



# Skattenytt 9 og 10/2016

Ansvarlig utgiver:

**Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)**

Redaksjonen:

**Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør**

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

## Redaksjonen i Skattenytt



**Rolf Lothe**  
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



**Karine Ugland Virik,**  
Administrerende direktør,  
Skattebetalerforeningen



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

# Innholdsfortegnelse

|                                                                                                                      |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>HØYESTERETTSDOMMER</b>                                                                                            | <b>1</b>   |
| SkN 16-130 IKEA Handel og Eiendom AS                                                                                 | 1          |
| <b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>                                                                                          | <b>20</b>  |
| SkN 16-131 Fradrag for tap på fordring                                                                               | 20         |
| <b>TINGRETTSDOMMER</b>                                                                                               | <b>30</b>  |
| SkN 16-132 Fradrag for underskudd i utenlandsk deltakerlignet selskap                                                | 30         |
| SkN 16-133 Bortfall av skatteposisjon                                                                                | 41         |
| SkN 16-134 Inntektstillegg for gjenværende deltaker for vederlag betalt til uttredende deltaker i ansvarlig selskap. | 55         |
| SkN 16-135 Fradragsretten for kostnader til infrastrukturtiltak                                                      | 60         |
| SkN 16-136 Skjønnsligning og tilleggsskatt                                                                           | 70         |
| SkN 16-137 Virksomhet eller passiv kapitalforvaltning                                                                | 84         |
| <b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>                                                                                 | <b>96</b>  |
| SkN 16-138 Anvendelse av konsernforskriften når virksomheten har negativ verdi på overføringstidspunktet             | 96         |
| <b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>                                                                                   | <b>100</b> |
| SkN 16-139 Spørsmål om utflyttingsskatt ved opphør av NOKUS-status                                                   | 100        |
| <b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>                                                                                           | <b>104</b> |
| SkN 16-140 Endring i skattebetalingsforskriften                                                                      | 104        |
| SkN 16-141 Endring i skattebetalingsforskriften                                                                      | 104        |

# Høyesterettsdommer

## SKN 16-130 IKEA Handel og Eiendom AS

**Lovstoff – rettslig grunnlag:** i) Skatteloven § 13-1 og ii) de ulovfestede reglene om skattemessig gjennomskjæring.

**Høyesterett:** Dom av 18. oktober 2016. **Saksnr.:** HR-2016-2165-A

**Dommere:** Dommerne Matheson, Bergh, Falch, Bårdsen, Indreberg.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-76330 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-17431 - Høyesterett HR-2016-2165-A, (sak nr. 2016/722), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** IKEA Handel og Eiendom AS (advokat Bettina Banoun og advokat Thomas Alexander Beck - til prøve).

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt øst (advokat Jon Vinje). Rettslig medhjelper: (advokat Morten Søvik).

**Hva saken dreide seg om:** Fradrag for gjeldsrenter på konserninternt lån opptatt i forbindelse med omorganisering av IKEA-konsernet nektet med hjemmel i sktl. § 13-1 og alternativt i de ulovfestede regler om skattemessig gjennomskjæring.

### Kort omtale av dommen:

**Saksforholdet:** Omorganiseringen av Ikea-konsernet og de skattemessige følger av dette kan oppsummeres i følgende punkter:

- (1) 2006: Ingka Pro Holding BV (Ingka Pro) – morselskapet – stifter 7 tomme norske datterselskaper.
- (2) 2007: Det operative datterselskapet til Ingka Pro – IKEA Handel og Eiendom AS (IKEA HE) utfisjonerer sine eiendommer og to eiendomskontrakter med overføring til/fusjon med de 7 tomme datterselskapene til Ingka Pro (skattefri fisjon-fusjon).
- (3) Mai 2007: Aksjene i eiendomsselskapene overføres fra Ingka Pro til IKEA Eiendom Holding som tingsinnskudd verdsatt til virkelig verdi som utgjorde 2,132 mrd. kroner, hvorav kr 900.000 ble klassifisert som aksjekapital og resten som overkurs.
- (4) 22. november 2007: Ingka Pro selger aksjene i Ikea Eiendom Holding AS til Ikea HE for samme pris – altså 2,132 mrd. kroner. IKEA HE er nå blitt eier av de samme eiendommer som tidligere, men nå indirekte gjennom datterselskapet IKEA Eiendom Holding AS og dets syv datterselskaper.
- (5) Finansieringen: Kjøpesummen ble i sin helhet finansiert ved konserninternt lån fra konsernbankselskapet, IKEA Service entre NV. Rentene for perioden 2008-2012 utgjorde MNOK 439,2, som IKEA HE krevde fradrag for ved ligningen i Norge.

(6) Endringsvedtak Skatt Øst 6. november 2013: Fradrag for gjeldsrenter for perioden ble nektet med hjemmel i i) sktl. § 13-1 og dessuten ii) i de ulovfestede reglene om skattemessig gjennomskjæring. Skattyters inntekt i perioden ble forhøyet tilsvarende.

**Rettslig overprøving:** IKEA HE bragte saken inn for domstolene. Ved Oslo tingretts dom av 19.11.2014 ble Staten v/Skatt øst frifunnet og tilkjent sakskostnader med kr 439.500. Retten fant at både i) sktl. § 13-1 og ii) reglene om ulovfestet gjennomskjæring hjemlet tilbakeføringen av renter.

Saken ble påanket, men Borgarting lagmannsrett kom i sin dom av 19.02.2015 til at anken måtte forkastes og at staten måtte tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten med kr 881.687,75. Lagmannsretten fant at vilkårene for å nekte rentefradrag etter sktl. § 13-1 var oppfylt, men tok ikke stilling til om også reglene om ulovfestet gjennomskjæring kunne hjemle dette.

Deretter ble saken påanket til Høyesterett som forkastet anken, men uten å tilkjenne sakskostnader for denne instans. I motsetning til lagmannsretten kom Høyesterett til at sktl. § 13-1 kunne ikke anvendes som hjemmel for å nekte rentefradrag. De ulovfestede regler om skattemessig gjennomskjæring kunne imidlertid hjemle en slik tilbakeføring. Staten v/Skatt øst vant altså i alle instanser.

**Anvendelsen av sktl. § 13-1:** I forarbeidene til forjengeren til sktl. § 13-1 – sktl. 1911 § 54 annet ledd – uttales at bestemmelsen gjelder "samhandel totalt over tid" noe som indikerer at den også får anvendelse på flere transaksjoner vurdert under ett. Men uttalelsen må forstås slik at det primære nedslagsfelt for bestemmelsen var *internprising og tynn kapitalisering*. Heller ikke uttalelsene i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) om at "bestemmelsen kun er en av flere såkalte omgåelses- eller gjennomskjæringsregler" kunne oppfattes dit hen at lovgiver skulle ha ment at "§ 13-1 generelt skal være et alternativ til den ulovfestede regelen om gjennomskjæring" (avsn. 78).

Etter en gjennomgang av rettspraksis fastslås det at bestemmelsen "ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som foretas etter norsk aksjelovgivning" (avsn. 81). Bestemmelsen kunne altså ikke anvendes som hjemmel til å tilbakeføre renter på internlånet til IKEA HE.

**Skattemessig gjennomskjæring:** Høyesterett tar først standpunkt til om grunnvilkåret for gjennomskjæring – om det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt. I ligningsvedtaket uttales at omorganiseringen av Ikea for så vidt var forretningsmessig begrunnet som i og for seg måtte aksepteres ved ligningen. Men måten dette var gjennomført på – ved ikke å velge oppkjøp og ikke tingsinnskudd ved overføringen av aksjene i IKEA Eiendom Holding AS til IKEA HE – måtte derimot anses for hovedsakelig skattemotivert. Og Høyesterett fant "det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den hovedsakelige – kanskje den eneste – motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte" (avsn. 94).

Høyesterett går så over på "totalvurderingen" – om det var forenlig med skattereglenes formål å gi skattyter rett til fradrag. Med støtte i uttalelser i Ot.prp.nr. 71 (1995-96) legges det til grunn at "unntak fra realisasjonsbeskatning ikke bør gjøres i større utstrekning enn det som er nødvendig og rimelig for å ivareta omstillingsbehov" – og videre at "omorganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme inn under skattefritaket" (avsn. 99). Disse uttalelser kunne også anvendes på denne sak da den

valgte fremgangsmåte (metoden) ikke var nødvendig for å oppnå transaksjonens forretningsmessige formål – men hovedsakelig skattemotivert. Det ville følgelig ikke "være forenlig med skattereglenes formål å gi selskapet rett til fradrag" (avsn. 100)

Skattyter gjorde gjeldende at aksjene i eiendomsselskapet (IKEA Eiendom Holding AS) kunne ha vært skutt inn i IKEA HE som tingsinnskudd til virkelig verdi med påfølgende nedskrivning av aksjekapitalen uten utbetaling – noe som ville ha medført at morselskapet hadde fått en rentebærende fordring tilsvarende lånet fra IKEA Service Centre NV. Dette forutsetter imidlertid at regnskapsreglene tillater at eiendeler som er utfisjonert med skattemessig kontinuitet benyttes som tingsinnskudd til virkelig verdi – hvilket det er uenighet om i regnskapslitteraturen. Siden en slik alternativ fremgangsmåte ikke var uangripelig, kunne den ikke tillegges vekt. – Heller ikke begrensningsreglene for rentefradrag i konsernforhold i sktl. § 6-41 kunne tillegges noen betydning i denne sak.

En **subsidiær anførsel** om at det måtte innrømmes fradrag for renter på den del av gjelden som var benyttet til anskaffelse av driftsmiddel knyttet til virksomhet i Norge, ble heller ikke tatt til følge. Lånet var fornyet visstnok til dels med et slikt formål. Men skattyter måtte bedømmes etter de faktiske forhold. Det var det samme lån som var videreført i flere år. Om det kunne ha vært innfridd og erstattet med nye lån til finansiering av anskaffelse av driftsmiddel, kunne ikke tillegges betydning.

#### **Referentens kommentarer:**

**i) Sktl § 13-1:** Det kan umiddelbart virke litt påfallende at sktl. § 13-1 ikke skal kunne anvendes i en sak som dette. Bestemmelsen har etter sin ordlyd en helt *generell rekkevidde* for reduksjon av skattbar inntekt eller formue som er forårsaket av et interessefellesskap. Høyesteretts fortolkning om at regelen er ment å gjelde inntektsreduksjon som følge av *internprising* eller *kapitalsvikt*, er etter min mening tvilsom og neppe i overensstemmelse med hvorledes regelen er oppfattet i praksis, jf. henvisningen til det siterte avsnitt i Lignings-ABC 2015 s. 1313 punkt 7.1 om at bestemmelsen også kan benyttes til å omklassifisere en transaksjon – hvilket for så vidt er tilfellet ved tynn kapitalisering hvor gjeld omklassifiseres til egenkapital for skatteformål. At det er en viss overlapping mellom sktl. § 13-1 og reglene om ulovfestet gjennomskjæring, er etter min mening intet grunnlag for å tolke førstnevnte regel innskrenkende i forhold til sin ordlyd. Men etter denne dom må altså regelen anses for å ha en snevrere rekkevidde enn ordlyden gir uttrykk for og det som er lagt til grunn i praksis, jf. henvisningen til Lignings-ABC'en.

**ii) Skattemessig gjennomskjæring:** Avgjørelsen av dette spørsmål virker etter min mening relativt opplagt.

Vi kunne tenke oss at IKEA HE umiddelbart etter overdragelsen av eiendommene til morselskapets datterselskaper ved fisjon/fusjon, hadde kjøpt eiendommene tilbake til markedspris. Det kan neppe være tvilsomt at en slik helt meningsløs transaksjon sett fra et forretningsmessig synspunkt, ville ha kunnet vært tilsidesatt etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

Men det er jo i realiteten dette som skjedde i denne sak, men da på en litt mer kompleks måte ved at eiendommene ble lagt inn i et holdingselskap som deretter ble solgt til IKEA HE til markedspris for aksjene som svarte til verdien av eiendommene. IKEA HE ble da indirekte eier av de eiendommer som selskapet hadde kvittet seg med, uten å få noe vederlag fordi man valgte å gjøre transaksjonen i form av en skattefri fisjon/fusjon. Men de betalte altså full pris ved å "kjøpe" dem tilbake ved å erverve aksjene i IKEA Eiendom Holding AS. Også

en slik transaksjon fremstår som meningsløs sett fra et forretningsmessig perspektiv. Transaksjonene oppfyller åpenbart – som Høyesterett kom frem til – *grunnvilkåret i gjennomskjæringsnormen* – dvs. at den var skattemotivert uten selvstendig forretningsmessig verdi. Og å legge transaksjonen til grunn ved beskatningen strider også mot *tilleggsvilkåret* i normen, formålsstrid, dvs. at det vil virke mot skattereglenes formål om transaksjonene skulle få de skattemessige virkninger som skattyter la til grunn. Etter min mening kunne Høyesterett vanskelig komme til noe annet resultat i et tilfelle som det foreliggende.

At IKEA HE slapp **sakskostnader** for Høyesterett har – som det fremgår av dommen – sammenheng med at skattyter vant på et punkt – anvendelsen av sktl. § 13-1. Men altså intet overraskende utfall når det gjelder anvendelsen av reglene for ulovfestet gjennomskjæring.

Syv

(1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av skatteligging av Ikea Handel og Eiendom AS.

(2) Spørsmålet er om gjeldsrenter på et konsernminternt lån skal nektes fradragført med hjemmel i skatteloven § 13-1, eventuelt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Lånet ble tatt opp i forbindelse med en selskapsrettslig omorganisering av foretakets eiendomsportefølje i 2007.

(3) Ikea Handel og Eiendom AS er konsernspissen i den norske delen av det internasjonale Ikea-konsernet. Selskapet eide frem til mai 2007 fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge til en samlet verdi av ca. 2,1 milliarder kroner. Eiendommene og kontraktene, som hadde en bokført verdi på om lag 1 milliard kroner, omtales i fortsettelsen samlet som «eiendommene». Konsernet foretok i 2007 en omorganisering der eiendommene ble utfisjonert og lagt i nye, særskilte selskaper i et eget eiendomskonsern under Ikea Handel og Eiendom AS. Eiendommene gikk ved disposisjonene fra å være direkte til indirekte eid av det samme foretaket.

(4) I den felles fisjonsplanen for de nye selskapene og Ikea Handel og Eiendom AS er formålet med reorganiseringen beskrevet slik:

«Som ledd i en videre utvikling av driften av eiendommer og handel for øvrig i den norske delen av IKEA-konsernet har man ut fra ønsket om å tilrettelegge for en bedre finansierings- og styringsstruktur av eiendomsmassen, en enklere og sikrere økonomistyring og en større fleksibilitet ved eventuelle fremtidige relokasjoner, funnet det hensiktsmessig å fisjonere IKEA Handel og Eiendom AS, slik at driften av eiendommene skjer i egne aksjeselskaper.»

(5) Til grunn for planen lå omfattende vurderinger av så vel selskapsrettslige, regnskapsrettslige og skatterettslige spørsmål knyttet til ulike modeller og fremgangsmåter for reorganiseringen. Vurderingene ble foretatt av advokatfirmaene Deloitte og PricewaterhouseCoopers - PwC.

(6) Omorganiseringen ble innledet i 2006 og foregikk i grove trekk i fire ledd.

(7) Først stiftet Ingka Pro Holding BV - som er det nederlandske morselskapet til Ikea Handel og Eiendom AS - et nytt holdingselskap ved navn Ikea Eiendom Holding AS og syv særskilte - «single purpose» - selskaper som ble opprettet for å eie hver sin eiendom.

(8) Eiendommene ble deretter utfisjonert fra Ikea Handel og Eiendom AS og overtatt av de særskilte eiendomsselskapene. Fisjonen ble foretatt til såkalt regnskapsmessig kontinuitet. Den utløste derfor ingen gevinstbeskatning for Ikea Handel og Eiendom AS.

(9) Senere - i august 2007 - ble aksjene i de syv eiendomsselskapene overført fra Ingka Pro Holding BV til Ikea Eiendom Holding AS ved tingsinnskudd. Aksjenes verdi ble satt til 2 132 530 000 kroner. Verdien reflekterte de overtatte eiendommenes samlede, virkelige verdi.

(10) Det fjerde og siste leddet bestod i at Ikea Handel og Eiendom AS kjøpte Ingka Pro Holding BVs aksjer i Ikea Eiendom Holding AS til den regnskapsførte inngangsverdien på 2 132 530 000 kroner. Kjøpet ble finansiert ved at Ikea Handel og Eiendom AS 26. november 2007 tok opp et konserninternt lån i den belgiske konsernbanken Ikea Service Centre.

(11) Lånet forfalt etter låneavtalen 28. mai 2008 og ble da nedbetalt gjennom nytt lånopptak i konsernbanken med ny forfallsdato 28. mai 2009. Det samme skjedde de påfølgende årene, men da slik at hovedstolen ble redusert til 1 632 530 kroner i 2011 og 1 532 530 kroner 2012.

(12) I selvangivelsene for inntektsårene 2008 til 2012 krevde Ikea Handel og Eiendom AS fradrag for gjeldsrentene knyttet til de konserninterne lånene, jf. den alminnelige regelen i skatteloven § 6-40 om rentefradrag.

(13) Skattekontoret traff 6. november 2013 vedtak med følgende konklusjon:

«Basert på faktum i saken er skattekontoret kommet til at det etter skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring kan legges til grunn for at det ikke kan innrømmes fradrag for gjeldsrentene som har sitt grunnlag i gjeldsopptaket ved at aksjene i Ikea Eiendom AS ble ervervet av Ingka Pro Holding AS ved kjøp.»

(14) I vedtaket ble Ikea Handel og Eiendom AS' skattepliktige inntekt for årene 2008 til 2012 økt med om lag 439 millioner kroner.

(15) Ved stevning 5. mai 2014 for Oslo tingrett reiste selskapet søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om at vedtaket ble opphevet. Selskapet gjorde gjeldende at skatteloven § 13-1 ikke er anvendelig i et tilfelle som det foreliggende, og at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring ikke er oppfylt. Videre ble det anført at skattekontoret gjennom sitt vedtak foregrep de nye reglene i skatteloven § 6-41 om begrensning av rentefradrag mellom nærstående.

(16) Staten ved Skatt øst tok til motmæle og påstod seg frifunnet.

(17) Oslo tingrett avsa 19. november 2014 dom [TOSLO-2014-76330] med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

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

(18) Tingretten la - på samme måte som skattekontoret - til grunn at rentefradrag kunne nektes både på grunnlag av skatteloven § 13-1 og den ulovfestede regelen om gjennomskjæring i skatteretten.

(19) Ikea Handel og Eiendom AS anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 19. februar 2016 avsa dom [LB-2015-17431] med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

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

(20) Også lagmannsretten kom til at vilkårene for å nekte rentefradrag på grunnlag av skatteloven § 13-1 var oppfylt. Den tok derfor ikke stilling til om det også var grunnlag for å nekte fradrag etter den ulovfestede regelen om gjennomskjæring.

(21) Ikea Handel og Eiendom AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Saken står for det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(22) Den ankende part - **Ikea Handel og Eiendom AS** - har i korte trekk anført:

(23) Selskapet har etter skatteloven § 6-40 rett til fradrag for gjeldsrentene. Dette gjelder uten hensyn til hva som har vært formålet med gjeldsstiftelsen og uavhengig av at långiver er et selskap i samme konsern.

(24) Beskatningen skal baseres på de transaksjoner som privatrettslig har funnet sted mellom partene. Hvert selskap i et konsern skal behandles som et selvstendig rettssubjekt. Dette gjelder også i skatterettslig sammenheng. Lånet i den belgiske konsernbanken var et reelt lån med markedsmessig rente- og tilbakebetalingsplikt, og må skattemessig behandles deretter.

(25) Skatteloven § 13-1 gir ikke grunnlag for å nekte Ikea Handel og Eiendom AS rentefradrag. Bestemmelsen er ingen generell gjennomskjæringsregel ved interessefellesskap som konsernforhold typisk er. Selv om lovens ordlyd er vid, må den tolkes i lys av forhistorien og hvordan den hittil har vært forstått og anvendt. Både forarbeider og praksis viser at nedslagsfeltet begrenser seg til internprising. Dette omfatter også tynn kapitalisering.

(26) Armlengdeprinsippet som § 13-1 bygger på, innebærer at bestemmelsen bare kan benyttes dersom det foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Dette vil ikke være situasjonen ved egenkapitaltransaksjoner slik som i saken her.

(27) Det må ved fastleggelsen av anvendelsesområdet for § 13-1 dessuten tillegges vekt at lovgiver har vært oppmerksom på spørsmålet om konsernintern fradragsrett for renter i lengre tid uten å gripe regulerende inn før vedtakelsen av skatteloven § 6-41 i 2014. Det skal da svært mye til for også å kunne begrense rentefradraget gjennom anvendelse av § 13-1.

(28) Dersom § 13-1 skal kunne brukes som en generell gjennomskjæringsregel, vil det reelle anvendelsesområdet for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten snevres tilsvarende inn. Konsekvensen blir i tilfellet at terskelen for gjennomskjæring i konsernforhold blir senket. En slik senking er ikke bare uhjemlet og utilsiktet, men også uforenlig med klart uttrykte lovgiverforutsetninger.

(29) Vilkårene for å benytte bestemmelsen er uansett ikke oppfylt i vår sak. Det er enighet om at lånet ikke har vært uriktig priset, og om at lånet heller ikke har medført at selskapet er blitt tynt kapitalisert. Noen inntektsreduksjon i lovens forstand foreligger derfor ikke. Bestemmelsen gir ikke skattemyndighetene adgang til å gripe inn mot skattyters valg av finansiering.

(30) Skatteloven § 13-1 stiller uansett krav til en årlig vurdering; både av om vilkårene for skjønnsligning er oppfylt og av hva resultatet skal bli. Skattekontoret har ikke foretatt noen slik separat vurdering for hvert ligningsår.

(31) Ikea Handel og Eiendom AS' rett til fradrag i inntekt for betalte renter etter skatteloven § 6-40 kan heller ikke nektes etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten.

