammen med flyverens lønnsoppgave for det året tjenestekontrakten er inngått. På tilsvarende måte skal det gis melding om eventuell endring/avbrytelse av kontrakten,
- b. hvert år innhente oppgave fra skattemyndighetene over beregnet skatt som ville blitt fastsatt på den forholdsmessige andel av bonusen, jf. tredje ledd,
- c. ved utbetaling av bonusen foreta et trekk basert på summen av oppgaver innhentet i medhold av b over beregnet skatt. Har flyveren vært skattepliktig til flere kommuner i tjenestekontraktstiden, fordeles trekkbeløpet på disse i henhold til oppgaver innhentet i medhold av b.

(3) Skattemyndighetene skal på bakgrunn av opplysningene som Luftforsvaret plikter å gi etter annet ledd, hvert år beregne den skatten som ville blitt fastsatt på bonusen dersom denne var tillagt inntekten det enkelte år i kontrakttiden med et like stort beløp. Melding om skatteberegningen sendes Luftforsvaret

§ 14-5-20 bokstav c skal lyde:

- c. Endring på omvurderingskontoen i forhold til foregående inntektsår tas i betraktning med virkning for skattefastsettingen.

§ 14-5-21 skal lyde:

§ 14-5-21. Ikke-konvertibel valuta
Urealisert tap eller gevinst på langsiktig fordrings- eller gjeldspost i ikke-konvertibel fremmed valuta skal føres til omvurderingskontoen dersom skattyter konsekvent gjennomfører dette for alle fordrings- og gjeldsposter i samme ikke-konvertible valuta. Urealisert tap eller gevinst som i henhold til første punktum ikke føres til omvurderingskontoen, kan ikke utgifts- eller inntektsføres med virkning for fastsettingen av skatt.

§ 14-5-22 tredje ledd skal lyde:

(3) Dersom urealisert valutatap behandles som nevnt i første eller annet ledd, kan skattyter ikke utgiftsføre tapet med virkning for fastsettingen av skatt i henhold til skatteloven § 14-5 femte ledd og denne forskrift § 14-5 C.

§ 14-62-3 skal lyde:

§ 14-62-3. Endring av avskrivningssatsen ut fra særlige forhold
(1) Skattemyndighetene kan forhøye satsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 prosent dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid må antas å være vesentlig kortere enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art, for eksempel på grunn av ekstraordinær slitasje. Avskrivningssatsen kan økes tilsvarende dersom driftsmidlet er anskaffet brukt. I slike tilfeller fastsettes avskrivningssatsen konkret ut fra driftsmidlets antatte gjenværende levetid.

(2) Skattemyndighetene kan sette ned satsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 prosent dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid antas å være vesentlig lengre enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art.

(3) Forhøyelse etter første ledd eller nedsettelse etter annet ledd kan fastsettes for hele driftsmidlets levetid eller for enkelte perioder.

§ 16-10-3 første ledd skal lyde:

(1) For ektefeller som skattlegges under ett for begges samlede inntekt, jf. skatteloven § 2-10, og hvor skatten fordeles etter § 2-13, gis fradrag først i den skatt som fordeles på den av ektefellene som har inngått kontrakten. Overstigende beløp kommer til fradrag i skatt fordelt på den andre ektefellen. Tilsvarende gjelder ektefeller hvor inntekten blir skattlagt særskilt etter skatteloven § 2-11.

§ 16-29-4 åttende ledd skal lyde:
(8) Når ektefeller leverer egen skattemelding skal det ved beregningen av det maksimale kreditfradrag legges til grunn at vedkommende skal ha personfradrag i klasse 1. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.

§ 16-29-6 annet ledd skal lyde:

(2) Ved fastsetting av skatt etter reglene i skatteloven § 10-40 og § 10-60 flg. (NOKUS-reglene), skjer omregning etter kursen ved inntektsårets slutt.

§ 16-29-6 fjerde ledd skal lyde:

(4) Hvis skattyter kan dokumentere at en vesentlig del av utenlandsinntekten er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger ved omregning etter norske regler, kan skattemyndighetene samtykke i at en annen kurs skal anvendes ved omregningen.

§ 16-29-7 skal lyde:

§ 16-29-7. Beregnet personinntekt fra utenlandsk aksjeselskap
(1) Skattyter som tilordnes beregnet personinntekt fra utenlandsk aksjeselskap kan, som et alternativ til å la denne inntekten inngå i globalinntekten i tilordningsåret ved beregning av det maksimale skattefradrag, velge å tilordne denne inntekten til foregående års globalinntekt og foreta ny beregning av det maksimale skattefradraget for foregående år. Differansen mellom det foregående års korrigerte skattefradrag og det skattefradraget som er gitt ved det foregående års skattefastsetting, kan fradras i årets skatt.

(2) Skattyter må overfor skattemyndighetene fremme krav om å få beregnet skattefradraget som angitt i første ledd. Slikt krav må fremmes til samme tid som kravet om skattefradrag fremmes.

§ 16-29-8 skal lyde:

§ 16-29-8. Dokumentasjonsplikt for den utenlandske skatten
Skattyter som krever fradrag som nevnt i § 16-29-1, skal dokumentere:

a. at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt,
b. at beløpet er innbetalt til fremmed stat, og
c. at beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær skattefastsetting i fremmed stat.

§ 16-29-9 skal lyde:

§ 16-29-9. Dokumentasjonsplikt for beregning av utenlandsk inntekt og formue
(1) Skattyter skal fastsette en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater på et eget skjema som skal vedlegges skattemeldingen.

(2) Skattemyndighetene kan kreve nærmere dokumentasjon av inntekter og kostnader i fremmed stat, herunder eventuelt fremlagt regnskap for virksomhet i fremmed stat. Skattyter som krever tilordning av gjeldsrenter i henhold til § 16-29-4 annet ledd annet punktum, skal fremlegge dokumentasjon på at 90 prosent eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge.

(3) Tilsvarende gjelder for beregning av utenlandsk formue.

§ 16-29-10 skal lyde:

§ 16-29-10. Verifisering og oversettelse av dokumentasjon
(1) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges i notarialbekreftet kopi.

(2) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

§ 16-29-11 skal lyde:

§ 16-29-11. Opplysningsplikt om endret skattefastsetting

Skattyter har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom den utenlandske skattefastsettingen endres slik at den utenlandske skatten nedsettes.

§ 16-29-22 sjette ledd skal lyde:

(6) Når ektefeller skattlegges særskilt eller felles med fordeling av skatt, skal hver ektefelle ses for seg ved fastsettingen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekten som er omfattet av § 16-29-20 første ledd. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.

§ 16-29-24 annet ledd skal lyde:

(2) Hvis skattyter kan dokumentere at en vesentlig del av inntekten som er omfattet av § 16-29-20 første ledd, er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger av første ledd, kan skattemyndighetene samtykke i at en annen kurs skal anvendes ved omregningen.

§ 16-29-25 skal lyde:

§ 16-29-25. Dokumentasjonsplikt
(1) Skattyter skal foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre stater på et eget skjema som skal vedlegges skattemeldingen.

(2) Skattemyndighetene kan kreve nærmere dokumentasjon av inntekter og utgifter i andre stater.

(3) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges i notarialbekreftet kopi.

(4) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

§ 16-40-8 skal lyde:

§ 16-40-8. Dokumentasjonsplikt overfor skattemyndighetene
(1) Skattyter som krever fradrag etter skatteloven § 16-40 skal i vedlegg til skattemeldingen fremlegge revisors bekreftelse som nevnt i § 16-40-6. Det skal føres eget regnskap for prosjektet som på oppfordring fremlegges for skattemyndighetene.

(2) Regnskapet etter første ledd må dokumentere både de beregnede og de faktiske kostnadene. Prosjektregnskapet må føres løpende gjennom året. Som dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader må det kunne fremlegges timelister for FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet. Vedkommendes nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må kunne dokumenteres.