(32) Grunnvilkåret for slik gjennomskjæring er ikke oppfylt: Å spare skatt var ikke den klart viktigste motivasjonsfaktoren. Det må her foretas en samlet bedømmelse av omorganiseringen som helhet. Både hver for seg og samlet forelå det et forretningsmessig behov for den strukturen som ble valgt. Spredning av risiko, rendyrking av eiendomsvirksomheten, muligheter for fremtidig salg av eiendommene og en enhetlig konsernstruktur stod sentralt. Skattekontoret har i vedtaket akseptert selskapets behov for en ny konsernstruktur. Muligheten for gjeldsopptak var ikke et hovedformål med disposisjonene.

(33) Omorganiseringen strider verken mot reglene om fradrag for gjeldsrenter eller mot skattelovgivningens formål.

(34) Skattekontoret kan ikke ved å nekte fradrag foregripe anvendelsen av skatteloven § 6-41 som først trådte i kraft i 2014. Det må også ved spørsmål om gjennomskjæring etter den ulovfestede regelen legges betydelig vekt på at lovgiver har vært oppmerksom på problemet med fradragsrett for gjeldsrenter i konsernforhold. I en slik situasjon er det lite rom for å gripe inn.

(35) Omorganiseringen strider heller ikke mot fisjonsreglenes formål.

(36) Det samme skattemessige resultat som en rett til fradrag for gjeldsrentene vil føre med seg, kunne vært oppnådd gjennom andre måter å gjennomføre omorganiseringen på: Ved tingsinnskudd til virkelig verdi fremfor et lånefinansiert kjøp av aksjer i siste ledd, kunne selskapet ha nedskrevet aksjekapitalen mot at morselskapet fikk en rentebærende fordring på et tilsvarende beløp. Regnskapsreglene ville ikke vært til hinder for en slik fremgangsmåte.

(37) Gjeldsfinansiering innenfor konsernets lånekapasitet er heller ikke illojalt.

(38) Ikea Handel og Eiendom AS må subsidiært gis rett til fradrag for renter på de deler av lånet som er benyttet til anskaffelse av driftsmidler i den inntekstgenererende norske virksomheten. Det er uansett ikke grunnlag for å nekte fradragsrett for inntektsårene 2009 til 2012.

(39) Ikea Handel og Eiendom AS har nedlagt slik påstand:

- «1. Skattekontorets vedtak datert 6. november 2013 for IKEA Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008-2012 oppheves.
2. IKEA Handel og Eiendom AS tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett, Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett.»

(40) Ankemotparten - **staten ved Skatt øst** - har i korte trekk anført:

(41) Vilklårene for å anvende skatteloven § 13-1 er oppfylt.

(42) Bestemmelsen kan anvendes på alle formues- og inntektsreduksjoner som oppstår på grunn av interessefellesskap. Både uttalelser i lovforarbeider og rettspraksis viser at den ikke er begrenset til internprising og tynn kapitalisering.

(43) Økte rentekostnader med tilhørende reduserte inntekter oppfyller lovens vilkår om inntektsreduksjon. Konsulentrapportene viser at lånet ble tatt opp fordi det var ønskelig for konsernet «to inject some more debt into Norway». Kravet til interessefellesskap er oppfylt mellom alle selskap i et konsern.

(44) Den grunnleggende normen etter rettspraksis er om det foreligger en ordning som ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men som bare kan forklares med interessefellesskapet og som har medført en forrykning av skattefundamentene. Det er situasjonen i foreliggende sak.

(45) Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten rammer også en omorganisering som er gjennomført med lånoptak i siste ledd. Det er dårlig sammenheng mellom låneopptaket og de anførte forretningsmessige formålene.

(46) Vurderingene som lå til grunn for omorganiseringen, viser at reduksjon av skatt var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for gjennomføringsmåten. Den betydelige skattebesparelsen som ble oppnådd, skaper uansett en sterk presumpsjon for dette. Det gjelder både om man bedømmer hele omorganiseringen under ett, og om man bare vurderer selve metoden med et lånefinansiert aksjekjøp i siste ledd. Det er etter rettspraksis det siste som er avgjørende. Grunnvilkåret for gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag er derfor oppfylt.

(47) Også tilleggsvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring er oppfylt. Den valgte kombinasjon av utfisjonering uten vederlag og deretter et lånefinansiert tilbakekjøp av det utfisjonerte, er både i strid med formålet med reglene om skattefrie fisjoner og med retten til fradrag for renter i skattepliktig inntekt.

(48) Lånopptaket var ikke et nødvendig ledd i omorganiseringen. Ved å skyte aksjene i Ikea Eiendom Holding AS inn som tingsinnskudd i Ikea Handel og Eiendom AS kunne omorganiseringen vært gjennomført til en betydelig lavere kostnad for det sist nevnte selskapet.

(49) Selskapet kan ikke høres med at en slik transaksjonsrekke ville utløst adgang til kapitalnedsettelse mot en rentebærende fordring som så skulle ha gitt samme skattemessige resultat som den valgte gjennomføringsmåten. Etter rettspraksis kreves under enhver omstendighet sikkerhet for at slike alternative transaksjoner kunne vært gjennomført med samme resultat. I motsatt fall er det den valgte gjennomføringsmåten som skal bedømmes. Nødvendig grad av sikkerhet foreligger ikke, og alternativet som selskapet påberoper seg, må det derfor ses bort fra.

(50) Ved vurderingen av om ulovfestet gjennomskjæring skal tillates, har det ikke betydning at lovgiver har kjent til problemstillingene knyttet til gjeldsrentefradrag i konsernforhold uten å regulere dette nærmere før i 2014 da skatteloven § 6-41 trådte i kraft. Selv om skatteloven § 6-41 vil redusere betydningen av § 13-1 og gjennomskjæring etter ulovfestet rett, er det ikke tvilsomt at begge regelsett kan anvendes i tillegg til denne lovbestemmelsen.

(51) Staten ved Skatt øst har nedlagt slik påstand:

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

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

(53) Spørsmålet i saken er om Ikea Handel og Eiendom AS ved ligningen for inntektsårene 2008 til 2012 kan nektes fradrag for renter på konserninterne lån med grunnlag i skatteloven § 13-1, eventuelt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Rentebetalingen knytter seg til at selskapet, etter å ha utfisjonert eiendommene, lånefinansierte et aksjekjøp som førte til at selskapet ble indirekte eier av de samme eiendommene. Fisjonen innebar en kapitalnedsettelse og dermed utdeling av selskapets egenkapital. Jeg vil i fortsettelsen omtale dette som en egenkapitaldisposisjon.

(54) Den potensielle skattebesparelsen ved å kunne føre rentekostnadene på om lag 439 millioner kroner til fradrag i inntekten, er ca. 123 millioner kroner. Samtidig utgjør de totale kostnadene som reorganiseringen har pådratt Ikea Handel og Eiendom AS - kjøpesummen med tillegg av rentene på det lånefinansierte aksjekjøpet - om lag 2,5 milliarder kroner.

(55) Jeg nevner kort at konsernselskaper - slik som de berørte Ikea-selskapene i vår sak - er selvstendige rettslige enheter med egne rettigheter og plikter. Slike selskaper er også selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a.

(56) Skatteloven § 6-40 bestemmer at det «gis fradrag for renter av skattyters gjeld». Det er ikke noe vilkår for fradragsrett for gjeldsrenter at gjelden er knyttet til et skattepliktig inntektsservy, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) punkt 7.6.

(57) Jeg vurderer først om Ikea Handel og Eiendom AS etter skatteloven § 13-1 kan nektes rett til fradrag for de gjeldsrentene selskapet har betalt i perioden 2008 til 2012.

(58) Det er enighet om at vi står overfor et reelt låneforhold mellom konsernselskaper, og at det ikke foreligger tynn kapitalisering som kan gi grunnlag for å omklassifisere gjelden til egenkapital. Det er også enighet om at de rentebeløpene det kreves fradrag for, både er markedsmessige og betalt. Skatteloven § 6-41, som begrenser retten til rentefradrag mellom nærstående, trådte først i kraft 1. juli 2014. Bestemmelsen får derfor ikke anvendelse i vår sak.

(59) Skatteloven § 13-1 står i kapitlet om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap. Første og tredje ledd, som er de relevante delene i saken her, lyder:

«(1) 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.

...

(3) Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.»

(60) Etter første ledd må tre kumulative vilkår være oppfylt for at inntekten skal kunne fastsettes ved skjønn. Det må foreligge inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng.

(61) Loven stiller etter sin ordlyd ingen kvalitative krav til hvordan interessefellesskap har ført til at «inntekt er redusert». Dette kan, lest isolert, tyde på at bestemmelsen har et ubegrenset anvendelsesområde. Forarbeidene og forhistorien gir imidlertid et mer nyansert bilde:

(62) Skatteloven § 13-1 viderefører § 54 i skatteloven 1911. I Ot.prp.nr.26 (1980-1981) punkt 9.1 uttalte departementet i tilknytning til en forenkling i den språklige utformingen av § 54, at det foreligger en inntekts- eller formuesreduksjon

«når en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid - er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.»

(63) Jeg forstår formuleringen «samhandel totalt over tid» som en påpekning av at ikke bare enkeltstående transaksjoner - men også flere transaksjoner bedømt under ett - rammes. Eksempelene uriktig prisfastsetting - uriktig internpris - og unaturlig høy lånefinansiering - tynn kapitalisering - var gjennom den åpne endelsen «med videre», ingen uttømmende beskrivelse av anvendelsesområdet.

(64) Det er likevel nærliggende å forstå uttalelsen slik at internprising og tynn kapitalisering var det primære nedslagsfeltet for § 54. Den parallelle utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten - som jeg senere kommer nærmere tilbake til - gjør det tvilsomt om lovgiver tok sikte på at § 54 skulle anvendes på annet enn avtaler - transaksjoner -

mellom selskaper eller personer i interessefellesskap. Uriktig internprising og tynn kapitalisering er eksempler på avtaler som utvilsomt faller inn under bestemmelsens anvendelsesområde.

(65) Departementet har senere, i tilknytning til lovreformen i 1999, uttalt at gjeldende § 13-1 kan ses som «en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue», jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) punkt 7.13. Videre heter det at paragrafen har til formål å motvirke omgåelser av skattelovgivningen ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen «ved skjev prissetting». Lovgiver har ved dette gitt nokså direkte uttrykk for at § 13-1 primært er en tilordnings- og prisingsregel ved transaksjoner mellom skattytere i interessefellesskap.

(66) Denne oppfatningen bekreftes i noen grad av at bestemmelsen i 2007 ble valgt som instrument for å gi OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett, jf. Ot.prp.nr.62 (2006-2007), jf. nå § 13-1 fjerde ledd.

(67) Uttalelser i tilknytning til vedtakelsen av skatteloven § 6-41 om begrenset adgang til fradrag mellom nærstående, jf. Prop.1 LS (2013-2014), gir ikke holdepunkter for å kunne legge en annen forståelse til grunn.

(68) Jeg går nå over til å se på rettspraksis.

(69) Høyesterett slo i Rt-1940-598 på side 601 (Fornebo) fast at det for anvendelsen av § 54 «ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse)», men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene». I dommen ble det blant annet vist til Rt-1936-833 (Allers) og Rt-1939-699 (Bækken) hvor lignende uttrykksmåter er benyttet. Høyesterett har i nyere avgjørelser sluttet seg til normen fra Fornebo-dommen, jf. blant annet Rt-2003-536 avsnitt 48 (Storhaugen Invest) og Rt-2010-790 avsnitt 60 (Telecomputing).

(70) Selv om uttalelsen i Fornebo-dommen er generell i sin form og derfor rekker vidt, kan jeg ikke se at den avgjør spørsmålet om § 13-1 også finner anvendelse på egenkapitaldisposisjoner. Det er verdt å merke seg at ingen av de avgjørelsene som tar uttalelsen opp i seg, og som jeg har vist til, gjelder slike disposisjoner. De gjelder derimot internprising (Allers), eneretter (Bækken), tynn kapitalisering (Fornebo), verdifastsettelse (Storhaugen Invest) og klassifisering som lån eller egenkapitaltilskudd (Telecomputing). Høyesterett kom i sistnevnte avgjørelsen til at den finansieringsformen som var blitt valgt, hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse for kreditorselskapet. Spørsmålsstillingen i saken var derfor en variant av tynn kapitalisering.

(71) Andre avgjørelser om anvendelsen av § 13-1 gjelder etter det jeg kan se, gjennomgående varianter av prisingsspørsmål, jf. Rt-1995-124 (Schlumberger), Rt-2001-1265 (Agip), Rt-2006-1573 (Dillerud), Rt-2007-1025 (Statoil Angola) og Rt-2014-614 (Elysee).

(72) Samtidig er det verdt å merke seg at disposisjoner som foretas i sammenheng med selskapsendringer, i rettspraksis synes å ha vært bedømt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Jeg viser her til Rt-2002-456 (HydroCanada), Rt-2002-798 (Nordea), Rt-2004-1331 (Aker Maritime) og Rt-2006-1232 (Telenor).

(73) Gjennomgangen viser at skatteloven § 13-1 ikke tidligere har vært anvendt på tilfeller hvor disposisjonskjeden også har omfattet egenkapitaldisposisjoner. I slike tilfeller har det - uten ytterligere problematisering - blitt lagt til grunn at gjennomskjæringsspørsmål bedømmes etter den ulovfestede normen.

(74) Lignings-ABC for 2014 og for 2015/16 inneholder uttalelser som kan tyde på at anvendelsesområdet for § 13-1 oppfattes som videre enn hva jeg så langt har gitt uttrykk for. Der heter det:

«Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.»

(75) Uttalelsen er ikke nærmere begrunnet. Det er dessuten ikke sagt noe om hvordan omklassifiseringsbegrepet skal forstås.

(76) Heller ikke juridisk litteratur gir etter det jeg kan se, veiledning i det spørsmålet foreliggende sak reiser.

(77) Ved den endelige fastleggelsen av anvendelsesområdet for § 13-1, finner jeg det naturlig å ta utgangspunkt i at bestemmelsen sammen med forgjengeren i skatteloven 1911 § 54, har sin historie fra mer enn 100 år tilbake i tid. Som nærmere beskrevet i Rt-2007-209 avsnitt 39 (Hex) og NOU 2016:5 side 11 er det parallelt med lovgivningen - i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori - utviklet en ulovfestet gjennomskjæringsregel i skatteretten. Denne utviklingen kan sies å ha skutt fart fra begynnelsen av 1960-tallet, jf. NOU 2016:5 side 18.

(78) Departementet uttalte i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) punkt 7.13, i tilknytning til vedtakelsen av § 13-1, at bestemmelsen er «kun en av flere såkalte omgåelses- eller gjennomskjæringsregler». Det heter videre at bestemmelsen «innebærer ingen endringer av de ulovfestede gjennomskjæringsreglene, som fortsatt vil gjelde ved siden av de gjennomskjæringsreglene som er inntatt i skatteloven». Reglene som det her er referert til - og som jeg senere skal komme nærmere tilbake til - er senest uttrykt i Rt-2014-227 avsnitt 48. Jeg finner det klart at lovgiver med uttalelsen ikke har ment at § 13-1 generelt skal være et alternativ til den ulovfestede regelen om gjennomskjæring. I så fall ville terskelen for gjennomskjæring ved interessefellesskap bli lav, og reelt sett lavere enn det som så langt har vært lagt til grunn i rettspraksis. Den diskusjonen som har funnet sted om å senke terskelen for ulovfestet gjennomskjæring i konsernforhold, jf. NOU 2014:13 side 198 og NOU 2016:5 side 100, vil i tilfellet ha bygget på uriktige forutsetninger.

(79) Egenkapitaldisposisjoner vil etter sin art kunne føre til inntektsreduksjoner som bare kan forklares med interessefellesskapet, slik som når utdeling av utbytte eller kapitalnedsettelse gjøres ved at aksjonæren får en rentebærende fordring mot selskapet. Inntekt vil også kunne bli redusert når inntektsgenererende aktiva utfisjoneres. Dersom § 13-1 skal kunne anvendes i slike

tilfeller, vil lojale og legitime disposisjoner som foretas i samsvar med aksjelovgivningen, i utgangspunktet bli rammet av bestemmelsen. Den sammenligningen som skjønnet etter § 13-1 tredje ledd legger opp til, vil også by på problemer i slike tilfeller. Grensen mot disposisjoner som likevel må tillates, vil derfor bli vanskelig - for ikke å si umulig - å trekke under § 13-1. I denne forbindelse viser jeg til NOU 2016:5 side 68 hvor det heter:

«Det kan endelig anføres at dersom sktl. § 13-1 skal kunne anvendes i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap, kan terskelen for å gripe inn bli betenkelig lav. Det vil være nok at skattyters opplegg er påvirket av interessefellesskap og at inntektsreduksjonen har årsakssammenheng med dette, mens det ikke blir noe spørsmål om transaksjonens ikke-skatterettslige egenverdi, skattyters formål, grad av strid mot skattereglenes formål og andre momenter som kommer inn i vurderingen etter omgåelsesnormen (både den gjeldende og foreslåtte). Det må uansett være klart at inntekts- og formuesreduksjon som skyldes utbytteutdeling (og dermed nærmest per definisjon skyldes interessefellesskap), faller utenfor.»

(80) Det kan heller ikke utelukkes at disposisjoner som i Høyesteretts praksis ikke har vært gjenstand for ulovfestet gjennomskjæring, blir mer sårbare mot dette dersom de skulle vært bedømt under § 13-1. Jeg viser her særlig til Rt-2006-1232 (Telenor).

(81) Mitt syn er at § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning. De vurderingstemaer den ulovfestede gjennomskjæringsregelen inneholder, er velegnet for å bedømme slike tilfeller. På den måten begrenses også utfordringene med å trekke grensen mellom den lovbestemte og den ulovfestede regelens anvendelsesområde. For ordens skyld legger jeg til at § 13-1 selvfølgelig kan anvendes på de deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering. Som jeg har vært inne på, rammes imidlertid ikke låneopptaket og rentekostnadene i vår sak av § 13-1.

(82) Jeg er etter dette kommet til at det ikke er hjemmel i skatteloven § 13-1 for å nekte Ikea Handel og Eiendom AS rett til det omtvistede fradraget i selskapets inntekter som § 6-40 i utgangspunktet gir.

(83) Jeg går nå over til spørsmålet om fradrag kan nektes etter ulovfestet rett.

(84) Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer. Den ble senest uttrykt i Rt-2014-227 (ConocoPhillips II) gjennom en henvisning til oppsummeringen i Rt-2012-1888 avsnitt 37 (Dyvi) der det heter:

«Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes

formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt-2008-1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.»

(85) Et grunnvilkår for gjennomskjæring er at det hovedsakelige motivet for disposisjonen var å spare skatt. Vilkåret er nærmere beskrevet i Dyvi-dommen avsnitt 42. Under henvisning til Rt-2006-1232 avsnitt 50 og 51 (Telenor) pekes det der på at det avgjørende her er skattyterens subjektive motiv - hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på. Det heter at dette ikke innebærer at den begrunnelsen skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Høyesterett uttaler dernest:

«Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenor-dommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

(86) Skattekontoret har i vedtaket uttalt følgende om formålet med den selskapsrettslige omorganiseringen:

«Formålet med å organisere Ikea Eiendom Holding AS som et underkonsern under Ikea Handel og Eiendom AS, var at man ønsket en felles total styring av den norske virksomheten som medførte en enklere formell styringsform og en enklere rapportering innad i konsernet, - herunder plikt til kun å utarbeide ett konsernregnskap. Det er videre opplyst at det var naturlig å legge all norsk aktivitet under Ikea Handel og Eiendom AS som har et eget styre for både detalj- og eiendomsvirksomheten, og som de underliggende selskapene rapporterte til. Dette er forretningsmessige motiv som skattekontoret ikke finner grunn til å stille spørsmål ved. Men ved i stedet å gjennomføre den siste transaksjonen som et tingsinnskudd ville det norske konsernet kunne oppnådd samme effekt, og de anførte formålene kan derfor, etter skattekontorets vurdering, ikke ha vært motivasjon for at man valgte oppkjøp fremfor tingsinnskudd.»

(87) Staten har for Høyesterett distansert seg noe fra den vurderingen skattekontoret her gjorde av de forretningsmessige motivene. Det er under henvisning til de fremlagte beslutningsgrunnlagene anført at den forretningsmessige begrunnelsen var svak, og at skatteformålet var klart viktigst. Videre er det gjort gjeldende at skattemotivet var det eneste motivet for å velge en gjennomføringsmåte som innebar et lånefinansiert kjøp i siste ledd.

(88) Ikea Handel og Eiendom AS har bestridt dette og gjort gjeldende at det både hver for seg og samlet foreligger et forretningsmessig behov for den strukturen som ble valgt. Det hevdes, under henvisning til en rekke dommer, at det under enhver omstendighet skal foretas en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet. Aksjesalget i siste ledd kan etter selskapets syn altså ikke løsrives fra helheten og vurderes isolert.

(89) Jeg kan ikke se det er grunnlag for å sette til side skattekontorets opprinnelige vurdering av det forretningsmessige behovet for en restrukturering av selskapets eiendomsvirksomhet. Spørsmålet er etter dette om grunnvilkåret for gjennomskjæring likevel kan oppfylles dersom et enkelt ledd i transaksjonen skulle være hovedsakelig skattemessig motivert.

(90) Normen om at det skal foretas en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet, er uttrykt i blant annet Rt-2006-1232 avsnitt 49 (Telenor), Rt-2008-1537 avsnitt 43 (ConocoPhillips I) og Rt-2012-1888 avsnitt 38-39 (Dyvi) hvor det hele er oppsummert slik:

«(38) I Rt-2006-1232 - Telenor-dommen - avsnitt 49 er det slått fast at dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om grunnvilkåret er oppfylt ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres etter en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet. Uttalelsen er fulgt opp og nærmere presisert i ConocoPhillips-dommen, hvor det heter i avsnitt 43:

'I Rt-2006-1232 (Telenor) la Høgsterett til grunn at flere disposisjonar som gjekk inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime).'

(39) Lest i sammenheng med premissene for øvrig, oppfatter jeg denne uttalelsen slik at den relaterer seg til hele gjennomskjæringsvurderingen, og ikke bare til spørsmålet om grunnvilkåret er oppfylt. Denne betraktningmåten er jeg enig i.»