(3) Norges forskningsråd gir skattemyndighetene underretning om godkjente prosjekter.

§ 16-40-9 første og annet ledd skal lyde:

(1) Skattemyndighetene avgjør om vilkårene i skatteloven § 16-40 og denne forskrift § 16-40 er oppfylt med de unntak som følger av tredje ledd.

(2) Skatteforvaltningsloven kommer til anvendelse ved skattemyndighetenes behandling av saker etter skatteloven § 16-40.

§ 16-40-11 skal lyde:

§ 16-40-11. Utveksling av opplysninger
Norges forskningsråd og skattemyndighetene kan uavhengig av taushetsplikt utveksle opplysninger for å sikre kontroll av et forsknings- og utviklingsprosjekt etter skatteloven § 16-40. Også opplysninger som Norges forskningsråd mottar etter første punktum er underlagt taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven.

§ 18-2-4 tredje ledd skal lyde:
(3) Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, fastsetter skattemyndighetene beregningsgrunnlaget skjønnsmessig blant annet på grunnlag av de opplysningene som er registrert hos Statnett og påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrommet.

§ 18-2-5 annet ledd skal lyde:

(2) Kraftverk kan imidlertid regnes som nytt i forhold til beregning av naturressursskatten dersom ombyggingen medfører at inntaksstedet og/eller utløpsstedet i vassdraget endres slik at utnyttet fallhøyde økes med 10 prosent eller mer. Skattemyndighetene avgjør om utnyttet fallhøyde er økt med 10 prosent eller mer etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE).

§ 18-2-8 tredje punktum skal lyde:

Skattemyndighetene godkjenner en slik reduksjon i midlere produksjonsevne etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE).

§ 18-2-9 første punktum skal lyde:

Fastsatt naturressursskatt som overstiger skattyterens utlignede fellesskatt for inntektsåret, kan fremføres med rente til fradrag i fellesskatt for senere år, jf. skatteloven § 18-2 fjerde ledd.

§ 18-3-3 første ledd annet punktum skal lyde:

For kraftforetak som skattlegges etter en bruttometode fastsettes likevel grunnrenteinntekt for hver deltaker, jf. skatteloven § 18-3 ellevte ledd.

§ 18-3-8 tredje ledd skal lyde:

(3) Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, fastsetter skattemyndighetene beregningsgrunnlaget skjønnsmessig, blant annet på grunnlag av de opplysningene som er registrert hos Statnett og påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrommet.

§ 18-3-13 første ledd skal lyde:

Dersom skattyter har kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet (interne leveranser) og som skal verdsettes etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 3, eller har mottatt leveranse av kraft som skal verdsettes etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 2, må det fremlegges en dokumentert oversikt for det enkelte inntektsår som viser:

a. årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet
b. årets krafttilgang i henhold til kontrakter eller leieavtaler som skal verdsettes etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 2
c. årets produksjon i skattyters egne kraftverk, samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor skattyter har eierandeler.

Oversikten gis på et eget skjema som vedlegg til skattemeldingen.

§ 18-3-13 annet ledd oppheves.

§ 18-5-2 første ledd annet punktum skal lyde:

For kraftverk som skattlegges etter en bruttometode, fastsettes likevel formuesverdien for hver deltaker, jf. skatteloven § 18-5 femte ledd.

§ 18-5-4 skal lyde:

§ 18-5-4. Årlig justering av beregnet markedsverdi
Skattemyndighetene skal foreta en årlig justering av den beregnede markedsverdien, jf. § 18-5-3 første ledd første punktum.

§ 18-5-7 skal lyde:

§ 18-5-7. Nedsettelse av beregningsgrunnlaget for brutto salgsinntekter
Dersom kraftverkets midlere produksjonsevne er varig redusert med 10 prosent eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget for brutto salgsinntekter tilsvarende. Brutto salgsinntekter i alle år

som inngår i grunnlagsperioden før produksjonsevnen er redusert, reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. Skattemyndighetene godkjenner en slik reduksjon i midlere produksjonsevne etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE).