(91) Etter min oppfatning er normen ikke til hinder for at enkeltledd i sammensatte disposisjoner som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig formål, likevel bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle dette formålet, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime) avsnitt 52 og NOU 2016:5 side 25. I den nevnte utredningen på side 31 er Aker Maritime-dommen på dette punktet beskrevet slik:

«I stedet for å selge aksjer (som ville ledet til betydelig skatteplikt) ble aksjene overført med påstått skattemessig kontinuitet til et datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer. Deretter ble datterselskapet fusjonert med 'kjøperselskapet', også det med påstått skattemessig kontinuitet. Ligningen var basert på at omveien om datterselskapet var skattemessig motivert og ikke hadde egenverdi, og transaksjonskjeden ble derfor rekarakterisert til direkte aksjesalg. Høyesterett opprettholdt ligningen (riktignok med uklare premisser), og det er rimelig å oppfatte den som et uttrykk for at unødvendige ledd i en ellers forretningsmessig transaksjonskjede kan vurderes isolert.»

(92) Jeg finner det lite tvilsomt at den gjennomskjæring som ble foretatt i Aker Maritime-dommen overfor et forretningsmessig unødvendig og klart skattemessig motivert *mellomledd* i en ellers forretningsmessig fornuftig transaksjonsrekke, også må kunne foretas mot et skattemessig motivert *sluttledd*. I NOU 2016:5 side 80 omtales dette som ledd «i disposisjonsrekken» som ikke er nødvendige for det forretningsmessige formål, men som typisk er skutt inn for å oppnå en skattefordel. Videre heter det:

«Det er sikker rett at et slikt mellomledd kan vurderes særskilt under omgåelsesnormen selv om disposisjonsrekken samlet sett har ikke-skattemessig formål og virkninger ... .»

(93) Det er etter min oppfatning klart at denne normen også må få anvendelse på unødvendige *metoder* for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd. Staten har gjort gjeldende at selskapet selv kunne ha etablert eiendomskonsernet; noe som ikke ville skapt behov for et lånefinansiert gjenkjøp. Det kan også reises spørsmål om det, for å oppnå det forretningsmessige formålet, var nødvendig å overføre aksjene i eiendomskonsernet Ikea Eiendom Holding AS til selskapet ved et lånefinansiert kjøp til virkelig verdi i stedet for at selskapet ervervet dem som et tingsinnskudd.

(94) Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den hovedsakelige - kanskje den eneste - motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte. Fremgangsmåten resulterte i at Ikea Handel og Eiendom AS påtok seg store kostnader ved erverv av eiendommer som selskapet nettopp hadde avstått vederlagsfritt. Disse kostnadene oversteg langt skattebesparelsen selskapet oppnådde gjennom rentefradraget. Måten rekken av disposisjoner ble gjort på, kan derfor ikke ha hatt noe annet formål enn å skape en gjeldsbyrde i Ikea Handel og Eiendom AS som ga grunnlag for et skattemessig fradrag i Norge, hvilket samlet sett var gunstig for Ikea-konsernet som sådan. Jeg kan ikke se at selskapet har gjendrevet dette.

(95) Jeg er derfor kommet til at det hovedsakelige formålet med måten rekken av disposisjoner ble utført på, var å spare skatt. Grunnvilkåret er da oppfylt.

(96) Jeg går nå over til totalvurderingen.

(97) Også her skal alle disposisjonene som inngår i den naturlige helheten, vurderes samlet, se Dyvi-dommen avsnitt 39.

(98) Det er vanskelig å se at det, for det forretningsmessige formål med omorganiseringen, hadde noen forretningsmessig egenverdi for Ikea Handel og Eiendom AS å bli påført en stor gjeldsbyrde med betydelig rentekostnader som langt oversteg skattebesparelsen. Som jeg allerede har vært inne på, var andre fremgangsmåter som ville resultert i den samme sluttstrukturen - et eiendomskonsern eid av selskapet - tilgjengelig uten at selskapet hadde blitt påført en slik betydelig økonomisk ulempe. De forretningsmessige formål man ønsket å oppnå, kunne med andre ord oppnås uten at selskapet pådro seg slike kostnader.

(99) Utgangspunktet for disposisjonene var en skattefri fisjon av de samme eiendommene som senere ble gjenervervet i indirekte eie. For gjenervervet ble det imidlertid valgt en metode som skulle gi en betydelig skattebesparelse. Utgangspunktet og resultatet står i et spenn: Begrunnelsen for at en slik omorganisering tillates gjennomført med skattemessig kontinuitet, «er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger», jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) punkt 2.3.5.4. I proposisjonen peker departementet på at unntak fra realisasjonsbeskatning ikke bør gjøres i større utstrekning enn det som er nødvendig og rimelig for å ivareta omstillingsbehov. Det heter at omorganiseringen «som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme

inn under skattefritaket». Etter min oppfatning treffer dette bærende synet bak de aktuelle skattereglene også den metoden som ble benyttet i vår sak. Metoden var ikke nødvendig for å oppnå transaksjonens legitime forretningsmessige formål, men var i all hovedsak skattemotivert.

(100) Jeg kan etter en totalvurdering ikke se at det ut fra de hensyn som kontinuitets- og fradagsreglene skal ivareta, vil være forenlig med skattereglenes formål å gi selskapet rett til fradrag.

(101) Selskapet har gjort gjeldende at man ved å skyte aksjene i Ikea Eiendom Holding AS inn som tingsinnskudd til virkelig verdi i Ikea Handel og Eiendom AS kunne ha satt selskapet i samme skattemessig posisjon som ved det lånefinansierte kjøpet. Det vises til at man etter et slikt tingsinnskudd kunne ha foretatt en nedskrivning av aksjekapitalen uten utbetaling. Det ville da blitt etablert en rentebærende fordring svarende til størrelsen på den fordringen Ikea Service Centre fikk mot selskapet etter låneopptaket. Ut fra dette gjøres gjeldende at det ikke kan være grunnlag for gjennomskjæring.

(102) Argumentasjonen forutsetter at regnskapsreglene tillater at eiendeler som er utfisjonert til skattemessig kontinuitet, lovlig kunne skytes inn i Ikea Eiendom Holding AS til virkelig verdi. Den forutsetter videre at det underliggende eiendomskonsernet etterpå kunne vært skutt inn som tingsinnskudd i siste ledd til samme verdi. Dersom slik regnskapsføring ikke ville blitt tillatt, men blitt gjenstand for regnskapsrettslig kontinuitetsgjennomskjæring, ville egenkapitalen i Ikea Handel og Eiendom AS vært for liten til at noen tilsvarende kapitalnedsettelse mot rentebærende fordring kunne vært foretatt.

(103) Selskapets rådgivere har hatt ulikt syn på regnskapsspørsmålet: PwC har gitt uttrykk for at slike transaksjoner normalt må gjøres med regnskapsmessig kontinuitet, mens Deloitte har ment at de kan gjennomføres til virkelig verdi. Ikea Handel og Eiendom AS har for Høyesterett under henvisning til ulike regnskapsrettslige kilder, og mangel på veiledning i autoritative kilder som Norsk Regnskapsstandard, gjort gjeldende at det på dette feltet gjelder en valgdagang: Regnskapsreglene tillater både kontinuitet og virkelig verdi ved denne type transaksjoner.

(104) Det er etter mitt syn ikke nødvendig å ta stilling til hva som fulgte av regnskapsreglene. Jeg viser her til Rt-2004-1331 avsnitt 55 (Aker Maritime). Selskapet hadde gjort gjeldende at det ville være urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning. Førstvoterende uttaler at en skattyter må finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er foretatt. Dette utgangspunktet er jeg enig i. Deretter heter det:

«Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her.»

(105) Uttalelsen er knyttet til utfallet av en søknad og ikke til hva som er korrekt anvendelse av et regelsett. Men også i en situasjon der en skattyter etter en profesjonell overveielse har valgt én metode fremfor en annen, er det grunn til å kreve at den alternative fremgangsmåten ville være uangripelig og uten tvil hadde gitt et likt skattemessig resultat. En slik fullt ut avklart, alternativ fremgangsmåte har Ikea Handel og Eiendom AS ikke påvist.

(106) Etter mitt syn foregripes ikke begrensningsreglene i skatteloven § 6-41 ved å tillate gjennomskjæring, slik selskapet har gjort gjeldende blant annet under henvisning til Rt-2014-227. Høyesterett pekte der i avsnitt 59 på at lovgiver ved vedtakelsen av den såkalte fritaksmodellen var fullt klar over, og må sies å ha akseptert, at fast eiendom kunne overføres skattefritt ved salg av aksjer. Situasjonen i foreliggende sak er en annen. Selv om lovgiver har vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn, skyldes ikke den manglende reguleringen at man ikke har villet ramme dette, men at feltet er vanskelig å regulere treffsikkert. Den senere bestemmelsen i skatteloven § 6-41 og dens forarbeider viser dette. I slike tilfeller vil den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne anvendes.

(107) Selskapet har subsidiært gjort gjeldende at det må gis rett til fradrag på renter på de deler av lånet som er benyttet til anskaffelse av driftsmidler i den inntektsgenererende norske virksomheten. Jeg har forstått anførselen slik at når lånet er fornyet, har dette til dels hatt sammenheng med at selskapet har benyttet lånet til å finansiere drift og andre anskaffelser, eller har finansiert slik aktivitet over drift i stedet for å nedbetale gjeld.

(108) Anførselen kan etter mitt syn ikke føre frem. Selskapet må bedømmes ut fra de faktiske disposisjoner som er foretatt. Slik man har innrettet seg, er det ikke tvilsomt at det er det samme lånet som er videreført gjennom flere år. Om man i stedet kunne ha innfridd lånet og tatt opp andre lån, kan ikke ha betydning. Det må være selskapets ansvar å sørge for at løpende finansielle disposisjoner foretas med nødvendig klarhet og notoritet slik at avgjørelsen av skattespørsmål ikke i ettertid skal måtte løses gjennom kompliserte nettobetraktninger. Saken har etter det jeg kan se, heller ikke vært lagt opp med dette for øyet - verken for forvaltningen eller domstolene.

(109) Anken må etter dette forkastes.

(110) Staten har vunnet saken. Jeg er likevel kommet til at det ikke bør tilkjennes sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Jeg viser særlig til at spørsmålet knyttet til skatteloven § 13-1 første ledd gjelder avklaring av et viktig spørsmål av stor praktisk betydning for staten. Tingrettens og lagmannsrettens sakskostnadsavgjørelser bør bli stående.

(111) Jeg stemmer for denne

dom:

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

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

(113) Dommer **Falch**: Likeså.

(114) Dommer **Bårdsen**: Likeså.

(115) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(116) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

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

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-131 Fradrag for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 annet ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 26. september 2016, **sak nr.:** LB-2014-198744

**Dommere:** Lagdommer Sveinung Koslung, lagdommer Sidsel B. Lindseth og lagdommer Kyrre Grimstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-210991 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-198744 (14-198744ASD-BORG/01).

**Parter:** Staten v/ Skatt Øst (advokat Jon Vinje) mot Raise International AS, (advokat Odd Moe).

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

**Sammendrag:** Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak hvor Raise International AS for inntektsåret 2008 ble nektet fradrag for tap på fordring mot datterselskapet Nikita Hair Ltd. Nemnda nektet fradrag da Raise International AS ikke ble ansett for å ha drevet virksomhet etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Tingretten kom på sin side til at virksomhetsvilkåret måtte anses oppfylt og at skattevedtaket derfor måtte oppheves. Lagmannsretten forkastet statens anke - aktivitet utført av personer i konsernet i forbindelse med selskapets utenlandssatsing kunne tilordnes selskapet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 10. juni 2013 hvor Raise International AS for inntektsåret 2008 ble nektet fradrag for tap på fordring mot datterselskapet Nikita Hair Ltd.

Raise International AS (senere også RI eller selskapet) ble stiftet 1. oktober 2001 under navnet Nikita International AS. Navneendring ble registrert 16. oktober 2010. Selskapet er et av flere datterselskap til Raise Gruppen AS (tidligere Nikita Gruppen AS). Konsernets virksomhet er i hovedsak relatert til frisørvirksomhet med til sammen 146 frisørsalonger i Norge gjennom datterselskapet Nikita Hair Norway AS. I Sverige drives 36 salonger gjennom selskapet Nikita Hair Sweden AB, som er et datterselskap til Raise International. Styreleder i samtlige selskaper er Inger Ellen Nicolaisen, som er eneeier av aksjene i Raise Gruppen AS.

Selskapets formål er forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette, og selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art. RI er registrert som et porteføljeinvesteringsselskap som yter tjenester til eget foretak/konsern innen frisering og skjønnhetspleie. Frem til 30. august 2003 var Inger Ellen Nicolaisen registrert som daglig leder. Deretter var Karl Arne Sjø Jespersen registrert som daglig leder frem til 7. mars 2006, da Rita Kristin Broch overtok som daglig leder. Verken i 2006 eller 2007 var det

lønnsutgifter i selskapet. I 2008 var en person lønnet deler av året. Inger Ellen Nicolaisen har vært styreleder fra stiftelsen av selskapet.

Selskapet Nikita Hair Ltd. ble registrert i Storbritannia i 2004, og selskapet Hair Shop Ltd. i 2006. Nikita Hair AB ble registrert i Sverige i 2006. De tre selskapene er datterselskaper av Raise International og ble finansiert via egenkapital og lån fra selskapet. Hair Shop Ltd. ble tilført midler via Nikita Hair Ltd. Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet, og driften ble avvirket rundt årsskiftet 2008/2009. Lån fra Raise International til Nikita Hair Ltd. utgjorde per 31. desember 2008 kr 28.406.707, hvorav kr 2.621.935 var akkumulerte renter.

I selvangivelsen for 2008 krevde Raise International lånefordringen mot Nikita Hair Ltd. fradragsført som tap på fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. I brev fra Skatt øst 8. februar 2010 ble det varslet om at skattekontoret vurderte å nekte fradragsrett, da Raise International ikke ble ansett for å ha drevet virksomhet. Selskapet bestred dette. Ved skattekontorets vedtak 3. mai 2010 ble kr 2.621.935 ansett som fradragsberettiget, da beløpet tidligere var inntektsført som renter. Restbeløpet av fordringen på kr 25.784.772 ble ikke ansett som fradragsberettiget, og selskapets alminnelige inntekt ble økt tilsvarende. Etter klage fra selskapet ble ligningen opprettholdt ved skatteklagenemndas vedtak 10. juni 2013.

I stevning til Oslo tingrett 20. desember 2013 påstod Raise International at ligningsvedtaket for 2008 måtte oppheves, og at det ved ny ligning måtte innrømmes fradrag for tap på fordringen. Staten v/Skatt øst påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 15. oktober 2014 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS oppheves.
2. Staten v/Skatt Øst dømmes til å betale sakskostnader til Raise International AS med kr 684.426,-. Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.

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

Staten v/Skatt øst har i rett tid påanket dommen til lagmannsretten. Ankeforhandling er holdt 6. - 8. september 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Staten var representert ved prosessfullmektigen, advokat Jon Vinje. Dessuten møtte seniorskattejurist Veslemøy Grong og rådgiver Geir Wandug-Iversen. Advokat Odd Moe var prosessfullmektig for Raise International AS, som var representert ved styreleder Inger Ellen Nicolaisen som avga forklaring. Advokat Stig Nordahl var rettslig medhjelper. Det ble avhørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

### **Den ankende part, staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Raise International AS er et selskap som drev passiv kapitalplassering, og ikke virksomhet som er en forutsetning for fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Hvert selskap i konsernet må bedømmes for seg, og det er ikke grunnlag for å foreta noen konsernbetraktning. I årene 2005 - 2008 hadde selskapet ingen driftsinntekter eller driftsmidler, og selskapet hadde kun en lønnet ansatt i deler av 2008. Konsernsjef Rita K. Broch som var daglig leder fra 7. mars 2007, mottok ikke lønn fra selskapet. Regnskapene viser heller ikke at selskapet har benyttet seg av ansatte på

oppdragsbasis. Det har ingen betydning at lønnskostnadene økte betraktelig fra 2010, og særlig i 2011. Selskapets eiendeler besto kun av fordringen mot datterselskapene samt aksjene som i 2007 var nedskrevet til 0. Selskapet kan ikke anses for å ha drevet aktiv kapitalplassering.

Staten er ikke enig i at Raise International likevel drev virksomhet gjennom aktiviteter som ble utført av andre enn selskapets egne ansatte, og at denne aktiviteten må tilordnes selskapet. Det var aldri forutsatt at selskapet skulle være noe annet enn et passivt eierselskap, og aktivitetene kan derfor ikke tilordnes selskapet. Det foreligger ikke noen særskilt hjemmel for at aktivitetene kan tilordnes selskapet, noe som er et vilkår for tilordning.

Skatteloven § 5-1, § 5-20 og § 5-30 skiller mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, og den skjønsmessige grensen mellom typen inntekter beror på aktivitetenes omfang og varighet. Raise International er et holdingselskap, hvor driften kun har bestått i å finansiere datterselskaper i utlandet i tillegg til forvaltning av eierinteressene i de tre selskapene. Investeringsporteføljen har ikke hatt et slikt omfang at den i seg selv kan kvalifisere til virksomhet i skattelovens forstand. Selskapets inntekter og aktiviteter var begrenset til inntekter fra og aktiviteter knyttet til de tre datterselskapene, uten kjøp eller salg av varer eller tjenester fra eller til andre selskaper. Raise International drev ikke frisorvirksomhet og hadde ikke inntekter fra denne virksomheten. Selskapet drev således verken aktiv kapitalforvaltning eller annen virksomhet i skattelovens forstand.

Det arbeidet som er utført av Rita K. Broch, Margrete Singsås, Oddhild Eikrem og Inger Ellen Nicolaisen kan ikke anses utført for Raise International. Ingen av dem var lønnet av selskapet, og de var heller ikke tilknyttet selskapet på oppdragsbasis. Det er vanskelig å ta standpunkt til omfanget og innholdet av det arbeidet som motparten anfører at disse fire utførte for Raise International, men uansett er det statens syn at arbeidet de utførte ikke innebærer at RI drev virksomhet i skattelovens forstand. Aktivitetene må anses som utført på vegne av Raise Gruppen AS, Nikita Hair AS eller selskapene i UK eller Sverige. Rita K. Broch og Inger Ellen Nicolaisen var medlemmer av styret i de britiske selskapene, og styrearbeid kan uansett ikke anses som virksomhet for Raise International. Dessuten var de også henholdsvis administrerende direktør og styreleder i det svenske datterselskapet. Den eventuelle restaktivitet som kan henføres til Raise International, kan uansett ikke medføre at selskapet drev virksomhet.

Konsernspissen Raise Group AS utførte ledelsesfunksjoner og administrative funksjoner for selskapene i konsernet, og disse tjenestene ble fakturert selskapene via et administrasjonsgebyr. Tjenestene omfattet blant annet økonomi, markedsføring, personalfunksjoner og it-funksjoner. Det må legges til grunn at dette også gjaldt for de utenlandske selskapene. Disse tjenestene ble således ikke utført for Raise Internationals regning og risiko, men direkte som tjenester til de tre selskapene i utlandet. Raise International kan således ikke tilordnes inntekter eller utgifter tilknyttet disse tjenestene, og det er uten betydning at de utenlandske selskapene i noen år ikke ble fakturert for tjenestene via administrasjonsgebyret. Den eventuelle restaktivitet som ikke ble utøvd direkte til de utenlandske selskapene, kan ikke medføre at virksomhetsvilkåret for Raise International er oppfylt. De aktivitetene i 2008 som var knyttet til gjeldsforhandlinger og avvikling av selskapene i UK, kan heller ikke innebære at virksomhetskravet er oppfylt. Dette var aktiviteter av enkeltstående karakter uten tilstrekkelig varighet.

Det var ikke Raise International som hadde den reelle interessen i aktivitetene som Nicolaisen, Broch, Setsaas og Eikrem utførte. Det var de utenlandske selskapene som først og fremst nøt godt av aktivitetene, og RIs interesse var kun indirekte ved at selskapet hadde ytt lån og kunne motta utbytte via eierforholdet til aksjene. Det bestrides på denne bakgrunn at aktivitetene ble utført for selskapets regning og risiko.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemotparten, Raise International AS, har i hovedtrekk anført:**

Raise International er et aksjeselskap som driver virksomhet ved aktiv kapitalplassering, og virksomhetsvilkåret etter skatteloven § 6-2 annet ledd er oppfylt. Selskapets virksomhet består i å undersøke markedsmuligheter i utlandet, planlegge, etablere, finansiere og bistå virksomheter internasjonalt hvor man mener at det er grunnlag for drift. RI skulle bygge opp og understøtte Raise-kjedens virksomhet i utlandet. Selskapets funksjon som mellomliggende holdingselskap er operasjonelt hensiktsmessig ved at den skaper klare linjer og tydeliggjør resultatansvar, samtidig som den innebærer en ansvarsbegrensende buffer mot problemer i en risikofylt internasjonal satsning med klart grunder- og venturepreg. Aktiviteten har i tillegg til deltakelse på styremøter og regulær aksjonæraktivitet omfattet finansieringsbistand, utredning av satsningsområder, utarbeidelse av businessplaner og budsjetter, kostnadskontroll, oppfølging av planer og budsjetter, opplæring og oppfølging av ledere, investorpresentasjoner, forhandlinger og avtaler med viktige leverandører, kjøpesentre og andre. Etter rettspraksis skal det legges vekt på alle typer aktiviteter, herunder arbeid med administrasjon.

Det er ikke et nødvendig vilkår at aktiviteten utøves av selskapet selv. Når aktiviteten utøves av andre, er det spørsmål om den drives for skattyters regning og risiko. Aktiviteten som må tilordnes Raise International ble utført av Inger Ellen Nicolaisen (styreleder i samtlige selskap i konsernet), Rita K. Broch (konsernsjef og daglig leder i RI fra 7. mars 2006), Margrete Singsaas (økonomisjef i konsernet), Oddhild Eikrem (personalsjef i konsernet), Karl Arne Jespersen (daglig leder i RI fra 30. august 2003 til 7. mars 2006) og Silje Heggelund. Broch, Singsaas og Eikrem var ansatt og lønnet av Nikita Hair Norway AS, som ikke hadde noe med den utenlandske satsningen å gjøre. De fire la ned et betydelig arbeid for Raise International, som med meget god margin overstiger kravet til varighet og omfang. RI hadde den reelle risikoen for aktiviteten og var den som aktiviteten først og fremst kom til gode. Det må tas hensyn til en fornuftig og hensiktsmessig konsernstruktur.