§ 18-5-10 annet ledd skal lyde:

(2) For driftsmiddel som avskrives iht. skatteloven § 18-6 første ledd, kan den gjenstående levetid som er utledet av avskrivningsreglene fravikes dersom skattemyndighetene på bakgrunn av befaring etter § 18-5-13 finner å måtte legge til grunn en annen gjenstående levetid for driftsmidlet.

§ 18-5-12 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter skal på eget skjema som vedlegg til skattemeldingen, angi hvilke driftsmidler som utgjør en del av kraftanlegget etter § 18-5-8, beregnede investeringskostnader for fremtidige utskiftninger av driftsmidlene etter § 18-5-9 og beregnede levetider for fremtidige driftsmidler etter § 18-5-11.

§ 18-5-13 skal lyde:

§ 18-5-13. Befaring etter skatteloven § 18-5 fjerde ledd tredje punktum
Det kan gjennomføres befaring av kraftanlegg for vurdering av gjenstående levetid for driftsmidler i kraftanlegg. For befaringen gjelder reglene i skatteforvaltningsloven tilsvarende

§ 18-5-14 skal lyde:

§ 18-5-14. Sakkyndig bistand
Vedkommende skattekontor engasjerer sakkyndig bistand når det skal foretas befaring i kraftanlegg, jf. skatteforvaltningsloven § 2-12. Som hovedregel skal det engasjeres særskilt takstutvalg etter skatteforvaltningsloven § 9-8.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

SkN 16-171 Opphevelse av en rekke forskrifter

Som følge av ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven med forskrift, oppheves en rekke forskrifter fra 1. januar 2017:

- Forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandlingen ved særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83
- Forskrift 15. juli 1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak
- Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver
- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer
- Forskrift 22. januar 2016 nr. 54 om Skatteklagenemnda
- Forskrift 19. desember 2014 nr. 1882 om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap
- Forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3
- Forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere
- Forskrift 16. desember 1998 nr. 1235 om bruk av bokføringsregler i lov om regnskapsplikt m.v. og enkelte andre lover
- Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.
- Forskrift 15. desember 2011 nr. 1364 om opplysningsplikt til skattekontoret om forhold av betydning for arveavgift og ligning
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen
- Noteringsforskrift 5. mars 1984 nr. 1257 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1259 om avrunding av formue, inntekt og fradrag m.v. ved ligningen
- Forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom
- Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlandsk bank
- Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland
- Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse
- Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere
- Forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir
- Forskrift 14. desember 2006 nr. 1418 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2007 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 14. desember 2006 nr. 1441 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2007 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog
- Forskrift 13. desember 2007 nr. 1531 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2007

- Forskrift 18. desember 2007 nr. 1496 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2008 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 18. desember 2007 nr. 1539 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2008 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.
- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1430 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2009 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1431 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2009 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1506 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2008
- Forskrift 20. mai 2009 nr. 555 om veiledende retningslinjer for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7
- Forskrift 20. mai 2009 nr. 556 om veiledende retningslinjer om adgangen til å få dekket sakskostnader etter ligningsloven § 9-11
- Forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave
- Forskrift 15. desember 2009 nr. 1686 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2010 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 17. desember 2009 nr. 1631 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2009
- Forskrift 18. desember 2009 nr. 1637 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2010 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 17. desember 2010 nr. 1702 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2011 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 17. desember 2010 nr. 1746 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2010
- Forskrift 30. desember 2010 nr. 1847 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2011 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 12. april 2011 nr. 390 om videreføring av § 3 og § 4 i tidligere regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk
- Forskrift 18. november 2011 nr. 1131 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2011
- Forskrift 12. desember 2011 nr. 1269 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2012 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