Administrasjonsgebyr ble pålagt de selskapene som hadde inntekter, og var en beskjeden gjenytelse for de fellestjenestene som datterselskapene mottok fra konsernet sentralt. Gebyret var ikke betaling for arbeid med utenlandssatsingen, som i sin helhet var lagt til RI som var opprettet med dette formålet. RI finansierte virksomheten i England gjennom betydelige lån til Nikita Hair Ltd. Gjennom opptak av banklån og noe egenkapital tilførte RI datterselskapene de midlene som var nødvendig for å finansiere virksomheten.

Det er ikke tvilsomt at Raise International var egnet til å gå med overskudd, selv om det måtte regnes med underskudd i oppstartfasen. Motpartens parallell til passiv kapitalplassering er ikke treffende, da virksomheten innebar å bygge kjedebasert frisørvirksomhet internasjonalt.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst plikter å betale sakens omkostninger.

**[Lagmannsretten bemerker:]**

Lagmannsretten er kommet til at anken må forkastes og kan i hovedsak slutte seg til tingrettens bemerkninger. Anken foranlediger imidlertid følgende oppsummering og kommentarer:

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak hvor Raise International AS for inntektsåret 2008 ble nektet fradrag for tap på fordring mot datterselskapet Nikita Hair Ltd.

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 som gir fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Hvilke tap som gir fradragsrett, følger av § 6-2. Første ledd gjelder tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. Av § 6-2 annet ledd første punktum fremgår at det også gis fradrag for «annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»

Frادrag ble nektet da skattemyndighetene ikke anså Raise International for å drive «virksomhet» slik vilkåret må forstås etter skatteloven § 6-2 annet ledd første punktum. Det ble ikke tatt stilling til hvorvidt de to andre kumulative vilkårene for fradragsrett var oppfylt, nemlig hvorvidt fordringen hadde særlig og nær tilknytning til virksomheten, og at tapet må være endelig konstatert. Lagmannsretten skal derfor kun ta stilling til om virksomhetsvilkåret er oppfylt.

Staten har anført at Raise Internationals virksomhet var begrenset til eierskapet til aksjene i de utenlandske datterselskapene og finansiering av disse ved låneopptak, og at en slik ren kapitalplassering ikke kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Selskapet har på sin side anført at det i 2008 drev aktiv kapitalforvaltning av et slikt omfang at virksomhetskravet er oppfylt, og at dette i alle fall må gjelde dersom de sentrale personers aktiviteter i forbindelse med utenlandssatsingen tilordnes selskapet.

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48, hvor skjønnsmomentene er angitt. Aktiviteten må for det første være av et visst omfang og en viss varighet. Aktiviteten må dernest være utøvd for skattyters regning og risiko, og aktiviteten må ha en økonomisk karakter og objektivt være egnet til å gå med overskudd. Disse momentene er også vektlagt i rettspraksis, jf. blant annet Rt-2015-628 (Solér) med henvisning til Rt-2013-421 (Tronviken).

Lagmannsretten ser først på hvilke momenter som skiller virksomhet fra passiv kapitalforvaltning.

Det tas utgangspunkt i at det viktigste momentet ved grensedragningen er aktivitetens omfang. Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet, også arbeid med å administrere, jf. Lignings-ABC 2008/09 side 1327. Det er i utgangspunktet heller ikke nødvendig at aktiviteten er utøvd av skattyteren selv. Den aktiviteten som utøves av andre, må imidlertid være av et slikt omfang og varighet, at det ville blitt ansett som virksomhet dersom aktiviteten hadde blitt utført av skattyter selv. Aktiv kapitalforvaltning kan også være virksomhet i skattelovens forstand, men dette er ikke en problemstilling i nærværende sak.

Raise International AS ble stiftet i 2001 med følgende formål: «Forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette. Selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art». Det er registrert som et porteføljeinvesteringsselskap som yter tjenester til eget foretak/konsern innen frisering og skjønnhetspleie. Slik lagmannsretten ser det, kan det ikke ut fra opplysningene i Enhetsregisteret sluttet at selskapet kun skulle drive passiv kapitalforvaltning.

Av styrets årsberetning for 2004 fremgår det at Raise Internationals virksomhet primært er å selge Nikita-konseptet til andre land, og at selskapet har brukt betydelige ressurser på å analysere nye markeder og skaffe seg kunnskap og kompetanse i internasjonalisering, ikke minst i markedet i England. Av årsberetningen for 2005 fremgår det at selskapet har hatt betydelige tap på investeringene, men at tapene må anses som en del av investeringene som må gjennomføres for å kunne etablere seg i nye markeder. I årsberetningen for 2006 skrives det at selskapet befester sin posisjon i Sverige og England, og at styret som følge av det arbeidet som er nedlagt, forventer en positiv resultatutvikling i datterselskapene. I årsberetningen for 2007 redegjøres det for tap på investeringene i datterselskapene, og det gjentas at tapene er en del av investeringene som må gjøres for å kunne etablere seg i nye markeder. Av årsberetningen for 2008 fremgår at det i mars 2009 ble meldt oppbud av driften i England, men at driften i Sverige gikk bra.

Det fremgår av referatet fra styremøte 30. mai 2006 at salongene på Tenerife må nedlegges, at det er viktig å skaffe kapital til satsningen i Sverige og UK, og at det til neste styremøte må fremskaffes alternative kapitalinnhentinger utenfor Nikita-gruppen. I styremøte 13. desember 2006 ble budsjettet for 2007 gjennomgått, og det ble orientert om nedleggelsen av den spanske virksomheten. I styremøtet 23. mai 2007 ble både konserninterne og eksterne låneavtaler godkjent. Av referatet fra styremøte 27. september 2007 godkjente styret at administrasjonen foretar tilretteleggelse for salg av andel av Nikitas datterselskap i UK. Av referat fra styremøte 18. september 2008 fremgår det at styret anser resultatutviklingen i datterselskapene som kritisk, og at administrasjonen orienterte om tiltak som var iverksatt i Sverige og UK som skal sikre resultatene.

Inger Ellen Nicolaisen, styreleder og eneeier av aksjene i Raise Gruppen AS, forklarte at Nikita International ble startet i forbindelse med at konsernet ønsket å utvide frisørvirksomheten til å omfatte utlandet. Det var aldri meningen at selskapet skulle drive frisørvirksomhet, men utenlandssatsingen skulle skje gjennom dette selskapet. Målet i konsernet i 2005 var 500 salonger, og det var nødvendig at videre ekspansjon skjedde i utlandet. Man satset først på oppbygging av salonger i UK for deretter å eksportere salongkonseptet videre til andre europeiske land. Man tenkte ikke på hvilket selskap den enkelte medarbeider som var engasjert i utenlandssatsingen, var ansatt i. Det ble arbeidet etter prinsippet «alle mann til pumpene for UK»,

uten at det ble notert hvem som jobbet med hvilke oppgaver underveis, eller hvor mye det ble jobbet. Det viktige var å etablere salonger i UK og Sverige etter Nikita-konseptet med nasjonale tilpasninger. Det ble nedlagt mye arbeid i lokalisering, tilrettelegging og tilpassing av konseptet, opplæring av medarbeidere, og forsøk på å skaffe investorer med lokalkunnskap og låneopptak for videre drift.

På bakgrunn av Inger Ellen Nicolaisens forklaring om opprettelsen av Raise International i 2001 og utenlandssatsingen fra 2004, er det lagmannsrettens syn at Raise International ikke var ment å være en passiv forvalter av utenlandske datterselskaper og finansiering av disse. Selskapet skulle ha en sentral rolle ved oppbyggingen av utenlandssatsingen, og det er lagmannsrettens syn at virksomheten i 2008 ikke var begrenset til eierskap av datterselskapene og finansiering av disse. Lagmannsretten kan på bakgrunn av Nicolaisens forklaring, opplysninger i årsrapportene og styrereferater ikke slutte seg til statens anførsel om at konsernets aktiviteter i forbindelse med utenlandssatsingen, etter sin art ikke kan tilordnes Raise International da selskapet var uten operasjonell funksjon.

Raise International har vist til at selskapet selv har utført betydelig arbeid med å styre og finansiere virksomheter internasjonalt samt følge opp datterselskapene. I tillegg er vist til at det er utført en betydelig arbeidsinnsats av Rita K. Broch, Margrete Singsaas, Oddhild Eikrem og Inger Ellen Nicolaisen som må tilordnes selskapet. Dette gjelder arbeid i forbindelse med å undersøke markedsmuligheter, oppfølging av selskapene i utlandet, utarbeidelse av investorpresentasjoner og businessplaner, ansettelse/opplæring av ledere i selskapene i utlandet, budsjettering, oppfølging av kostnader, arbeidsavtaler med viktige leverandører og kjøpesentre, styremøter og møter med oppfølging av ledere samt utredning/vurdering av etableringer i nye land. Det er fremlagt timelister hvor Broch, Singsaas og Eikrems arbeid med utenlandssatsingen i 2006-2008 i ettertid er estimert til henholdsvis 1670, 2746 og 2507 timer.

Økonomidirektør Margrete Singsaas som ble ansatt i november 2006, forklarte at hun ved ansettelsen ble fortalt at hun skulle jobbe mye internasjonalt, og at det ved ansettelsen ble vektlagt at hun hadde erfaring fra arbeid mot utlandet. Hun forklarte at hun de første årene hadde jobbet mest med de utenlandske selskapene for å få til finansiering og implementering av Nikita-konseptet. Hun redegjorde også for hvilke felleskostnader det såkalte administrasjonsgebyret, skulle dekke. Hun nevnte løpende kostnader som IKT, lisenser, regnskapssystem, driftsavtaler mm. Dette var et gebyr som Raise Gruppen også krevde innbetalt fra selskapene i UK og Sverige etter hvert som de gikk med overskudd. Nikita Hair Sweden ble i årene 2006-2008 fakturert henholdsvis 166 000, 190 000 og 269 845 kroner. Selskapene i UK ble ikke fakturert gebyr for 2006 og 2007. I 2008 ble det fakturert et beløp på kr 27.9954 per måned, men gebyret ble ikke betalt. Raise International ble ikke belastet administrasjonsgebyr da selskapet ikke benyttet disse tjenestene.

Skattemyndighetene fant ikke at det var sannsynliggjort at aktivitet i form av managementtjenester utført av Raise Gruppen, kunne tilordnes Raise International. Det synes å være lagt betydelig vekt på at Raise International var holdt utenfor den mellomfaktureringsen som skal dekke tjenester fra Raise Gruppen til datterselskapene, det såkalte administrasjonsgebyret som Margrete Singsaas forklarte seg om. Lagmannsretten er enig med tingretten i at administrasjonsgebyret ikke kan anses som betaling fra de utenlandske datterselskapene for det

arbeidet som Raise Gruppen nedla i utenlandssatsingen, i alle fall ikke for alt arbeid som ble utført.

Lagmannsretten har funnet det vanskelig å skille mellom den aktiviteten som må anses utført av Raise International, den aktiviteten som kan anses tilordnet selskapet og annet arbeid utført av Raise Gruppen og øvrige selskaper i konsernet. Styreleder Inger Ellen Nicolaisen, konsernsjef Rita K. Broch, økonomidirektør Margrete Singsaas og personaldirektør Oddhild Eikrem hadde stillinger og verv som gjør det vanskelig å vurdere hvilket selskap som til enhver tid var «oppdragsgiver» for den aktiviteten de utførte. Hvert selskap i et konsern skal skatterettslig vurderes for seg, og det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at all aktivitet fra ansatte i konsernet som jobbet med utenlandssatsingen, skal tilordnes Raise International.

Under henvisning til Rt-1990-958 (Quatro) på side 962 har staten anført at den virksomhet som aksjonærene har utført, ikke skal tilordnes Raise International uten at det foreligger en særskilt hjemmel. Selskapet har ikke gitt noe arbeidsoppdrag til Raise Gruppen i tilknytning til utenlandssatsingen, og det arbeidet som Singsaas, Broch og Eikrem utførte ved utenlandssatsingen, kan derfor ikke tilordnes selskapet.

Slik lagmannsretten ser det, foreligger det et tilstrekkelig grunnlag for å si at en betydelig del av den aktiviteten som Rita K. Broch, Margrete Singsaas og Oddhild Eikrem nedla i utenlandssatsingen, kan tilordnes Raise International. Bakgrunnen for opprettelsen av selskapet i 2001 var at konsernets internasjonale satsing på frisorvirksomhet i utlandet skulle skje gjennom selskapet. Dette gjaldt ikke bare eierskapet og finansieringen av datterselskaper, men det ble også forutsatt at arbeidet med tilretteleggelsen, etableringen og oppstarten av de utenlandske selskapene skulle skje gjennom RI. Etter lagmannsrettens syn er denne strategien også gjennomført. Lagmannsretten er imidlertid enig med skattemyndighetene i at utøvelsen av typiske «eierbeføyelser» ikke utgjør tilstrekkelig virksomhet i skattelovens forstand.

Hvilket selskap en aktivitet skal tilordnes, må vurderes ut fra hvilket selskap som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvilket selskap aktiviteten først og fremst kommer til gode, jf. avsnitt 36 i Rt-2013-421 (Tronviken). I dette ligger at man blant annet må se hen til om skattyter bærer tap og får gevinst av det som er kalt «grunninvesteringen».

Inger Ellen Nicolaisen var styreleder i samtlige selskap i konsernet, Rita K. Broch var konsernsjef og daglig leder i Raise International fra 7. mars 2006, Margrete Singsaas var økonomisjef for alle selskapene i konsernet og Oddhild Eikrem var personalsjef for alle selskapene. Broch, Singsaas og Eikrem var ansatt og lønnet av Nikita Hair Norway AS, mens Nicolaisen var ansatt i Raise Gruppen AS og lønnet derfra. Når det gjelder den nærmere redegjørelsen og drøftelsen av disse forhold vises det til tingrettens gjennomgang av aktivitet, ansettelse, verv i konsernet og den enkeltes rolle i utenlandssatsingen. Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurdering om at det ble utøvet innsats med et betydelig omfang og varighet fra de nevnte personene i forbindelse med utenlandssatsingen.

Store deler av aktiviteten må anses utført for Raise Internationals regning og risiko, ved at det var dette selskapet som i første rekke hadde den økonomiske risikoen for utenlandssatsingen. Selskapet ville tjene penger hvis driften gikk bra, og ville bli påført tap dersom satsingen gikk med underskudd. Dersom driften av datterselskapene i England hadde gått med overskudd, ville

Raise International kunne mottatt utbytte, eventuelt fått gevinst ved salg av aksjene. Driften i Sverige går nå med overskudd. Den økonomiske interessen Raise Gruppen hadde i utenlandssatsingen, må anses som en indirekte interesse i skattelovens forstand.

Lagmannsretten legger også vekt på at Raise International var opprettet med formål å forestå utenlandssatsingen i konsernet, og at de utenlandske selskapene er lagt under RI. Det er derfor nærliggende å tilordne selskapet aktivitet i forbindelse med utenlandssatsingen, i hvert fall det arbeidet som ikke kan anses utført direkte for de utenlandske selskapene. Det vektlegges også at utenlandssatsingen startet i 2004, og at det siden har foregått et kontinuerlig arbeid for å etablere salonger etter Nikita-konseptet i utlandet. Det arbeides nå med planer om å etablere frisørvirksomhet i Nederland, USA og Kina.

Vilkåret om at aktiviteten i Raise International var egnet til å gi overskudd, er også oppfylt.

Da lagmannsretten i likhet med tingretten har kommet til at virksomhetskravet etter skatteloven § 6-2 annet ledd er oppfylt, blir skatteklagenemndas vedtak for Raise International AS for inntektsåret 2008 å oppheve.

### **Sakskostnader**

Anken har ikke ført frem, og staten v/Skatt øst skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd erstatte Raise Internationals nødvendige sakskostnader, da lagmannsretten ikke har funnet at unntaksbestemmelsen i tredje ledd kan gis anvendelse.

Advokat Odd Moe har på vegne av Raise International fremsatt et kostnadskrav på kr 1.179.400, som i sin helhet utgjør salær. Merverdiavgift er ikke tillagt, da klienten er fradragsberettiget. Det er beregnet kr 61.600 for arbeid (21 timer) frem til anketilsvar, kr 433.000 for arbeid (130 timer) frem til ankeforhandlingen som var berammet i november 2015, kr 478.800 for arbeid (133 timer) frem til ankeforhandlingen nå samt kr 216.000 for arbeid (60 timer) i ankeforhandlingsperioden og for etterarbeid. Advokat Jon Vinje bemerket at salærkravet var høyt. Han viste særlig til at Raise International har hatt to prosessfullmektiger, og at dobbeltarbeid ikke kan belastes motparten.

Advokat Vinje fremsatte et salærkrav på kr 372.450, med tillegg av merverdiavgift. Det er beregnet kr 36.400 for utarbeidelse av anke (14 timer), kr 261.950 for arbeid frem ankeforhandling (100,75 timer) og kr 74.100 for ankeforhandling og tilknyttet arbeid (28,5 timer). Det er anslått at 40 timers arbeid, kr 130.000 inkl. mva, skyldes merarbeid som følge av at ankeforhandlingen bortfalt høsten 2015.

Ankeforhandlingen var opprinnelig berammet over tre dager fra tirsdag 17. november 2015. Ved brev fra lagmannsretten fredag 13. november, sendt som vedlegg til epost, ble prosessfullmektigene orientert om at ankeforhandlingen måtte utsettes på grunn av uforutsett sykefravær hos flere av avdelingens dommere, og at heller ikke andre avdelinger i lagmannsretten hadde dommere til erstatning for de som var sykmeldte. Tvisteloven § 20-12 gir ikke grunnlag for å belaste staten for påførte meromkostninger, da det ikke ble begått en feil eller et klanderverdig forhold fra lagmannsrettens side.

Etter tvisteloven § 20-5 første ledd har den parten som har vunnet saken, rett til å få erstattet nødvendige og rimelige kostnader av motparten. Det forutsettes at domstolen skal føre en reell kontroll med kostnadskravet.

Lagmannsretten har kommet til at salærkravet er for høyt i forhold til hva prosessoppdraget skulle tilsi, ved at timebruken overskrider hva som må anses tilstrekkelig for å ivareta klientens interesser, og som kan kreves erstattet av motparten. Det er særlig omfanget av merarbeidet ved utsatt ankeforhandling og dobbel representasjon som begrunner nedsettelsen av kravet. Det arbeidet som ble nedlagt under forberedelsen av ankeforhandlingen høsten 2015, burde i langt større grad ha gitt seg utslag i reduksjon i timebruken under saksforberedelsen nå. Raise International var dessuten representert ved de samme to advokatene for tingretten som nå, og saken står i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten. Lagmannsretten har imidlertid forståelse for at den tiden som har gått fra november 2015 til gjennomføringen av ankeforhandlingen, nødvendiggjør en oppfriskning av saken. Advokat Moe har ikke kommentert hvorvidt, eller i hvilken utstrekning, det er påløpt meromkostninger på grunn av dobbel representasjon. Lagmannsretten finner det sannsynlig at dette er tilfelle. Verken sakens faktum, juridiske problemstillinger eller ankeforhandlingens lengde tilsier etter lagmannsrettens syn at merkostnader ved dobbel representasjon kan anses som nødvendige kostnader som kan kraves erstattet av motparten.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten å redusere sakskostnadene til kr 700.000.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst til Raise International AS 700 000 - sjuhundretusen - kroner innen to uker fra forkynnelse av dommen.*

## Tingrettsdommer

### SkN 16-132 Fradrag for underskudd i utenlandsk deltakerlignet selskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1, § 6-24 og § 10-41

**Bergen tingrett:** Dom av 22. juni 2016, sak nr.: TBERG-2015-149498

**Dommer:** Dommerfullmektig Bjarne Kvam.

**Parter:** Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum Npep AS, Bradbenken Partner AS, Argentum Investment Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS, Freyer Forvaltning AS og Varner Pe AS (for disse: advokat Peter Hammerich) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Jon Vinje).

**Sammendrag:** Etter skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum kommer andel av underskudd i utenlandsk selskap «bare til fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring». Saken reiste spørsmål om saksøkerne hadde stilt tilstrekkelig dokumentasjon til rådighet for skattemyndigheten til å ha fradragsrett for underskudd for eierandel i utenlandsk selskap. Saksøkerne anførte at det var vanskelig å fremskaffe underlagsdokumentasjon i PE-bransjen, men tingretten fant at bestemmelsen ikke kunne tolkes innskrenkende, og staten ble frifunnet på dette punkt. Det var også spørsmål om det forelå full fradragsrett for forvaltningshonorarer etter skatteloven § 6-1, jf. § 6-24. Saksøkerne viste til at forvaltningshonoraret skulle dekke en lang rekke oppgaver, og at det i praksis ikke var mulig å dele disse mangeartede og ulike postene opp. Etter hovedformåls læren måtte det gis full fradragsrett fordi honoraret i hovedsak gikk til fradragsberettigede kostnader. Tingretten var ikke enig, og ligningen, hvor det var gitt fradrag for 60 prosent av kostnadene, ble stående.

#### Hva saken gjelder

Argentum Fondsinvesteringer AS mfl. har saksøkt staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter for å få opphevet likningen for 2012 og 2013 når det gjelder underskudd fra investeringer i Private Equity-fondene CapMan Buyout IX Fund A LP («CapMan IX») og Norvestor VI LP («Norvestor VI»). De to fondene har forretningsadresse på Guernsey, Den engelske kanal. Det er spørsmål om saksøkerne har stilt tilstrekkelig dokumentasjon til rådighet for skattemyndigheten for fradrag ved ligningsoppgjør, jf. skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum. Det er også spørsmål om det foreligger full fradragsrett for forvaltningshonorarer etter skatteloven § 6-1, jf. § 6-24.

#### Prosessuelt

Stevning innkom Bergen tingrett 22.09.2015. Tilsvaret innkom 06.11.2015. Planleggingsmøte ble avholdt 23.11.2015. Hovedforhandling ble avholdt 11. og 12.05.2016. Det ble avgitt partsforklaring fra saksøker og ført 2 vitner og ellers ført de bevis som fremgår av rettsboken.

### **Saksøkernes påstand og påstandsgrunnlag**

Vedrørende Argentum Fondsinvesteringer AS' investering i CapMan IX:

1. Ligningen for Argentum Fondsinvesteringer AS for inntektsåret 2012 oppheves.

Vedrørende Npep Norvester VI IS m/ deltakeres investering i Norvester IV:

2. Ligningen for Argentum NPEP AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
3. Ligningen for Argentum Fondsinvesteringer AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
4. Ligningen for Varner PE AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
5. Ligningen for Argentum Investment Partner AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
6. Ligningen for Bradbenken Partner AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
7. Ligningen for Tomte Forvaltning AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
8. Ligningen for Lærdal Finans AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.
9. Ligningen for Grieg International AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves. 10 Ligningen for Freyer Forvaltning AS for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves.

For alle tilfeller:

11. Staten ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter betaler til Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum NPEP AS, Varner PE AS, Argentum Investment Partner AS, Bradbenken Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS og Freyer Forvaltning AS sakens omkostninger.

Påstanden er altså at (i) ligningen for Argentum Fondsinvestering AS for inntektsåret 2012 oppheves når det gjelder avskjæring av deler av underskudd på investering i CapMan IX, og (ii) ligningen til de nevnte saksøkerne for inntektsårene 2012 og 2013 oppheves når det gjelder avskjæring av deler av underskudd på investering i Norvestor VI.

Saksøkerne anfører at rekkevidden av fremleggelsesplikten etter skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum må fastsettes etter det formål bestemmelsen skal tjene, og den adgang en skatteyter i praksis har til å fremlegge den etterspurte dokumentasjonen for skattemyndighetene. Bestemmelsens ordlyd må tolkes innskrenkende, og i lys av at Private Equity-bransjen er helt spesiell. Skattemyndighetene må kunne anvende skjønn ved vurderingen av underlagsmaterialet som er fremlagt, slik at det kan gis fradrag for underskudd som åpenbart er knyttet til kostnader som er fradragsberettiget, selv om ikke alt underlagsmateriale som kan etterspørres i kraft av skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum er fremlagt.

Saksøkerne gjør gjeldende at det foreligger full fradragsrett for forvaltningshonoraret etter skatteloven § 6-1 jf. § 6-24. Hovedformåls læren kommer til anvendelse.

Forvaltningshonoraret er en kostnad med flere tilknyttede formål. Det er ikke naturlig, eller mulig, å skille de ulike oppgavene forvaltningshonoraret er en godtgjørelse for - verken i tid, omfang eller type tjeneste. Uansett er vedtakenes fordeling mellom fradragsberettigede driftskostnader og aktiveringspliktige transaksjonskostnader feil.

### Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

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

Saken reiser spørsmål om saksøkerne har krav på fradrag for sin forholdsmessige andel av underskudd som deltakere i henholdsvis CapMan IX og Norvester VI. Både CapMan IX og Norvestor VI er såkalte «limited partnerships» på Guernsey. Dette er ansvarlige selskaper hvor en av deltakerne har ubegrenset ansvar. Selskapsformen kan sammenliknes med et norsk kommandittselskap. Deltakerne er skattytere i Norge.

Etter norske skatteregler er de norske selskapene gjenstand for deltakerlikning, jf. skatteloven § 10-41 jf. § 10-40. Det er den enkelte deltaker - ikke selskapet - som beskattes for selskapets overskudd eller underskudd. Resultatet for deltakerne settes til deres andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter. Dette er såkalte utenlandske deltakerlignede selskaper - UDL-selskaper, eller UDLSer. Det er norske skatteregler som er avgjørende ved fastsettelsen av det resultat som skal fordeles på deltakerne i UDLSene.

Begge selskapene CapMan IX og Norvestor VI hadde underskudd i de aktuelle årene. Det følger av skatteloven § 10-41 at det bare gis fradrag for underskudd dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring. Det er en egen rubrikk i selvangivelsen for selskaper som deltar i utenlandske selskaper. I rubrikken kan skattyter krysse av for at alt det aktuelle underlagsmaterialet vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring. Dersom skattyter ikke krysser av, vil det ikke bli gitt fradrag for underskudd på selvangivelsen. Saksøkerne hadde alle krysset av for at alt underlagsmateriale ville bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring, og var da som utgangspunkt berettiget til skattefradrag for underskuddene. Sentralskattekontoret begjærte ved brev 10.03.2014 og 13.03.2014 underlagsmaterialet fremlagt. Saksøkerne fremla imidlertid ingen dokumentasjon.

Sentralskattekontoret ga da ikke fradrag for underskuddene.

Saksøkerne har i ettertid fremlagt aggregerte tall fra regnskapene til CapMan IX og Norvestor VI, men langt fra «alt» underlagsmateriale er fremlagt.

Når det gjelder forvaltningshonorarene (Management Fee), er spørsmålet blant annet hvor stor del av forvaltningshonorarene som gjelder henholdsvis fradragsberettigede driftsutgifter og ikke-fradragsberettigede kjøps- og salgskostnader.

### Rettens vurdering

**Har saksøkerne stilt tilstrekkelig dokumentasjon for fradrag ved ligningsoppgjør til rådighet for skattemyndighetene, jf. skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum?**

Første hovedspørsmål knytter seg til skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum, som lyder: «Andel av underskudd i utenlandsk selskap kommer bare til fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring». Regelen gjelder for saksøkerne, jf. § 10-40 første ledd.

Ordlyden i § 10-41 første ledd annen setning synes klar. Deltakeren i utenlandsk selskap får bare fradrag for andel i underskudd i det utenlandske selskapet dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til det utenlandske selskapet vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring. Årsaken til at myndighetene skal ha innsynsrett i alt underlagsmateriale er at det skal være mulig å kontrollere at skatteoppgjøret er korrekt.

Saksøkerne anfører at skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum skal tolkes innskrenkende. Det anføres at regelen må tolkes i lys av ligningsloven § 8-1, som sier at ligningsmyndighetene «avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger som er gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger». Ligningsloven § 8-1 innebærer at skattemyndighetene avgjør når ulike poster er tilstrekkelig dokumentert, og det er da ikke nødvendigvis behov for å fremlegge «alt underlagsmateriale til selskapets regnskap», som det heter i skatteloven § 10-41.

Retten viser som utgangspunkt til at skatteloven § 10-41 er en særregel som ikke viker for den generelle regelen i ligningsloven § 8-1. Retten viser likevel til at det er etablert praksis at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle opplysninger som foreligger. Ligningsmyndighetene skal finne frem til det faktum som er mest mulig riktig, jf. Einar Harboe mfl.: Ligningsloven, 7. utgave, Oslo 2015 s. 276.

Spørsmålet er hvor mye dokumentasjon som vil være tilstrekkelig for at skattemyndighetene anser et faktisk forhold som dokumentert. Forklaringen som seniorskattejurist Einar Bratteng ved Sentralskattekontoret for storbedrifter avga for retten belyser problemstillingen. Han opplyste at Sentralskattekontoret i 2014 ikke bare sendte to brev til Argentum mfl. for å få fremlagt «alt underlagsmateriale», men det ble også sendt et tilsvarende brev til en tredje norsk aktør i Private Equity-markedet. Denne tredje aktøren klarte å dokumentere med bilag ca. 90 prosent av kostnadene, slik at Sentralskattekontoret sa seg tilfreds og skattefradrag for det aktuelle underskuddet ble akseptert. Dette viser at det i praksis ikke er nødvendig å fremlegge «alt underlagsmateriale», og at regelen i § 10-41 kan tolkes noe innskrenkende.

I brevene som Skatteetaten sendte Argentum Npep AS og Argentum Fondsinvesteringer AS 10.03 og 13.03.2014 sto det ikke at absolutt alt underlagsmateriale ble krevd fremlagt, men at den samlede dokumentasjonen måtte «være av en slik art at ligningsmyndighetene har mulighet til å føre en reell kontroll av det underskuddet som kreves fradragsført».

Det er stor forskjell på å kunne dokumentere ca. 90 prosent av kostnadene, og kun å vise til aggregerte regnskapstall. Saksøkerne har, når det gjelder underskuddene i CapMan IX og Norvestor VI, kun vist til regnskapene for disse, der bare aggregerte tall fremkommer.

Vitnet Bratteng opplyste at det er betydelige kontrollutfordringer både når det gjelder inntekts- og utgiftssiden i slike Private Equity-fond som det her er snakk om, og at enkelte slike fond har «utrolig komplekse strukturer». Det er derfor behov for en god del dokumentasjon.

Saksøkerne har anført at når staten aksepterer at størrelsen på forvaltningshonoraret anses dokumentert, så må også de andre postene i regnskapene til CapMan IX og Norvestor VI anses dokumentert, fordi alt framgår av de fremlagte regnskapene samt investoravtalene som er fremlagt. Retten finner at det er betydelig forskjell på de to kategoriene utgifter. I investoravtalene fremgår det at forvaltningshonorarets størrelse er 2 prosent av kommittert kapital, og dette er således enkelt å kontrollere. De andre utgiftspostene det er snakk om er løpende utgifter der den eneste dokumentasjonen som er fremlagt for skattemyndighetene er de aggregerte tallene i regnskapene.

Retten konkluderer foreløpig med at skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum tolket alene ikke innebærer at den aktuelle bestemmelsen i skatteloven skal tolkes så sterkt innskrenkende som saksøkerne anfører.

Saksøkerne anfører at bestemmelsen i § 10-41 første ledd annet punktum må tolkes i lys av Private Equity-bransjens spesielle karakter, som gjør det urimelig å kreve «alt underlagsmateriale» fremlagt.

Kjernen i Private Equity (PE) er at det kjøpes majoritetsandeler i selskaper (PE-objekter) som enten ikke er børsnoterte, eller blir tatt av børs, for å drive aktiv eierstyring med sikte på å foredle objektet. Når det aktive eierskapet etter en tid forhåpentligvis har økt verdien på PE-objektet, blir dette så solgt eller børsnotert, for å høste gevinsten. Investering i PE-fond er en finansiell plassering, men bygger likevel på et ganske annet forretningskonsept enn aksjeinvesteringer.

Aktiv eierstyring er krevende og det finnes ulike forvaltningsteam (PE-forvaltere) som utelukkende arbeider med å undersøke mulige objekter, kjøpe og foredle objektene, og så selge dem. Slike PE-forvaltere har ulike strategier. Det er naturlig nok forskjell på hvor flinke de ulike PE-forvaltere er til å plukke ut gode objekter, foredle disse, og til slutt gjennomføre vellykket salg. Det er derfor stor konkurranse mellom PE-forvalterne.

Forvalterne utarbeider investeringsprogrammer som normalt har en tidsramme på ca. 10 år, og finansielle investorer blir invitert til å delta. CapMan XI og Norvestor VI er slike PE-programmer. For de finansielle investorene som satser på Private Equity er utfordringen å plukke ut dyktige PE-forvaltere, slik at investeringen kaster mest mulig av seg. På liknende vis som for en aksjeinvestor, så kjøper en PE-investor en andel i et PE-program. Markedet er globalt, som for aksjemarkedet. I og med at investorer fra hele verden går sammen, må dette organisatorisk arrangeres på en måte som investorer fra alle land har tillit til.

Guernsey og Jersey i Den engelske kanal har opparbeidet seg en høy tillit for slik koordinering. For et PE-program er det vanlig å opprette et koordinerings- og styringsselskap på Guernsey eller

Jersey - et PE-fond. De finansielle investorene fra ulike stater i verden plasserer penger i PE-fondet. Hver investor er ansvarlig for en begrenset del, tilsvarende som i et norsk kommandittselskap. Det er dermed et «Limited Partnership» - LP. Selve PE-fondet det investeres i, er en «General Partner», med ubegrenset ansvar.

Mellom PE-fondet (General Partner) og PE-investorene inngås en avtale, en Limited Partnership Agreement - LPA. PE-fondet er ikke et eget skattesubjekt. Det er så PE-fondet som investerer i de PE-programmene som investorene er interessert i. De 9 aksjeselskapene som er saksøkere i foreliggende sak har gjort investeringer i PE-fond på Guernsey. Slike PE-fond er utenlandske deltakerliknede selskaper - UDLSer. Som for aksjeinvesteringer er det normalt for PE-investorer å investere i flere ulike PE-fond, for ikke å «legge alle egg i samme kurv». Investeringen hver PE-investor gjør i hvert PE-fond er normalt ikke særlig stor regnet i prosent av PE-fondets kommitterte kapital.

Redegjørelsen over om hvordan PE-bransjen er organisert er noe forenklet, men tilstrekkelig til å ta stilling til det rettslige spørsmål.

På grunn av PE-bransjens spesielle karakter er det ifølge saksøkerne to årsaker til at det ikke er mulig å frembringe alt underlagsmateriale til det utenlandske PE-fondets regnskap. En årsak er at hvert enkelt PE-fond på Guernsey har en lang rekke investorer som kan være fra hele verden, samtidig som hver PE-investor normalt investerer i flere PE-fond. Det vil medføre altfor mye arbeid og altfor mye papirer for PE-fondet å fremskaffe «alt underlagsmateriale» til alle investorene. Det er tale om ca. 3.000-5.000 sider for hvert PE-fond per år. I tillegg investerer hver PE-investor normalt i flere fond samtidig, og Argentum har investert i ca. 100 fond. Den andre årsaken er at det ligger i bransjens natur at PE-forvalterne kontinuerlig undersøker nye PE-objekter, kjøper objekter, driver aktiv eierstyring, og planlegger og gjennomfører salg. I disse sammenhenger fremkommer det mye informasjon som er forretningshemmeligheter. Dersom alt underlagsmateriale til all virksomhet for PE-fondene skal gjøres kjent for en lang rekke investorer over hele verden, er faren overhengende for at forretningshemmeligheter blir kjent. Det konkrete PE-programmet kan bli kompromittert og den aktuelle PE-forvalterens tillit i markedet kan bli ødelagt. Det er av disse årsaker ikke aktuelt for PE-fond på Guernsey å offentliggjøre annet enn aggregerte tall for virksomheten.

I de tilfeller PE-fondet får underskudd, oppstår situasjonen som er foranledningen til søksmålet. På den norske skattyterens hånd kunne PE-underskuddet tidligere trekkes fra overskudd i skattyters norske virksomhet. Denne muligheten ble stoppet ved endring i skatteloven § 10-43 i 2014, ved lov 19.12.2014 nr. 80. Lovendringen innebar at underskudd fra utenlandske selskaper ikke lenger kunne trekkes fra i skattyters norske virksomhet, men må fremføres og kommer til fratrekk kun mot fremtidig overskudd i det utenlandske selskapet, eller mot gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap.

Lovendringen gjaldt fra og med inntektsåret 2015. Det rettslige spørsmålet i foreliggende sak er blitt mindre aktuelt etter endringen i § 10-43. Staten ønsker likevel en prinsippavklaring på rekkevidden av § 10-41 første ledd annet punktum, fordi det er så store kontrollutfordringer både når det gjelder inntekts- og utgiftssiden ved investeringer i slike PE-fond som denne saken dreier seg om.

Retten vurderer nå om uttalelser fra lovgiver tilsier at regelen i § 10-41 første ledd annen setning skal tolkes så sterkt innskrenkende som saksøker anfører.

Regelen i § 10-41 første ledd annet punktum ble drøftet i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) punkt 6.11 om en norsk aksjonærs mulighet til å samordne underskudd i et utenlandsk selskap med skattyterens øvrige inntekter. Et utgangspunkt var at aksjonæren ble skattlagt for overskudd i det utenlandske selskapet uavhengig av om overskuddet ble utbetalt eller ikke. Da oppsto spørsmålet om underskudd skulle kunne samordnes med skattyters øvrige inntekter, eller om det bare skulle kunne fremføres til fradrag i fremtidige inntekter fra det utenlandske selskapet. Den siste løsningen ble valgt ved den nevnte lovendringen i 2014, men i foreliggende sak er det rettslige spørsmålet knyttet til reglene som gjaldt tidligere.

I og med at skattyter ble beskattet for overskudd fra det utenlandske selskapet uavhengig av om overskuddet ble utbetalt eller ikke, tilsa symmetrihensyn at også underskudd fra det utenlandske selskapet skulle kunne samordnes med skattyters øvrige inntekt, uavhengig av om underskuddet var en reell utgift eller ikke på skattyterens hånd det aktuelle ligningsåret. Problemet var skattemyndighetenes mulighet for å kontrollere om underskuddet var reelt eller ikke: «Dersom man bare har regnskapstall uten underlagsmateriale som muliggjør kontroll, kan inntekter enkelt holdes utenfor og/eller fiktive utgifter trekkes fra», jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) punkt 6.11.2. Departementet drøftet ulike muligheter, og landet på regelen i § 10-41 første ledd annet punktum:

«En mellomløsning er å bare innrømme adgang til samordning der skattyter kan fremlegge alt underlagsmaterieell til regnskapet. I slike tilfeller vil ligningsmyndighetene ha tilnærmet de samme kontrollmulighetene som overfor norske selskaper. Departementet er kommet til at det siste alternativet gir den beste løsningen. Når selskapet er kontrollert fra Norge må deltakerne også kunne dokumentere nærmere at et underskudd er reelt. Departementet foreslår at skattyter ved innlevering av selvangivelse må undertegne en erklæring om at underlagsmaterialet til årsoppgjøret etter begjæring kan stilles til ligningsmyndighetenes disposisjon. Skattyteren vil dermed være gjort uttrykkelig kjent med vilkårene for å få samordnet underskudd med annen inntekt. Dermed vil han på forhånd kunne undersøke om han kan fremskaffe det nødvendige underlagsmateriale.

Dersom skattyteren på ligningsmyndighetens begjæring ikke klarer å fremlegge tilstrekkelig underlagsmateriale til at det kan kontrolleres om underskuddet er reelt, vil underskuddet kunne nektes fradratt i annen inntekt. Er underskuddet kommet til fradrag, vil ligningen kunne endres. Det vil gjelde selv om deltakeren hevder at han ikke får utlevert det nødvendige materiale fra selskapet.»

Senere i samme proposisjon sies det at det også i fremtiden bør være adgang til å fradra underskudd fra utenlandsk deltakerlignet selskap i annen norsk inntekt. Men en forutsetning for fradragsadgang bør være at skattemyndighetene «kan føre en tilfredsstillende kontroll med om underskuddet er reelt. Etter departementets vurdering må en oppstille de samme vilkår for fradragsrett for underskudd fra alle utenlandske selskaper.»

Det refererte fra Ot.prp.nr.16 (1992-1993) peker tydelig i retning av at lovgiver var klar over muligheten for at en norsk skattyter som er investor i et utenlandsk selskap, i enkelte tilfeller ikke vil være i stand til å fremskaffe alt underlagsmateriale til det utenlandske selskaps regnskap, for

å dokumentere at underskudd er reelt. I tilfeller der skattyter ikke klarer å legge frem tilstrekkelig dokumentasjon vil underskuddet kunne nektes fradratt i annen inntekt. Og dette gjelder selv om skattyteren «ikke får utlevert det nødvendige materiale fra selskapet».

Man kan til tross for de klare utsagn i Ot.prp.nr.16 (1992-1993) likevel spørre om PE-bransjens karakter gir grunn til å revurdere regelen i dag. PE-bransjen var ukjent i Norge da § 10-41 første ledd annet punktum ble formulert i 1992. Argentum startet virksomheten i 2002 og skulle profesjonalisere PE-bransjen i Norge. PE-investeringer gir ofte god avkastning, og Argentum er eid 100 prosent av staten og har bidratt med rundt 500 millioner kroner årlig til staten i flere år. Det er snakk om store beløp, og det er viktig for staten. Saksøkerne mener det er klart at lovgiver ikke ville formulert regelen i § 10-41 med samme kategoriske ordlyd i dag. Dette må også ses lys av den mer relative bestemmelsen i ligningsloven § 8-1 første ledd. Det må være nok at skattemyndighetene kan føre en «tilfredsstillende» kontroll, som det står i Ot.prp.nr.16 (1992-1993) punkt 6.18.2. Da må det være tilstrekkelig at det er minst 50 prosent sannsynlighet for at postene er reelle.

Skattemyndighetene krever langt mer informasjon enn nødvendig, det er snakk om 3.000-5.000 sider per PE-fond per år. Det er i realiteten forvaltningshonoraret som er den største utgiften. Det skytes med en stor kanon på små fugler.

Saksøkerne hevder videre at dersom skattemyndighetene holder fast på at alt underlagsmateriale til det utenlandske PE-fondets regnskap skal fremlegges, kan dette innebære at norske investorer vil vegre seg mot å investere i PE-sektoren, i og med at det ikke er mulig å fremlegge alt. I hvert fall vil slike investeringer bli mindre lønnsomme enn i dag, og det er ikke ønskelig. Det er viktig for norske aktører å kunne delta i finansmarkedene på lik linje med aktører fra andre land. Staten ønsker at private aktører skal delta i PE-sektoren, og dette var en av årsakene til at Argentum ble opprettet.

Det er ikke skatteproblematikk knyttet til investering på Guernsey. Guernsey er ikke et skatteparadis. Norge har skatteavtale med Guernsey og skattlegging av selskaper på Guernsey er like transparent som i andre land som Norge har skatteavtale med.

De argumenter saksøkerne her har anført for en sterkt innskrenkende tolkning av skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum er åpenbart ikke uten vekt. Det er forståelig at saksøkerne ønsker å prøve spørsmålet for domstolen.

Retten viser likevel til at hensynet bak skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum er å begrense mulighetene for skattesvik i forbindelse med utenlandsinvesteringer, ved å kreve full transparens også for norske skattyteres eierskap i utenlandske selskaper. Dette er uproblematisk dersom den norske skattyteren eier et ordinært utenlandsk selskap 100 prosent, eller dersom skattyteren har majoritetsandel i et ordinært utenlandsk selskap. I slike tilfeller har skattyteren kontroll, og kan fremlegge alt underlagsmaterieell hørende til det utenlandske selskapets regnskap. Men som redegjort for er PE-bransjen spesiell og retten legger til grunn at det ikke er mulig å få dokumentert absolutt alt underlagsmateriale. Og selv om det er transparens knyttet til skattlegging på Guernsey, så kan det likevel oppstå transparensproblemer på grunn av PE-bransjens karakter. Bratteng fra Sentralskattekontoret forklarte at det i enkelte tilfeller legges inn et holdingselskap mellom PE-programmselskapet og PE-objektet det investeres i (en «blokker»),

og i slike tilfeller vil det ikke være full transparens. Det er også en problemstilling knyttet til internprising, og annet.