- Forskrift 21. desember 2011 nr. 1443 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2012 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 22. november 2012 nr. 1101 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2012
- Forskrift 13. desember 2012 nr. 1203 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2013 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 19. desember 2012 nr. 1332 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2013 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt
- Forskrift 14. november 2013 nr. 1326 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2013
- Forskrift 17. desember 2013 nr. 1591 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2014 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 18. desember 2013 nr. 1633 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2014 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 7. mai 2014 nr. 610 om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene (eLigningsforskriften)
- Forskrift 14. mai 2014 nr. 637 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema
- Forskrift 26. november 2014 nr. 1474 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2014
- Forskrift 16. desember 2014 nr. 1832 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2015 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 18. desember 2014 nr. 1777 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2015 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015
- Forskrift 14. desember 2015 nr. 1474 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2016 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 18. desember 2015 nr. 1777 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2016 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 16. februar 2016 nr. 181 om elektronisk oppgaveinnlevering fra næringsdrivende.
- Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden

- Forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven
- Forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste
- Forskrift 31. oktober 2003 nr. 1291 om elektronisk tilgang til opplysninger i ligningsforvaltningens registre
- Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker
- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender
- Forskrift 2. mai 2012 nr. 390 om pålegg om revisjon mv.

SkN 16-172 Endring i SKDs forskrift til skatteloven

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10, § 5-13, § 6-13, § 6-21, § 7-3, § 7-11, § 9-5, § 10-50, § 10-70, § 10-80, § 12-20, § 14-5, § 15-3 og § 16-30, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 4-10-9, § 5-13-8, § 6-21, § 7-3-1, § 7-11, § 10-63, § 12-2 og § 15-3-1, lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14, jf. delegeringsvedtak 16. september 2016 nr. 1067 og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 og § 24-6, jf. delegeringsvedtak 20. september 1995 nr. 821 og delegeringsvedtak 18. november 1997 nr. 1168.

I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

Hjemmelshenvisningen skal lyde:

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 22. november 1999 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10, § 5-13, § 6-13, § 6-21, § 7-3, § 7-11, § 9-5, § 10-50, § 10-70, § 10-80, § 12-20, § 14-5, § 15-3 og § 16-30, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 4-10-9, § 5-13-8, § 6-21, § 7-3-1, § 7-11, § 10-63, § 12-2 og § 15-3-1, lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14, jf. delegeringsvedtak 16. september 2016 nr. 1067 og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 og § 24-6, jf. delegeringsvedtak 20. september 1995 nr. 821 og delegeringsvedtak 18. november 1997 nr. 1168.

Overskriften til § 4-10-3 og paragrafen skal lyde:

§ 4-10-3. Nedsettelse av formuesverdien
Boligeiendommen regnes som sekundærbolig i forhold til reglene om nedsettelse av formuesverdien etter skatteloven § 4-10 første ledd. Dette gjelder selv om eier bruker en av boenhetene til fast bolig.

§ 6-21-7 første ledd tredje punktum skal lyde:

Dersom boligen er større eller mer kostbart innredet enn vedkommendes eget behov skulle tilsi, gis det ikke fradrag for den del av boligen som etter skattemyndighetenes skjønn må regnes som kostnad ved representasjon.

Overskriften til § 7-3-1 og annet ledd skal lyde:

§ 7-3-1. Vilkår for å fastsette skatt på andelshaverens hånd
(2) Retten til å få fastsatt skatten etter skatteloven § 7-3 kan falle bort selv om prosentkravet i skatteloven § 7-3 tredje ledd er oppfylt, dersom boligselskapets hovedformål ikke er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eiet av selskapet. Dette gjelder blant annet når en større andel av leilighetene fremleies, eller hvor leilighetene leies ut over lengre tidsrom.

§ 7-3-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattemyndighetene kan dispensere fra kravet om at minst 85 prosent av leieinntektene skal komme fra andelshavere mv.

§ 7-3-3 annet ledd bokstav d skal lyde:

d. en kort begrunnelse for hvorfor fastsetting av skatten etter skatteloven § 7-3 vil gi et riktigere resultat enn fastsetting etter regnskap.