Retten viser til at de klare uttalelsene i Ot.prp.nr.16 (1992-1993) tyder på at lovgiver hadde en bevisst holdning til problemstillingen. Investeringer i utlandet skal kunne kontrolleres på linje med investeringer innenlands. For de såkalte norskkontrollerte utenlandske selskapene (NOKUS) gjelder en tilsvarende regel, jf. skatteloven § 10-66. Det er skattyter som har opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-1 og eksempelvis Rt-1988-390. En tilnærmet ordrett tolkning av skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum kan nok gjøre investeringer i PE-sektoren noe mindre lønnsomme enn tidligere, men investeringene vil fortsatt være gunstig skattemessig for norske aksjeselskaper på grunn av kombinasjonen av skatteloven § 6-24 og § 2-38. § 6-24 sier at kostnadene ved investeringen er fradragsberettiget. § 2-38 sier at gevinst på salg av aksjer er skattefri for selskaper innen EØS som investerer innen EØS, med visse unntak. Dette gir en dobbel effekt: kostnadene ved investeringen er fradragsberettiget, gevinsten er skattefri.

Tungtveiende reelle hensyn taler for at § 10-41 første ledd annen setning skal tolkes tilnærmet ordrett. Likebehandlingshensyn er sentralt innen all offentlig rett. Det er svært viktig at alle skattytere opplever at de blir behandlet likt. Dersom det aksepteres at UDL-selskaper kan lignedes kun på grunnlag av aggregerte regnskapstall kan det føre til misnøye, og dessuten krav fra andre skattytere om å kunne operere med aggregerte tall. Et annet viktig hensyn er transparens og arbeidet mot skattesvik ved internasjonale investeringer. Myndighetene i de fleste land har i mange år arbeidet for å vedta regler som skal hindre skattesvik ved internasjonale transaksjoner. Regelen i § 10-41 første ledd annen setning må ses i dette perspektiv. Ved innføring av slike regler er det naturlig at transparente regnskaper favoriseres, og at ikketransparente regnskaper ikke favoriseres. Dersom dette fører til at enkelte typer utenlandske investeringer blir så lite attraktive at markedet «tørker ut», kan det sies å være en kalkulert effekt.

Hvis man til tross for lovens klare ordlyd, lovgivers klare uttalelser, og de tungtveiende reelle hensyn retten har vist til, likevel skulle anta at lovgiver ville formulert § 10-41 første ledd annen setning annerledes i dag, må det være lovgivers - og ikke domstolenes - oppgave å justere regelen.

Konklusjonen på første hovedspørsmål er at skatteloven § 10-41 første ledd annen setning skal tolkes tilnærmet ordrett. Saksøkerne har ikke stilt tilstrekkelig dokumentasjon for fradrag ved likningsoppgjør til rådighet for skattemyndigheten. Staten frifinnes på dette punkt.

### **Skal det gis full fradragsrett for forvaltningshonorar, jf. skatteloven § 6-1, jf. § 6-24?**

Søksmålets annet hovedspørsmål er om det skal gis full fradragsrett for forvaltningshonorarene regnskapsført i PE-fondene CapMan IX og Norvestor VI i ligningen for 2012 og 2013.

Rettsgrunnlaget er skatteloven § 6-1, jf. § 6-24. Paragraf § 6-1 sier som hovedregel, i første ledd: «Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». § 6-24 sier i første ledd: «Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38», og i annet ledd: «Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader». Som nevnt tidligere er saksøkerne, som er aksjeselskaper, fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

De to reglene i § 6-1 og § 6-24 innebærer at saksøkerne skal gis skattefradrag for den delen av forvaltningshonorarene som går til å dekke den aktive eierstyringen av bedriftene (PE- objektene) som inngår i porteføljene til CapMan IX og Norvestor VI. Kostnadene til oppkjøp og salg av PE-objektene skal det ikke gis fradrag for.

Når det gjelder forvaltningshonorar, så er dette fullt ut dokumentert og det er her derfor som utgangspunkt ikke et spørsmål om dokumentasjon. Problemet er at forvaltningshonoraret dekker både kostnader til aktiv eierstyring (løpende drift) som det gis fradrag for, og til kostnader ved kjøp og salg av PE-objekter (ervervs- og realisasjonskostnader), som det ikke gis fradrag for.

Saksøkerne har anført at den ulovfestede hovedformåls læren kommer til anvendelse og at det skal gis fradragsrett for hele forvaltningshonoraret. Hovedformåls læren innebærer at dersom en kostnad har tilknytning til både erverv og realisasjon av formuesgoder og til den løpende drift, vil hovedformålet være avgjørende for om det skal gis fradrag for hele beløpet, jf. Lignings-ABC 2014-2015 s. 1326. Frederik Zimmer: Lærebok i skatterett, 6. utgave, Oslo 2009, s. 197 skriver at i tilfeller der to eller flere formål refererer seg til én og samme kostnad og oppdeling ikke er mulig, er det i mange høyesterettsdommer forutsatt at man må velge en enten/eller-løsning, og at man må legge vekt på det formålet som er det viktigste. Et eksempel her er Rt-2008-794.

Saksøkerne viser til at forvaltningshonoraret dekker en lang rekke oppgaver, noe som for eksempel i detalj er beskrevet i «Advisory Agreement relating to Norvestor VI, L.P.» punkt 1.1 - der det er listet opp 10 ulike forpliktelser. Det anføres at det i praksis ikke er mulig å dele disse mangeartede og ulike postene opp, slik skattemyndighetene har gjort. I hovedsak kan man inndele PE-forvalternes arbeid i fem faser: i) søk etter objekter/investeringer (løpende drift, fradragsrett); ii) nærmere kartlegging av objekter, innledende fase for oppkjøp (delvis løpende drift med fradragsrett og delvis erverv uten fradragsrett); iii) aktiv kjøpsprosess (ikke fradragsrett); iv) aktivt eierskap (fradragsrett); v) salgsprosess (ikke fradragsrett).

Ifølge saksøkerne går 80-90 prosent av kostnadene i forvaltningshonoraret med til aktivt eierskap, men det er mulig anslaget er for lavt. Sentralskattekontoret har fastsatt at 60 prosent av forvaltningshonoraret går til aktivt eierskap. Uansett er aktivt eierskap hovedformålet ved forvaltningshonoraret, og det skal da gis fradrag for hele honoraret.

Staten anfører på sin side at det både er fullt mulig, og riktig, å dele opp de ulike postene i forvaltningshonoraret. Det er ikke snakk om én kostnad, men ulike tjenester som faktureres under ett.

Retten viser til Rt-2008-794, der spørsmålet var om det skulle gis fradrag for alle utgiftene en finansmann hadde hatt til advokat. Finansmannen hadde pådratt seg utgiftene både for å renvaske seg fra en anklage, og for å komme i posisjon for å få en ny stilling. Bare det siste formålet var strengt tatt inntektstilknyttet, og dermed fradragsberettiget. Men renvaskelsen var en forutsetning for å komme i posisjon for å få en ny stilling. Høyesterett fant det «lite fruktbart» å stille de to formålene opp mot hverandre, og la avgjørende vekt på at «hensynet til å opprettholde inntektsevnen under enhver omstendighet var et sentralt formål ved kostnadene». Dette er et eksempel på tilfeller der to formål ikke lar seg skille, og hovedformåls læren anvendes.

Den motsatte ytterligheten finner vi i den lovregulerte regelen for bilhold, der skatteloven § 6-12 første ledd sier at fradrag for kostnad ved bilhold (i næring) «reduseres med det beløp som faller på bruk av bilen til privatkjøring». Også her er det én utgift som benyttes til flere formål: kjøring i arbeidssammenheng, og kjøring privat. Det kan som utgangspunkt synes vanskelig å skille klart mellom bruken til det ene eller det andre, men denne inndelingen er allment akseptert og anvendes daglig av tusenvis av skattytere.

En annen oppdeling av interesse gjelder samlet salg av innmaten i et selskap. Anders Bullen skriver i artikkelen Konvertible obligasjoner og fritaksmetoden: Dekomponering eller vesentlighetsvurdering, Skatterett 2/2007 på s. 125 at selv om innmaten i et selskap selges samlet, skal vederlaget fordeles på de enkelte eiendeler ut fra deres individuelle verdi, og at det må foretas et gevinst- og tapsoppgjør for hver enkelt eiendel basert på de alminnelige regler som gjelder for denne eiendelen.

Retten finner at den todelingen av utgiftsposter som gjelder for forvaltningshonoraret skiller seg vesentlig fra sammenblandingen man finner i Rt-2008-794. Selv om det kan være uenighet om hvor stor prosentdel av forvaltningshonoraret som relaterer seg til aktivt eierskap, lar aktivitetene/kostnadene som henholdsvis er fradragsberettiget eller ikke, seg identifisere forholdsvis klart. Det er ikke en så infiltrert sammenblanding av formålene at disse ikke lar seg skille. Da kommer hovedformålslæren ikke til anvendelse. Se eksempelvis Rt-1982-963.

Det må for forvaltningshonoraret dermed foretas en forholdsmessig fordeling av kostnader som er fradragsberettiget og ikke.

Saksøkerne har anført at den fradragsberettigede delen av forvaltningshonoraret er for lavt fastsatt. Forklaringen som finansdirektør Inge Larsen i Norvestor Equity AS avga for retten tilsier at minst 90 prosent av utgiftene som dekkes av forvaltningshonoraret går til aktivt eierskap.

Retten ser ikke bort fra at Sentralskattekontorets andelsmessige fordeling med en 60 prosents fradragsberettiget del reelt sett er for lavt fastsatt. Ved vurderingen av om skattevedtaket skal oppheves på dette punkt må retten imidlertid ta utgangspunkt i bevisbildet slik det forelå da skattevedtaket ble truffet. Situasjonen var da at skattyterne ikke hadde ført bevis for hvilken prosentandel som ville være det korrekte - skattyterne anførte kun at hele forvaltningshonoraret måtte anses som fradragsberettiget, etter hovedformålslæren. Sentralskattekontoret hadde dermed kun sine egne vurderinger å bygge på. I og med at det er skattyterne som har opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-1, hadde Sentralskattekontoret ingen plikt til å foreta egne undersøkelser om den prosentmessige andelen. Så lenge skattemyndighetenes anslag var vel overveid og godt begrunnet, kan domstolen ikke settes skjønnet til side, jf. Rt-2008-1307 avsnitt 53.

Anslaget på 60 var ut fra den foreliggende situasjonen rimelig. Staten gis medhold.

### **Sakskostnader**

Staten har vunnet saken. Ifølge tvisteloven § 20-2 første ledd har en part som har vunnet saken krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Det finnes unntaksregler til denne hovedbestemmelsen, men retten finner at ingen av disse kommer til anvendelse. Statens

prosessfullmektig har levert en omkostningsoppgave på i alt kr 287.503,12. Det er medgått 22,5 timer frem til og med tilsvar og 45 timer fra tilsvar til hovedforhandling.

Retten finner at det har vært nødvendig å pådra kostnadene ut fra betydningen av saken, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Saksøkernes prosessfullmektig har ikke hatt merknader til omkostningsoppgaven. I tillegg til det nevnte beløp kommer rettsgebyr for to dagers hovedforhandling, som er kr 6.880,-. I alt blir da statens sakskostnader kr 294.383,12.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Årsaken er domstolens interne arbeidsbelastning.

#### Slutning

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. *Argentum Fondsinvesteringer AS, Argentum Npep AS, Bradbenken Partner AS, Argentum Investment Partner AS, Tomte Forvaltning AS, Lærdal Finans AS, Grieg International AS, Freyer Forvaltning AS, og Varner Pe AS dømmes til å betale innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse sakskostnader med kr 294.383,12 - tohundreogtittifiretusentrehundreogåttitre kroner og tolvøre - til staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter.*

## SKN 16-133 Bortfall av skatteposisjon

**Lovstoff:** Skatteloven § 14-90.

**Oslo tingrett:** Dom av 4. mai 2016, sak nr.: TOSLO-2015-144716

**Dommer:** Tingrettsdommer Hilde Foyen Bruun.

**Parter:** SFE Kraft AS (advokat Morten Fjermeros) mot Staten v/ Skatt vest (advokat Helge Røstum).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om rett til å utnytte underskudd var bortfalt i medhold av skatteloven § 14-90. SFE Naturgass AS, som hadde underskudd til fremføring, ble innfusjonert i SFE kraft AS. Basert på en samlet vurdering fant tingretten bevist at overtakelsen var motivert av forretningsmessige hensyn. Selv om de skattemessige konsekvenser ble vurdert, ble de uansett overskygget av forretningsmessige hensyn. Ligningen ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for 2010. Spørsmålet er om rett til å utnytte ligningsmessig underskudd er bortfalt i medhold av skatteloven § 14-90.

### 1. Framstilling av saken.

Saksøker, SFE Kraft AS er 100 % eid av Sogn og Fjordane Energi AS, som også eier SFE Nett AS og SFE Produksjon AS. Konsernets virksomhet omfatter kraftproduksjon, nettvirksomhet og strømsalg. Konsernet er offentlig eid. De største aksjonærene er Sogn og Fjordane fylkeskommune og BKK. De øvrige aksjonærene er syv lokale kommuner.

Saken gjelder ligningsmessig underskudd opparbeidet i SFE Naturgass AS, som ble innfusjonert i SFE Kraft AS i september 2010.

SFE Naturgass AS ble stiftet i 2003. Sogn og Fjordane Energi AS eide 60 % av aksjene og Naturgass Vest AS 40 %. Virksomheten til SFE Naturgass AS besto i innkjøp og distribusjon av LNG, på engelsk «liquefied natural gas», på norsk flytende naturgass.

Tanken bak stiftelsen av SFE Naturgass AS var at aksjonærene skulle samarbeide om distribusjon av LNG. Sogn og Fjordane Energi AS skulle bidra med sin merkevare og infrastruktur, mens Naturgass Vest AS skulle bidra med sin kompetanse og markedskunnskap på LNG. Naturgass Vest AS hadde fabrikk for produksjon av LNG på Kolsnes. Det ble inngått en leveranseavtale mellom Naturgass Vest AS og SFE Naturgass AS. Kundene til SFE Naturgass AS besto av industribedrifter som kunne bruke LNG i stedet for olje som energikilde.

I 2004 ble Naturgass Vest AS kjøpt opp av Gasnor AS, som eide en LNG-fabrikk på Karmøy. På den tiden var det bare to LNG-fabrikker som leverte LNG i det norske markedet. Oppkjøpet av Naturgass AS medførte at Gasnor AS fikk monopol på levering av LNG i det norske markedet. Det er opplyst at leveranseavtalen ble mindre fordelaktige for SFE Naturgass AS etter at Gasnor AS kom inn som leverandør i stedet for Naturgass AS.

I januar 2009 gikk en av kundene til SFE Naturgass AS, Fundo Wheels AS konkurs, og SFE Naturgass AS fikk økonomiske problemer. Etter nedskrivning av anleggsmidler fikk SFE Naturgass AS negativ egenkapital, noe som innebar mislighold av selskapets lån hos (den gang) DnBNOR, (heretter bare kalt DNB).

Aksjonærene var uenige om hvordan man skulle løse de økonomiske problemene til SFE Naturgass AS. Aksjonærene vurderte ulike løsninger.

I april 2009 fikk Gasnor AS opsjon på å overta aksjeposten til Sogn og Fjordane Energi AS vederlagsfritt, men opsjonen ble ikke benyttet innen fristen 18. juni 2009. Gasnor AS begrunnet dette med at DNB ikke var villig til å ettergi noe av gjelden til SFE Naturgass AS, som på den tiden hadde en samlet gjeld til banken på ca. 20 millioner kroner.

På generalforsamling 19. juni 2009 foreslo Sogn og Fjordane Energi AS at aksjonærene skulle yte et ansvarlig lån til SFE Naturgass AS, og da slik at størrelsen på lånene skulle stå i forhold til aksjonærenes eierandel. Gasnor AS stemte mot forslaget, men ønsket at Sogn og Fjordane Energi AS alene skulle yte ansvarlig lån til SFE Naturgass AS i påvente av at man fant en løsning på hvem som skulle eie selskapet i fremtiden og en løsning på forholdet til banken.

De økonomiske problemene til SFE Naturgass AS ble behandlet i flere styremøter i Sogn og Fjordane Energi AS. I styremøte 26. oktober 2009 ble det besluttet å fremme forslag om

tvangsutløsning av Gasnor AS i medhold av aksjeloven § 4-25, og i generalforsamling 30. oktober 2009 i SFE Naturgass AS ble det vedtatt å reise søksmål om tvangsutløsning.

Hovedforhandling i utløsningssaken startet i Haugaland tingrett 26. mai 2010. Det var satt av fire dager til hovedforhandlingen. Etter at første dag av hovedforhandlingen var gjennomført, var det forliksforhandlinger og det ble inngått rettsforlik dagen etter 27. mai 2010.

Rettsforliket gikk i korthet ut på at Gasnor skulle kjøpe virksomheten til SFE Naturgass for 12 millioner kroner og overføre sin aksjepost vederlagsfritt til Sogn og Fjordane Energi AS, slik at Sogn og Fjordane Energi AS skulle bli 100 % eier. Oppgjørsdato ble avtalt til 1. juli 2010.

SFE Naturgass AS hadde ligningsmessige underskudd til fremføring på NOK 19 835 210 per 31. desember 2009 og opparbeidet underskudd i 2010 frem til oppgjørsdato 1. juli 2010, til sammen 21 140 468 kroner.

Den 15. september 2010 ble SFE Naturgass fusjonert med SFE Kraft AS som overtagende selskap.

Det ligningsmessige underskudd på 21 140 468 kroner ble i sin helhet utnyttet for inntektsåret 2010 av SFE Kraft AS. Det er ikke opplyst hva slags inntekter underskuddet ble avregnet mot.

I brev 4. juli 2012 ba skattekontoret om nærmere opplysninger om kjøp av aksjeposten i SFE Naturgass AS. Den 11. desember 2012 fikk SFE Kraft AS varsel om avskjæring av det fremførbare underskuddet på ca. 21 millioner kroner.

Skattekontoret fattet vedtak 6. november 2013 med slik slutning:

Skattekontoret vedtar avskjæring av underskudd til fremføring med kr 19.835.210 og i tillegg opparbeidet underskudd frem til overtakelsen av aksjene pr. 01.07.2010 i SFE Naturgass AS i 2010 med kr 1.305.258. Skattepliktige inntekter som er avregnet mot dette underskuddet i 2010 SFE Kraft AS, vil i sin helhet komme til beskatning. Skattegrunnlaget i SFE Kraft AS økes således med kr 21.140.468 for inntektsåret 2010.

SFE Kraft AS påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda som opprettholdt Skattekontorets vedtak i klagevedtak 3. mars 2015.

Stevning innkom tingretten 14. september 2015 med krav om at vedtaket fra Skatteklagenemnda er ugyldig. I tilsvaret av 23. oktober 2015 la staten ned påstand om frifinnelse. Hovedforhandling ble holdt 12. og 13. april 2016. Begge parter var representert ved prosessfullmektig. For saksøker møtte dessuten konserndirektør Martin Holvik, som avga partsforklaring. Staten var representert ved sin prosessfullmektig, som møtte med bisitter fra skattekontoret. Det ble avhørt tre vitner.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er andre gjøremål.

## **2. Saksøkerens påstandsgrunnlag.**

Saksøker, SFE Kraft AS, har i korthet anført:

- Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig på grunn av feil bevisvurdering og rettsanvendelse.
- Skatteklagenemnda har tatt feil når det er lagt til grunn at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen var det «overveiende motiv» for rettsforliket som ble inngått 27. mai 2010.
- Skatteklagenemnda har feilaktig lagt til grunn at salg av virksomheten med driftsmidlene i SFE Naturgass AS skjedde før aksjesalget. Alt skjedde som del av én og samme transaksjon.
- Det avgjørende er hva som var motivet for inngåelse av forliksavtalen som helhet. De ulike elementer i forliksavtalen står i en naturlig og saklig sammenheng med hverandre. Skatteklagenemnda har feilaktig vurdert motivet til Sogn og Fjordane Energi AS ved bare å se hen det elementet som gjelder overføring av 40 % aksjene fra Gasnor AS til Sogn og Fjordane Energi AS.
- Det er ikke grunnlag i praksis etter skatteloven § 14-90, eller rettspraksis knyttet til ulovfestet gjennomskjæringsregel, til å skille ut et element i transaksjonen slik Skatteklagenemnda har gjort ved sin vurdering.
- Forliksavtalen var motivert av forretningsmessige hensyn.
- Forliksavtalen var i hovedsak motivert av ønsket om å avvikle et konfliktfylt aksjonærfellesskap samt sørge for at SFE Naturgass gjorde opp sin forpliktelser overfor DNB. Sogn og Fjordane Energi AS med datterselskap hadde et kundeforhold til DNB og fryktet strengere lånevilkår dersom SFE Naturgass AS ikke innfridde sine forpliktelser overfor DNB.
- Det forelå ikke noe reelt alternativ til den forliksavtalen som ble inngått. Statens anførsel om at SFE Naturgass AS kunne overført virksomheten til Gasnor AS, selv om Gasnor AS beholdt sin aksjepost, forutsetter at aksjonærfellesskapet fortsatt skulle bestå. Det alternativet som staten anfører, ville følgelig ikke løst et av hovedmotivene for forliksavtalen, nemlig å få løst opp i aksjonærkonflikten.
- Det vises for øvrig til at skattereduksjonen tilsvarende den som er oppnådd ved å føre underskuddet til fradrag, kunne vært oppnådd dersom Sogn og Fjordane Energi AS hadde betalt lånegjelden til SFE Naturgass AS. En slik betaling ville bli ansett som en fradragsberettiget utgift til inntekts ervervelse, jf. skatteloven § 6-1. Sogn og Fjordane Energi AS ville med dette sikret seg en inntekt ved å oppnå bedre lånebetingelser hos DNB.

Saksøkerens påstand:

1. Klagenemnda ved Skatt vests vedtak av 3. mars 2015 vedrørende SFE Kraft AS oppheves.
2. SFE Kraft AS tilkjennes saksomkostninger.

### 3. Saksøktes påstandsgrunnlag.

**Saksøkte, Staten v/Skatt vest** har i hovedsak anført:

- Skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Vedtaket er basert på korrekt faktum og rettsanvendelse.
- Skatteloven § 14-90 er en spesialregel for transaksjoner som gir skatteposisjoner, og det er en lavere terskel for å anvende bestemmelsen enn det er for å anvende regelen om ulovfestet gjennomskjæring.
- Ved bevisvurderingen må de begivenhetsnære bevis tillegges størst vekt.
- Skatteyder har bevisbyrden for at det forelå motiver som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.

- Det er sannsynlig at utnyttelsen av det skattemessige underskudd i SFE Naturgass AS var det overveiende motivet for saksøkers overtakelse av aksjene i selskapet. Det foreligger derfor både rettslig og faktisk grunnlag for å avskjære retten til fremføring av underskudd etter skatteloven § 14-90.
- Det er ikke påvist forretningsmessig motiv som overskygger den skattemessige virkning av Sogn og Fjordane Energi AS sitt kjøp av aksjene.
- Skatteklagenemnda har korrekt tatt utgangspunkt i at spørsmålet er om det overveiende motiv for at Sogn og Fjordane Energi AS kjøpte aksjene var skatteposisjonen som aksjekjøpet ga tilgang til.
- Ved kjøp eller fusjon for et tomt selskap, vil det være en presumsjon for skattemotiv. Dette er tilfellet her idet SFE Naturgass AS skulle overføre all operativ virksomhet til Gasnor AS. Det vil si at Sogn og Fjordane Energi AS skulle overta et tomt selskap.
- Det vises videre til at Sogn og Fjordane Energi AS, før forliksavtalen ble inngått, utredet sin skatteposisjon som en mulig subsidie for nedbetaling av gjeld.
- Det er ikke troverdig at de skattemessige virkninger ikke hadde noen betydning for Sogn og Fjordane Energi AS.
- Hensynet til konsernets kundeforhold til DNB kunne ivaretas på andre måter. SFE Naturgass AS kunne blitt avvirket, eventuelt kunne Sogn og Fjordane Energi AS (alene) nedbetalt gjelden for SFE Naturgass AS.

Saksøktes påstand:

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

#### 4. Rettens vurdering.

Saken gjelder rettslig prøvning av ligningsvedtak. Spørsmålet er om vedtaket er basert på feil rettsanvendelse og feil faktum. Retten har full prøvelsesadgang.

Spørsmålet er om adgangen til å benytte underskuddet i SFE Naturgass AS skattemessig er bortfalt i medhold av skatteloven § 14-90 bokstav a etter at Sogn og Fjordane Energi AS ble 100 % eier av selskapet. Skatteloven § 14-90 slik den lød i det aktuelle inntektsåret, 2010, inntas her:

§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd ae og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

- - -

Ligningsmessig underskudd opparbeidet av skatteyster kan fremføres og avregnes mot selskapets skattepliktig inntekt i senere inntektsår, jf. skatteloven § 14-6. Utgangspunktet er at adgangen til å

utnytte ligningsmessig underskudd ikke skal påvirkes av eierskifte. Bortfall av skatteposisjon i medhold av skatteloven § 14-90 er et unntak fra dette utgangspunktet.

SFE Naturgass AS hadde et fremførbart underskudd på ca. 21 millioner kroner da Sogn og Fjordane Energi AS overtok de resterende 40 % av aksjene. Vilåret i skatteloven § 14-90 om at selskapet har en skatteposisjon «uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» er således oppfylt.

SFE Naturgass AS fikk endret sitt eierforhold som følge av rettsforliket 27. mai 2010. Vilåret om «endret eierforhold» er følgelig også oppfylt. Etter at Sogn og Fjordane Energi AS ble eier av 100 % av aksjene i SFE Naturgass AS fikk Sogn og Fjordane Energi AS tilstrekkelig eierandel og kontroll til å kunne kreve fradrag for konsernbidrag etter skatteloven § 10-2, jf. § 10-4 første ledd.

Spørsmålet er om utnyttelse av underskuddet i SFE Naturgass AS var det «overveiende motiv for transaksjonen», jf. skatteloven § 14-90.

Retten vil først vurdere hva som utgjør «transaksjonen» i relasjon til skatteloven § 14-90.

Partene er uenige om hele rettsforliket, eller bare noen av elementene i rettsforliket, skal anses som «transaksjonen» i relasjon til skatteloven § 14-90. Rettsforliket består av flere punkter:

«RETTSFORLIK:

(OVERENSKOMST-FORLIK)

I forbindelse med tvistesak for Haugaland Tingrett om tvangsutløsning av Gasnor AS (GN) som aksjonær i SFE Naturgass AS (SFEN), som er begrunnet i en langvarig og fastlåst konflikt mellom aksjonærene knyttet til drift av SFEN, og som over lang tid har vært forsøkt løst utenrettslig, er det inngått følgende avtale mellom Sogn og Fjordane Energi AS (SFE) og GN vedrørende selskapet SFEN:

Pkt 1

GN overdrar til SFE sine aksjer i SFEN, 40 % av samtlige aksjer i SFEN. Overdragelse finner sted senest på oppgjørsgjelds dato jfr punk 6 nedenfor. GN forestår alt det som er nødvendig for at transporten gjennomføres rettidig.

Vederlag for aksjene er kr 1 - - - .

Pkt 2

SFE skal gjennom vedtak i SFENs styre/administrasjon besørge overført varige driftsmidler med tilhørende rettigheter i SFENs balanse til GN, og som omfatter følgende aktiva:

- - -

[Infrastruktur, utstyr, kontrakter mv knyttet til virksomheten. Rettens innskudd.]

Overdragelse og transport av kontrakter finner sted på oppgjørsdato. Dersom formell dokumentasjon for overdragelse ikke kan gjennomføres innen oppgjørsdato, men anleggs-/driftsmidlene som nevnt ovenfor kan nyttes av GN fra og med oppgjørsdato, fritar det ikke GN for oppgjør i henhold til denne kontrakt. SFE/SFEN skal arbeide aktivt for at dokumentasjon på transport på kontrakter etc gjennomføres så raskt som mulig etter oppgjørstidspunktet.

Pkt 3

Som vederlag for eiendeler nevnt i pkt 2 ovenfor betaler GN til SFEN kr 12 mill. - - - Oppgjør finner sted på oppgjørsdato 01.07.2010.

Pkt 4

Ved gjennomføring av transaksjoner nevnt i pkt 1-3 består SFENs balanse av alle resterende aktiva poster som tilhører selskapet, herunder rettigheter og forpliktelser, samt kortsiktig- og langsiktig gjeld som påhviler selskapet pr oppgjørsdato.

Pkt 5

Alle løpende offentlige skatter og avgifter, leasingleie, forsikringer og etc knyttet til driftsmidler som overføres GN på oppgjørsdato overtas av GN fra og med oppgjørsdato.

Pkt 9

Ved gjennomføring av ovennevnte punkter er et hvert økonomisk forhold mellom SFE og GN knyttet til GNs aksjonærposisjon i SFEN oppgjort. Det samme gjelder et hvert økonomisk mellomværende knyttet til tvistesak for Haugaland Tingrett i sak 09-19821TVI-Haug. Partene begjærer saken hevet som forlikt.

- - -,»

SFE Kraft AS har anført at skatteklagenemnda har tatt feil når nemnda har begrenset sin vurdering til det ene elementet i rettsforliket som gjelder overføring av aksjeposten på 40 % fra Gasnor AS til Sogn og Fjordane Energi AS.

Staten har anført at skatteklagenemnda korrekt har lagt til grunn at det kun er det ene elementet som ga tilgang til skatteposisjonen, som skal vurderes.

Retten finner bevist at det er en naturlig og saklig sammenheng mellom alle elementene i rettsforliket. Det vises til at alle elementene i rettsforliket er fremforhandlet samtidig, og til at rettsforliket er nedfelt i ett avtaledokument med ett oppgjørstidspunkt. Det var nødvendig at Sogn og Fjordane Energi AS var part i rettsforliket, i tillegg til SFE Naturgass AS og Gasnor AS som var parter i selve tvangsutløsningssaken. For det første måtte Sogn og Fjordane Energi AS selv beslutte at selskapet skulle overta aksjeposten til Gasnor AS. For det annet måtte Sogn og

Fjordane Energi AS som morselskap, forplikte seg til å bidra til at SFE Naturgass AS gjennomførte virksomhetsoverdragelsen som ble avtalt i punkt 2 og 3.

Det vil si at SFE Naturgass AS fikk endret sine eierforhold «som følge av» (hele) rettsforliket, jf. ordlyden i skatteloven § 14-90, ikke bare som følge av den delen hvor Gasnor AS forpliktet seg til å overføre sin aksjepost til Sogn og Fjordane Energi AS.

Spørsmålet om hele rettsforliket skal anses som «transaksjonen» i relasjon til skatteloven § 14-90 har for øvrig nær sammenheng med sakens kjerne, nemlig hva som var motivasjonen til Sogn og Fjordane Energi AS da rettsforliket ble inngått. De ulike elementer i rettsforliket vil være relevante bevis når det gjelder motivasjonen til Sogn og Fjordane Energi AS. Ved vurderingen av motivasjonen for overføring av aksjeposten til Sogn og Fjordane Energi AS vil man derfor uansett se hen til faktiske opplysninger som fremgår av de øvrige punkter i rettsforliket, herunder det forhold at forutsetningen for aksjeoverdragelsen, var at Gasnor AS skulle overta virksomheten. Retten kommer til dette nedenfor.

Retten går over til å vurdere hva som ligger i lovens uttrykk «overveiende» motiv for transaksjonen.

Lovens ordlyd «overveiende» tilsier at det er tilstrekkelig at de skattemessige motiver har hatt større vekt enn de øvrige motiver til sammen for å avskjære skatteposisjonen. Det vil si at det ikke er noe krav om kvalifisert overvekt av skattemessige motiv.

I samme retning trekker lovens forarbeider hvor det står at avskjæring ikke kan skje hvis transaksjonen «hovedsakelig» er forretningsmessig begrunnet. Det vises til forarbeidene hvor det står:

Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. [Ot.prp.nr.1 (2004-2005), punkt 6.5.7.4, side 82.]

Denne tolkningen er også lagt til grunn i rettspraksis. Som eksempel vises til Borgarting lagmannsretts dom 1. juni 2015, LB-2014-161204, hvor det står:

Lagmannsretten legger til grunn at overveiende motiv innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen, slik også i Borgarting lagmannsretts dom av 15. desember 2014 (LB-2014-16409). Avgjørende vil være hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår som det overveiende motiverende for skattyter, jf. Agder lagmannsretts dom LA-2013-74540.

Bestemmelsen om avskjæring av skatteposisjon i skatteloven § 14-90 supplerer den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Forskjellen mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og den lovfestede avskjæringsregel ligger dels i kriteriene for anvendelse, dels i omfanget av rettsvirkningen, jf. blant annet forarbeidene til tidligere selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4,

Ot.prp.nr.71 (1995-1996), side 32. Det skal mindre til for å anvende skatteloven § 14-90 enn den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Det er tilstrekkelig at utnyttelse av skatteposisjonen har vært det overveiende motiv for transaksjonen, mens det skattemessige motiv må være sterkere for å anvende gjennomskjæringsregelen. Virkningen av skatteloven § 14-90 er kun at skatteposisjonen bortfaller, ikke en «re-karakterisering» av transaksjonen slik som vanligvis er tilfelle ved gjennomskjæring.

Det skal ikke foretas en selvstendig lojalitetsvurdering av transaksjonen opp mot skattereglenes formål, slik som for ulovfestet gjennomskjæring. Hensynet til lojalitet er ivaretatt i vilkåret for avskjæring etter skatteloven § 14-90. Det vises til forarbeidene til endringslov nr. 16/2011 til skatteloven hvor det står:

Etter departementets vurdering er det behov for en særskilt lovbestemmelse for å begrense virkningen av en slik utnyttelse av reglene om skattefri omorganisering. Departementet foreslår at § 14-90 videreføres, men med enkelte endringer i bestemmelsen. *Bestemmelsen bygger på en lojalitetsvurdering*, hvor aktivitet før og etter omorganiseringen inngår som et sentralt moment. [Prop.78 L (2010-2011), kapittel 17, Merknader til endringer av § 14-90.] [Rettens kursiv.]

Det er skattyter, her SFE Kraft AS, som har bevisbyrden for at transaksjonen er motivert av forretningsmessige hensyn som overskygger utnyttelsen av det fremførbare underskuddet hos SFE Naturgass AS. Det vises til forarbeidene til endringslov nr. 101/1996 til tidligere selskapsskattelov § 8-7 nr. 4:

Nr 4: - - -. Ved sannsynlighetsvurderingen skal det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett framstår som det sannsynlig overveiende motiv. Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, *må skattyter kunne sannsynliggjøre* eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres. Det er etter bestemmelsen tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt. [Ot.prp.nr.71 (1995-1996), side 72.] [Rettens kursiv.]

Det skal foretas en objektiv vurdering, og begivenhetsnære bevis må tillegges størst vekt av hva som har vært skattyters sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

Retten går over til den konkrete vurderingen av hvilke hensyn som var det overveiende motivet for rettsforliket. Det er Sogn og Fjordane Energi AS som overtok aksjene, og det er følgelig motivene til Sogn og Fjordane Energi AS som er gjenstand for vurdering.

Retten finner bevist at rettsforliket i første rekke var motivert av ønske om å avvikle aksjonærfellesskapet og å få avhjulpet misligholdet av gjelden som SFE Naturgass AS hadde til DNB. Retten finner videre bevist at Sogn og Fjordane Energi AS også la vekt på konsernets samlede kundeforhold til DNB og hensynet til å beholde best mulig betingelser på konsernets obligasjonslån.

Ønsket om å få ryddet opp i det misligholdte engasjementet fremgår av saksdokumenter til styremøter i Sogn og Fjordane Energi AS før det ble tatt ut søksmål om tvangsutløsning av

Gasnor AS. Som eksempel vises til notat 18. mars 2008 til konserndirektør Martin Holvik. Notatet omhandler konsekvenser av konkurs i SFE Naturgass AS, som på den tiden var eid med 60 % av Sogn og Fjordane Energi AS. Det fremgår av notatet at en konkurs i SFE Naturgass AS kan få negative virkninger for andre låneengasjementer i konsernet. Det står videre at strengere krav i låneavtaler kan komme i konflikt med forpliktelser, herunder negative pantsettelseserklæringer, som konsernet har avgitt i forbindelse med opptak av obligasjonslån.

Behovet for å reparere misligholdet av gjelden til DNB går igjen i flere notater i tiden før søksmål om tvangsutløsning av Gasnor AS. Det vises til saksfremstilling til styremøte 14. september 2009 i Sogn og Fjordane Energi AS hvor det fremgår at SFE Naturgass AS har misligholdt gjelden til DNB, og at styret i SFE Naturgass AS i styremøte 29. juni 2009 hadde stilt følgende spørsmål fra styret i SFE Naturgass AS:

- «1. Står eigarane fortsatt ved intensjonen til selskapet om at SFE Naturgass skal være eit verktøy for å utvikle marknaden for naturgass i Sogn og Fjordane, samt være eigarane sin sentrale aktør for sal av naturgass i fylket, jmf aksjonæravtala punkt 1.1
2. Kva planar har eigarane for vidare drift av selskapet?
3. Kor mykje kapital er eigarane villig til å tilføre selskapet som eigenkapital eller ansvarleg lån?»

Aksjonærene hadde ulikt syn på hvordan de finansielle problemene til SFE Naturgass AS skulle løses og hvilke strategier som skulle velges for selskapets fremtid. Gasnor AS ønsket å overta selskapet ved fusjon under forutsetning av at noe av gjelden ville bli ettergitt. Sogn og Fjordane Energi AS på sin side ønsket å tilføre selskapet en million kroner i kapital mot at DNB ga forlenget frist på å reparere lånemisligholdet. DNB var imidlertid ikke villig til å utsette fristen på slike vilkår.

Sogn og Fjordane Energi AS kom derfor med nye forslag som blant annet gikk ut på en større tilførsel kapital på kortere og lengre sikt. På det tidspunktet, i september 2009, var det muligheter for at Sogn og Fjordane Energi AS ville komme inn på eiersiden i Gasnor AS ved at Vestalliansen kjøpte Gasnor AS. Dette ble senere uaktuelt.

Retten finne bevist at formålet med å kreve tvangsutløsning av Gasnor AS var å gjøre det enklere for Sogn og Fjordane Energi AS å få til en bærekraftig forretningsmodell for SFE Naturgass AS og å få ryddet opp i forhold til DNB. Det vises til saksfremstilling til styremøte 26. oktober 2009 i Sogn og Fjordane Energi AS.

Retten finner videre bevist at Sogn og Fjordane Energi AS også var motivert av ønske om å beholde best mulige betingelser på konsernets obligasjonslån. Det vises til partsforklaring fra konserndirektør Martin Holvik som har forklart at konsernet hadde et obligasjonslån på ca. 2,3 milliarder kroner, og at selv en mindre renteøkning kan medføre betydelige økte finanskostnader. Det var derfor behov for at Sogn og Fjordane Energi AS fikk kontroll over SFE Naturgass AS og derved kunne hindre konkurs i dette selskapet. Forklaringen til konserndirektør Holvik har støtte i samtidisdokumentasjon. Det vises til saksfremstilling til styremøte 14. september 2009 i Sogn og Fjordane Energi AS hvor det står:

«- - -

Ein konkurs i SFE Naturgass vil være uheldig for SFE, [Sogn og Fjordane Energi AS], sitt omdøme og vil truleg medføre høgre lånekostnader i obligasjonsmarknaden eller dersom ein har dotterselskap som skal finansierast i direkte med lån i bank. Konsernstyret har tidligare signalisert at ein ikkje ønskjer ein konkurs i SFE Naturgass. I tillegg har konsernsjef Atle Neteland i BKK gitt uttrykk for at ein burde unngå konkurs/gjeldssanering i SFE Naturgass fordi at det kan påverke heile energibransjen sitt renomé i tillegg til auka prising av lån til bransjen. Samtidig er SFE i avslutninga av Amsterdam prosjektet inkl. finansiering og samarbeider truleg med Nordea om prosjektet. Det vil vere uheldig å ta opp usikkerhet om SFE Naturgas si framtid på dette tidspunkt ettersom lånesummen på Amsterdamprosjektet er høg og ein auke i kredittmarginen fort kan medføre ein auka rentekostnad for SFE på fleire mill. kr.»

Retten finner bevist at de samme hensyn som lå bak forslaget om tvangsutløsning av Gasnor AS også var motivet for rettsforliket. Det vises til de bevis som er gjennomgått ovenfor og til innledningen til rettsforliket hvor det er vist til «en langvarig og fastlåst konflikt» mellom aksjonærene.

Staten har vist til at Sogn og Fjordane Energi AS skulle overta et tomt selskap, og anført at dette er skaper en presumsjon for at rettsforliket i hovedsak var motivert av skatteposisjonen.

Dersom skatteposisjonen er det eneste av verdi og selskapet for øvrig er tømt for virksomhet, kan det være et moment som trekker i retning av at transaksjonen i hovedsak er skattemotivert. Det vises til forarbeidene til endringslov nr. 20/1990 til skatteloven 1911 § 53 første ledd siste punktum, som var forløper til selskapsskatteloven § 8-7, som igjen ble avløst av tilsvarende bestemmelse i skatteloven 1999, sist av § 14-90:

#### 1.1.5.4. Spesiell gjennomskjæringsregel

- - -. For å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt, foreslår departementet å lovfeste en bestemmelse om at framføringsretten avskjæres dersom hovedformålet med transaksjonen er å oppnå skattemessige fordeler for partene. - - - Viktige momenter i ligningsmyndighetenes vurdering av om den foreslåtte bestemmelse kommer til anvendelse vil først og fremst være en del objektive forhold; overføres det noen virksomhet eller aktivitet av betydning. Her kan det også bli spørsmål om virksomheten har opphørt og at framføringsadgangen av den grunn er bortfalt. Av betydning vil det også være om det er noen ansatte, verdien av aktiva, eventuelle leiekontrakter, bruttoinntekter de siste år, om selskapet er insolvent, og driftsmidlene eventuelt er overtatt av panthaverne og om de ansatte er sagt opp, om selskapets underskudd framstår som dets hovedaktivum, m.v. Disse momentene må også ses i sammenheng med hvor stort selskapets underskudd er. *Ingen av momentene behøver isolert sett å lede til at framføringsadgangen avskjæres, men det må foretas en totalvurdering hvor også andre momenter kan være av betydning.* - - - [Ot.prp.nr.52 (1989-1990), Om lov om endringer i (skatteloven) m fl).] [Rettens kursiv.]

Det er ingen automatikk i at skatteposisjonen avskjæres selv om det dreier seg om et selskap uten virksomhet. Det vises til forarbeidene sitert ovenfor. Det vises for øvrig til det overordnede bevistema, nemlig hva som rent faktisk var motivasjonen for transaksjonen. Utgangspunktet er en

fri bevisvurdering, men slik at erfaringssetninger på det aktuelle område kan være til hjelp i den konkrete bevisvurderingen.