§ 7-3-3 femte ledd oppheves.

Overskriften til § 7-3-4 og paragrafen skal lyde:

§ 7-3-4. Fastsetting av skatt for boligselskap som ikke oppfyller vilkårene for fastsetting av skatt på andelshaverens hånd
Boligselskap som ikke oppfyller krav til å få fastsatt skatten etter reglene i skatteloven § 7-3, og som heller ikke har fått dispensasjon, skal få fastsatt skatten som eget skattesubjekt etter reglene i skatteloven kapittel 10.

Overskriften til § 7-11-1 og fjerde ledd skal lyde:

§ 7-11-1. Fastsetting av skatt for andelshavere i boligselskaper
(4) Andelshaver som ved inntektsfastsettingen skal fastsette skatten direkte for boligen og derved har krav på fradrag for påløpt husleie til boligselskapet i år fordeling skjer, skattlegges ikke for akkumulerte inntekter eller utgifter.

Overskriften til § 7-11-2 og fjerde ledd første punktum skal lyde:

§ 7-11-2. Skattlegging i boligsameie av eierseksjon som ikke skal skattlegges etter regnskap
I tillegg til eierseksjonens formuesverdi, skal den enkelte sameier skattlegges for sin andel av felles bankinnskudd og andre formuesposter utenom boligkomplekset.

§ 9-5-1 annet ledd annet punktum skal lyde:

Formue omfatter i denne sammenheng bare de eiendeler som ikke inngår i boligselskapets formuesverdi.

§ 9-5-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Når det må antas at vederlaget i betydelig grad er påvirket av at eiendeler som ikke inngår i boligselskapets formuesverdi har en annen verdi enn den bokførte, eller at vederlaget er påvirket av vilkårene for selskapets gjeldsforpliktelser, skal det tas hensyn til verdiforskjellen ved gevinstberegningen.

§ 12-2-1 skal lyde:

Den avgjørelse skattemyndighetene har truffet ved eventuell fastsetting av grunnlaget for arbeidsgiveravgift med hensyn til om en ytelse anses opptjent utenfor eller som ledd i næringsvirksomhet, jf. folketrygdloven § 23-2 første og annet ledd, blir å legge til grunn ved fastsetting av mottakerens personinntekt og trygdeavgift, jf. skatteloven § 12-2 og folketrygdloven § 23-3 og § 24-1 første ledd.

§ 16-30-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Skattyter som krever fradrag som nevnt i skatteloven § 16-30, skal i vedlegg til skattemeldingen dokumentere:

a. morselskapets eierandel og andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske datterselskapet i en sammenhengende periode på to år som omfatter tidspunktet for innvinning av utbytte,
b. det utbytte morselskapet har mottatt, eventuell kildeskatt av utbyttet som er betalt til datterselskapets hjemstat samt hvordan og for hvilken periode utbyttet er beregnet,
c. de selskaps- og regnskapsrettslige regler i datterselskapets hjemstat om inntektsår og utbytteutdeling,
d. inntektsskatten som datterselskapet faktisk har betalt til sin hjemstat og det skattemessige overskudd denne skatten er fastsatt på, for det inntektsåret som utbyttet kan henføres til og de fire forutgående år når fradrag kreves for disse,
e. at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt,
f. at beløpet er innbetalt til datterselskapets hjemstat, og
g. at beløpet utgjør endelig fastsatt skatt ved ordinær fastsetting i datterselskapets hjemstat.

(2) Når det foreligger skatteavtale med datterselskapets hjemstat er det i forhold til første ledd e tilstrekkelig å dokumentere at skatten er omfattet av avtalen, samt hva slags skatt det kreves

fradrag for. Kravet i første ledd g om at skatten må være endelig fastsatt ved ordinær fastsetting gjelder ikke hvor skatten er en kildeskatt ilagt etter skatteavtale.

§ 16-30-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Skattemyndighetene kan kreve ytterligere dokumentasjon, herunder kan kreves fremlagt regnskap for datter- eller datterdatterselskapet.

§ 16-30-2 skal lyde:

(1) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter § 16-30-1 i denne forskrift fremlegges i notarialbekreftet kopi.

(2) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter § 16-30-1 i denne forskrift fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

Overskriften til § 16-30-3 og paragrafen skal lyde:

§ 16-30-3. Opplysningsplikt om endret fastsetting
Et norsk morselskap som har fått fradrag i norsk skatt for skatt betalt av utenlandsk datter- eller datterdatterselskap har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom datter- eller datterdatterselskapets fastsetting i utlandet endres slik at den utenlandske skatten tilbakebetales eller nedsettes.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

SkN 16-173 Forskrift om avgiftssatser folketrygden

Forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2017

Hjemmel: Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 20. desember 2016 med hjemmel i stortingsvedtak 17. desember 2016 nr. 1669 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2017, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2, § 23-3 og § 23-4.

§ 1. Personkrets
Denne forskriften omfatter personer som er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-6 med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover og skattevedtak, eller etter lov om skatt til Svalbard, samt medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og utsendt arbeidstaker som er medlem i trygden etter konvensjon inngått etter lov om folketrygd § 1-3.

§ 2. Avgiftsgrunnlag

a) For rettigheter etter kapitlene 5, 8, 9 og 14 i lov om folketrygd skal avgift fastsettes i prosent av inntekt som nevnt i skatteloven § 12-2.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 54 650. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 54 650.

b) For rettigheter etter kapitlene 4, 6, 7, 10, 11 til 13 og 15 til 20 i lov om folketrygd skal avgiften fastsettes i prosent av pensjonsgivende inntekt, jf. lov om folketrygd § 3-15 første ledd.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 54 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 54 650.

c) Når en person etter søknad er opptatt i folketrygdens pensjonsdel med hjemmel i § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og samtidig betaler trygdeavgift i Norge av personinntekt som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav f og g, skal differansen mellom den fulle avgiften og avgiften for slik personinntekt og tilskudd fra staten innkreves av Arbeids- og velferdsetaten.

§ 3. Avgiftssatser

a) Pliktig medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-5, herunder utsendte arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3, med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover eller skattevedtak, eller lov om skatt til Svalbard, svarer ordinær trygdeavgift.

b) For sjømenn som er ansatt på norsk skip i utenriksfart som er registrert i det ordinære norske skipsregisteret, med unntak av personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet ombord, og er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-6, betaler arbeidsgiveren en fast sats på kr 423 per måned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden.

c) Medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 betaler trygdeavgift for de rettigheter medlemskapet omfatter.

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende prosentsatser:

		Avgiftsgrunnlag				
		Etter § 2 a) Sykestønad mv.			**Etter § 2 b) Pensjon mv.**	
Ulike typetilfeller		**Uten syke-penger**	**Tillegg for syke-penger**	**Tillegg for begren-set rett til syke-penger***	**Uten yrkesskade-trygd**	**Tillegg for yrkesskade-trygd**
		1	**2a**	**2 b**	**3**	**4**
Medlem-	Arbeidsgiver plikter					

met er ikke skatte-pliktig til Norge**	ikke å betale arbeidsgiveravgift	9,1	4,7	2,3	27,7	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	6,8	0,0	0,0	20,8	0,0
Medlem-met er skatte-pliktig til Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYN-DIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	7,4	4,7	2,3	10,0	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	5,1	0,0	0,0	3,1	0,0
Medlem-met er skatte-pliktig til Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYN-DIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	2,3	4,7	2,3	6,9	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

* Gjelder for begrenset rett til sykepenger mv. i utlandet etter lov om folketrygd § 8-9 annet ledd.
** Omfatter også personer som ikke skattelignes i Norge etter bestemmelse i en skatteavtale.

§ 4. Ikrafttreden
Forskriften trer i kraft straks og gis virkning fra 1. januar 2017.