Retten finner bevist at forretningsmessige veide tyngre for Sogn og Fjordane Energi AS enn skattemessige hensyn. Det forhold at forutsetningen for overtagelse av aksjene var at virksomheten skulle overdras til Gasnor AS, endrer ikke på dette. Retten viser i den forbindelse til at begge transaksjoner, overdragelse av aksjer og overdragelse av virksomhet, skulle skje samtidig. I innstillingen fra skattekontoret står det: «Selskapet var ryddet for all forretningsvirksomhet (på transaksjonstidspunktet) - - - », se innstillingen på side 15 annet avsnitt. Retten bemerker at aksjene og virksomheten ble overført samtidig som ledd i en samlet løsning av aksjonærkonflikten og de finansielle problemene til SFE Naturgass AS. Forhandlingsresultatet var bygget på en samlet vurdering av forretningsmessige hensyn. Utgangspunktet for Sogn og Fjordane Energi AS da søksmål ble tatt ut, var at selskapet skulle bli eeneier av SFE Naturgass AS. Etter at det var innledet forliksforhandlinger, kunne ikke Sogn og Fjordane Energi AS alene diktere betingelsene, som partene forhandlet seg frem til. I verste fall kunne Sogn og Fjordane Energi AS, dersom det ikke ble inngått rettsforlik, risikere at kravet om tvangsutløsning ikke ble tatt til følge og at man måtte starte på nytt der man hadde vært før søksmål ble reist.

Retten viser for øvrig til at SFE Naturkraft AS ikke skulle tømmes helt på oppgjørstidspunktet. I tillegg til netto gjeld, etter fradrag for kjøpesummen fra Gasnor AS, lå det blant annet igjen pensjonsforpliktelser.

Staten har videre anført at rettsforliket var skattemotivert fordi Sogn og Fjordane Energi AS var klar over skatteposisjonen, og vurderte mulighetene for kontinuitet, før rettsforliket ble inngått.

Det er korrekt at Sogn og Fjordane Energi AS var klar over skatteposisjonene og mulighetene for å utnytte disse hvis SFE Naturgass AS ble del av samme skattekonsern. Det vises til saksfremstilling til styremøte i Sogn og Fjordane Energi AS 30. mars 2009, sak nr. 09/33, «Status SFE Naturgass» hvor det står:

«Emisjon i SFE Naturgass:

Gitt ei nedskrivning av aksjekapitalen frå kr 1. 000 pr aksje til ein verdi som tilsvarar dagens eigenkapital og deretter ein emisjon på 2,0 mill kr der Gasnor avstår å tekne seg for nye aksjar, vil SFE ha ein eigarandel på over 90 % av aksjane. Ved eit eigarskap på over 90 % tvangsutløyse Gasnor frå SFE Naturgass.

SFE Naturgass har i dag eit skattemessig framførbart underskot som gir ein skattereduksjon på ca 4,8 mill. kr. Denne posisjonen kan ikkje brukast utan at ein av eigarane eig 90 % av aksjane eller at SFE Naturgass får eit skattbart overskot større enn akkumulert skattemessig underskot.

Ved ein emisjon vil alle avtaler mellom SFE Naturgass og Gasnor bli vidareført. Tilsvarande vil ein aksjonær som eig meir enn negativt fleirtal kunne motsette seg ei kapitalutviding i følge aksjelova. Situasjonen er dermed slik at sjølv om SFE ønskjer å tilføre SFE Naturgass ny kapital kan Gasnor blokkere for dette både ut frå gjeldande aksjonæravtale og etter aksjelova.»

Dette viser at Sogn og Fjordane Energi AS var klar over at eierandelen måtte økes for å utnytte underskuddet i konsernet. Saksfremstillingen gir imidlertid ikke holdepunkter for at motivet for (eventuelt) å øke eierandelen var å utnytte underskuddet. Retten finner bevist at det sentrale for Sogn og Fjordane Energi AS på det daværende tidspunkt var å sikre videre drift i SFE Naturgass AS. Det vises til saksfremstillingen til sak 09/33 hvor det står:

«Ein emisjon vi sikre vidare drift av selskapet og dermed sikre SFE sine verdier på kort sikt. På lengre sikt må SFE finne alternativ til dagens eigarmodell. Alternativ kan være sal av aksjane til andre enn Gasnor eller ein fusjon med Gasnor om VA, [Vestalliansen. Rettens innskudd.] kjøper Gasnor.»

Helt frem til rettsforliket var det usikkert om Sogn og Fjordane Energi AS skulle bli eneaksjonær, det vil si overta resten av aksjene i SFE Naturgass AS.

Staten har videre vist til at Sogn og Fjordane Energi AS innhentet to juridiske vurderinger rett før inngåelsen av rettsforliket for å få vurdert mulighetene for å utnytte skatteposisjonen i SFE Naturgass AS. Det vises til e-post 27. mai 2010 fra advokatfirma Steenstrup til advokat Revheim, som representerte SFE Naturgass AS i tvangsutløsningssaken for Haugaland tingrett. Advokatfirma Steenstrup uttalte at Sogn og Fjordane Energi AS ikke kunne påregne å utnytte underskuddet etter en overtagelse av aksjene. Litt senere samme dag ble det innhentet en uttalelse fra Deloitte Advokatfirma AS som konkluderte motsatt.

Retten finner bevist at rettsforliket var motivert av forretningsmessige hensyn selv om Sogn og Fjordane Energi AS vurderte de skattemessige virkninger av rettsforliket. Det er ikke uvanlig at skattemessige konsekvenser vurderes i sammenheng med økonomiske og andre typer virkninger av en transaksjon. Slike vurderinger betyr ikke uten videre at transaksjonen er motivert av de skattemessige virkninger.

Staten har anført at det ville være mer nærliggende for Sogn og Fjordane Energi AS å avvikle SFE Naturgass AS i stedet for å kjøpe aksjeposten til Gasnor AS.

Retten kan ikke se at avvikling av SFE Naturgass AS var et naturlig alternativ. Anførselen fra staten bygger på en forutsetning om at Gasnor AS skulle beholde sin aksjepost, noe som igjen forutsetter at SFE Naturgass AS måtte trekke søksmålet om tvangsutløsning. I så fall ville man havnet tilbake i den fastlåste situasjonen man var i før søksmålet. Retten viser i den sammenheng til aksjonæravtalen som ble inngått 3. oktober 2003 ved stiftelsen av SFE Naturgass AS. Det følger av aksjonæravtalen at aksjonærene måtte være enige om blant annet avvikling av selskapet med unntak av når dette kreves etter lov, jf. aksjonæravtalen punkt d) og det var videre et krav om enighet om «vesentlig endring» av selskapets virksomhet, jf. punkt f) og g). Dersom Sogn og Fjordane Energi AS ikke hadde blitt eneeier, ville den fastlåste situasjonen mest sannsynlig fortsatt.

Staten har videre anført at Sogn og Fjordane Energi AS kunne nedbetalt gjelden for å unngå konkurs i SFE Naturgass AS. Retten kan ikke se at en slik ensidig støtte fra Sogn og Fjordane Energi AS til SFE Naturgass AS ville være et naturlig alternativ. En slik nedbetaling ville mest

sannsynlig ikke ført til noen løsning på aksjonærkonflikten. Det vises til kravet om enighet i aksjonæravtalen, og til at aksjonærene hadde ulike interesser i selskapet.

Basert på en samlet vurdering av momentene ovenfor finner retten bevist at rettsforliket var motivert av forretningsmessige hensyn. Selv om de skattemessige konsekvenser ble vurdert før inngåelse av rettsforliket, ble de uansett overskygget av forretningsmessige hensyn.

Dette innebærer at skatteklagenemndas vedtak er basert på feil faktum. Feilen kan ha hatt betydning for vedtakets innhold. Skatteklagenemndas vedtak blir etter dette å oppheve, jf. prinsippet i ligningsloven § 3-12. Begge parter har bedt om at retten gir anvisning på hva som skal være grunnlag for ny ligning. Det følger av rettens merknader ovenfor at retten har kommet til at skatteposisjonen skal bevares.

### **5. Sakskostnader.**

SFE Kraft AS har vunnet saken og har etter hovedregelen krav på å få erstattet sine sakskostnader fra staten, jf. tvisteloven § 20-2. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen.

Saksøker krever dekket salær til sin prosessfullmektig med til sammen 244 800 kroner. Staten har ikke protestert på salærets størrelse som retten finner rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5. Det samme gjelder utgifter til rettsgebyr og kopiering med til sammen 16 666 kroner og reiseutgifter for vitner/partsrepresentanter med til sammen 15 945 kroner. I tillegg er det krevd dekket kostnader til vitnene Revheim og Aagård med henholdsvis 32 259 og 441 kroner.

Staten har anført at kostnaden til vitne advokat Revheim på 32. 259 kroner fremstår som svært høy. Saksøker har anført at det var nødvendig at advokat Revheim gikk gjennom saksdokumentene i den tidligere utløsningssaken for at han skulle forklare seg om alle forhold som har bevisverdi, slik staten hadde bedt om i prosesskrift av 6. april 2016. Det er opplyst at advokat Revheim brukte 13 timer a NOK 2 400, og at Revheim i tillegg har krevd et administrasjonsgebyr på ca. 1 000 kroner. Staten har utdypet sin protest i prosesskrift 19. april 2016.

Retten har kommet til at kravet på utgifter til vitnet Revheim går utover det som er rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Revheim ble varslet som vitne for å forklare seg om aksjonærtvisten og forliksløsningen. Advokat Revheim var ikke et sentralt vitne. Han ble avhørt på telefon. Forklaringen til Revheim omhandlet i store trekk det samme som fremgikk av samtidsdokumenter og av andre vitneforklaringer, herunder forklaring fra konserndirektør Martin Holvik.

Revheim skulle forklare seg om forhold som ligger nesten seks år tilbake i tid. Det var derfor rimelig at Revheim trengte noe tid for å friske opp sin hukommelse, men det burde vært tilstrekkelig med et par timer.

Under henvisning til momentene ovenfor fastsettes erstatning for saksøkers utgifter til vitne Revheim skjønnsmessig til 12 000 kroner. Kravet på sakskostnader reduseres etter dette med 20 259 kroner.

SFE Naturgass AS blir etter dette å tilkjenne sakskostnader med til sammen 289 852 kroner.

*Domsslutning*

1. Skatteklagenemndas vedtak 3. mars 2015 vedrørende ligningen for 2010 for SFE Kraft AS oppheves. Ved ny ligning bevares skatteposisjonen.
2. Staten v/Skatt vest dømmes til å betale SFE Kraft AS 289 852-tohundreogåttitusenåttehundreogfemtito- kroner i sakskostnader innen 2 -to- uker fra forkynnelsen av denne dommen.

**SkN 16-134 Inntektstillegg for gjenværende deltaker for vederlag betalt til uttredende deltaker i ansvarlig selskap.**

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-42 første og annet ledd.

**Oslo tingrett:** Dom av 20. mai 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-191728

**Dommer:** Tingrettsdommer Knut Erik Strøm.

**Parter:** Odd Sverre Rage m.fl. (advokat Stian Oddbjørnsen) mot Staten v/skatt sør (advokat Helge Aarseth).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om en betaling fra et selskap med delt ansvar til to uttredende partnere utløste skatteplikt for det betalte beløp som skattepliktig uttak for de gjenværende deltakere. Retten fant under tvil at saksøkerne måtte gis medhold. Skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

**Innledning**

Saken er en skattesak knyttet til om en betaling til to uttredende partnere fra et selskap med delt ansvar, har utløst skatteplikt for det betalte beløp som skattepliktig uttak for de gjenværende deltakere.

Stevning i saken innkom til retten den 1. desember 2015, og tilsvaret innkom i rett tid. Det er ikke avholdt planleggingsmøte. Hovedforhandling er avholdt den 11. mai 2016. Det er avgitt en partsforklaring under hovedforhandlingen.

**Saksøkerne** har lagt ned slik **påstand:**

1. Endringsvedtak datert 31. august 2015 om endring av saksøkernes inntekt for inntektsåret 2012 og siste avsnitt av forutgående skatteklagenemndsvedtak av 28. mai 2015 oppheves.
2. Saksøkerne tilkjennes sakens omkostninger med lovens rente fra forfall til betaling skjer.

**Saksøkte** har lagt ned slik **påstand:**

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.

*2. Staten v/Skatt vest tilkjennes saksomkostninger.*

Påstandene er identiske med påstandene fra stevning og tilsvær. Under saksforberedelsen satt staten frem en subsidiær påstand, som er trukket tilbake under hovedforhandlingen. Staten har også innvendinger mot formuleringer i saksøkerne påstand. Det er imidlertid enighet i at det kan legges ned en felles påstand slik saksøkerne har gjort, og at det ikke er nødvendig å avsies særskilt dom for hver enkelt skatteyder.

**Sakens gjenstand**

Retten presiserer innledningsvis at den beskriver skattereglene i hovedtrekk, uten å gå inn på detaljer eller unntak som ikke har noen betydning id en foreliggende sak.

Advokatfirmaet Kluge var i den aktuelle periode et selskap med delt ansvar. Ved delt ansvar ilegges ikke selskapet som sådant noen inntektsskatt av virksomheten. Skatteforpliktelsene faller på den enkelte deltaker, men skatteleggingen skjer i to trinn. Ved første trinn beregnes skatten som en samlet skatt for selskapet, som om dette var et eget skattesubjekt, men den totale skatt man da kommer frem til, fordeles forholdsmessig på deltakerne etter deres eierandel i selskapet. Hvis deltakerne lar pengene bli stående i selskapet, er dette all den beskatning som finner sted. Beløpet blir i selskapet tillagt en såkalt egenkapitalkonto som den enkelte deltaker har i selskapet. Den del av overskuddet som blir tatt ut fra egenkapitalkontoen blir i tillegg beskattet på deltakerens hånd det året inntekten tas ut. Skatten blir da beregnet etter de vanlige regler for personbeskatning, men med fradrag som gjør at den total skatt etter de to trinn ikke blir høyere enn om beskatning av hele beløpet var skjedd etter personbeskatningens regler.

Formulert på en annen måte kan man si at en deltaker beskattes etter selskapskattens regler det året inntekten blir opptjent, mens han eller hun selv kan regulere periodiseringen av det tillegg personbeskatningen gir, til det år da vedkommende tar pengene ut av virksomheten.

Hjemmelen for skattleggingen første trinn er skatteloven § 10-41 først ledd første punktum som lyder:

Ved fastsettelse av alminnelig inntekt settes deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter.

Hjemmelen for å skattlegge uttak fra selskapet er skatteloven § 10-42 første og annet ledd som lyder:

- (1) Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter denne paragraf. Tilsvarende gjelder når personlig deltakers konkursbo eller dødsbo mottar utdeling fra selskapet.
- (2) Som utdeling regnes enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker. Bestemmelsen i § 10-11 annet ledd siste punktum gjelder tilsvarende.

Deretter har paragrafen bestemmelsen for å samordne denne skatten med den tidligere ilagte skatt etter § 10-41.

I 2012 trådte to av deltakerne ut av selskapet. De hadde da krav på å få utbetalt sine andeler av årets overskudd, samt inntående på sine egenkapitalkonti. I tillegg hadde de etter selskapsavtalen krav på å få utbetalt en såkalt utløsningssum. Det er finansieringen av denne utbetaling som er bakgrunnen for den foreliggende tvist. Bestemmelsen i selskapsavtalen lød:

Ved uttreden i forbindelse med overgang til annen virksomhet enn privat advokatvirksomhet skal uttredende deltaker som trer ut før 1. januar 2016 og som har vært i selskapet i minst 3 år, i tillegg til overskuddsandel som nevnt i pkt.11.1 ha krav på en andel av Selskapets verdi («Utløsningssummen») overensstemmende med sin eierbrøk i henhold til punkt 10.1. Utløsningssummen for deltaker som per 14. april 2011 er i Gruppe A skal være maksimert til 15G, og kan ikke kreves utbetalt med mer enn 20 % pr. år., dog slik at vedkommende deltaker minst kan kreve utbetalt et beløp tilstrekkelig til å dekke utlignet skatt av Utløsningssummen til forfall. For uttreden av deltaker som per 14. april 2011 er i gruppe B skal Utløsningsbeløpet tilsvarende være maksimert til 5 G.

Som det fremgår i skattevedtaket er denne delen av betaling ved uttreden bare hjemlet i selskapsavtalen, ikke en følge av selskapsrettslig lovgivning.

Utløsningssommene ble betalt av selskapet, som deretter belastet egenkapitalkontiene til den enkelte deltaker med en andel av beløpet beregnet etter vedkommende eierandel. Den enkelte deltaker er deretter blitt inntektsbeskattet med det debiterte beløp, idet dette er blitt ansett som et uttak av egenkapitalkonto. Dette er denne skattleggingen som er tvistens gjenstand.

### **Det omstridte vedtak**

Ordlyden i skatteklagenemndsvedtaket av 28. mai 2015 er som følger:

Det foreligger erverv av selskapsandeler for gjenværende deltakere, sml. lignl. § 8-1.

Den enkelte deltakers andel av beløpet, som er knyttet til erverv av uttredende deltakers selskapsandel, anses som kostpris for selskapsandelen og inngår i gjenværende deltakers inngangsverdi, jf. sktl. § 10-44 (3).

For deltakere som realiserer sin selskapsandel, jf. sktl. § 10-44 (1), er denne inngangsverdien fradragsberettiget etter sktl. § 10-44 (2).

Det beløp selskapet utbetaler på vegne av den enkelte gjenværende deltaker som vederlag for uttredende deltakers selskapsandel, og som dekkes via gjenværende deltakers opptjente uhevede overskudd, anses som utdeling for gjenværende deltaker og beskattes som tillegg i alminnelig inntekt, jf. Sktl. § 10-42 (1) og (2).

Det er det fjerde avsnitt i dette vedtaket som er omstridt.

Det er også uenighet mellom partene om konsekvensene av vedtakets annet avsnitt hvis søksmålet skulle føre frem. Det er denne uenighet som førte til en subsidiær påstand som nå er trukket tilbake.

### **Partenes anførsler**

#### **Saksøkernes anførsler**

Saksøkerne påpeker innledningsvis at det i skatteretten foreligger et krav til forutberegnelighet ved tolkning av reglene, samt at legalitetsprinsippet må anvendes strengt innen skatteretten.

Saksøkerne anfører at formuleringen i sktl. § 10-42 om at enhver vederlagsfri overføring av midler skal anses som en skatteutløsende utdeling, må forstås slik at det må foretas en faktisk overføring fra selskapet. Dette syn har støtte forarbeidenes (Ot.prp.nr.92 (2004-2005) punkt 1.8.4.1 og 1.8.4.3) drøftelse med henvisninger til utbyttedefinisjonen for aksjeselskaper, og hvor det fremgår at ekstrabeskatningen av deltakerne skal knyttes til faktiske overføringer fra selskapet.

De uttredende deltakere har mottatt sine utløsningsvederlag, og er beskattet for dette. De gjenværende deltakere har i den forbindelse ikke mottatt noe beløp fra selskapet. De vil aldri motta de beløp de er blitt inntektsbeskattet for. Det har følgelig ikke skjedd noen utdeling som kan hjemle skattelegging.

#### **Saksøktes anførsler**

De gjenværende deltakere har kjøpt ut de uttredendes andeler. Dette kjøp er finansiert ved hjelp av de gjenværendes egenkapitalkonti. Det er ingen prinsipiell forskjell på om deltakerne hadde hevet penger fra sine egenkapitalkonti, og deretter betalt de uttredende partnere med dette, og at selskapet betaler de uttredende på vegne av de gjenværende, og deretter fordeler denne utgiften på dem, og belaster deres kapitalkonti. Beløpene de er belastet på sine kapitalkonti er derfor å anse som utdeling fra midler som skal utløse inntektsbeskatning.

### **Rekkevidden av de ikke bestridte deler av vedtaket**

#### **Saksøktes betraktninger**

Staten er av den oppfatning at hvis saksøkerne får medhold i søksmålet, så kan de ikke lenger påberope seg klagevedtakets annet avsnitt om kostpris for selskapsandeler med den skattlagte påståtte utbetaling som del av inngangsverdien. Selv om dommen ikke direkte berører dette, bør det fremgå av dommens premisser at den ikke kan anses å ha som virkning at denne beregning av inngangsverdien ikke senere kan endres.

#### **Saksøkernes betraktninger**

Saksøkerne påpeker at retten ikke kan prøve deler av skatteklagenemndas vedtak som ikke er tvistegenstand. Disse deler er rettskraftig avgjort, og kan bare endres hvis endringsspørsmålet er reist av ligningsmyndighetene innenfor de frister som gjelder for omgjøring.

## Rettens bemerkninger

### Hovedsaken

Retten har under tvil funnet at saksøkerne må gis medhold.

I ligningsvedtakene synes staten å legge til grunn at betalingen som er blitt belastet de enkelte egenkapitalkonti gjelder beløp betalt for å kjøpe økte andeler i selskapet. I skattekontorets fremlegg til skatteklagenemnda er dette blant annet oppsummert slik (s.20):

Etter dette legger skattekontoret til grunn at det foreligger en situasjon med erverv av selskapsandeler hvor en del av utløsningsbeløpet må anses som vederlag for overføring av eierandelen, og at det er de gjestående deltakere som er ansvarlige for dette vederlaget. Skattekontoret anser at den faktiske situasjonen må likestilles med ordinært salg/kjøp av selskapsandeler. Dette også sammenholdt med lignl. § 8-1.

Begge parter har for så vidt argumentert med dette utgangspunkt, men retten er av den oppfatning at dette ikke er en helt treffende beskrivelse av hva det er de gjestående deltakere er blitt belastet for. Betalingen som er skjedd fra selskapet til de to uttredende partnere, den såkalte utløsningssummen, er etter rettens oppfatning en utbetaling som utelukkende er knyttet opp mot selskapsavtalen, og ikke begrunnet i eller utledet fra de gjestående deltakeres økning av eierandel. Det er enighet om at den utbetaling som har funnet sted ved den såkalte utløsningssummen, er et beløp som ikke følger av reglene om oppløsning eller utløsning i selskaper med delt ansvar, men som følger av bestemmelsene i selskapsavtalen. Økningen av eierandel ved to deltakeres uttreden følger imidlertid automatisk som en matematisk konsekvens av at det blir færre deltakere. Dette illustreres enkelt ved at hvis de to uttrådte hadde gått over i annen advokatvirksomhet, ville økningen i de gjestående deltakeres andeler i firmaet vært nøyaktig like stor, men det ville ikke funnet sted noen overføringer fra de gjestående deltakeres egenkapitalkonti.

Slik retten ser det, er den mest treffende beskrivelse derfor at selskapet ved selskapsavtalen har forpliktet seg til å betale de uttredende deltakere et beløp i en slik situasjon. Det forhold at minimumsgrensen, men ikke maksimumsgrensen er knyttet til størrelsen av den uttredende deltaker eierandel, gjør ingen forskjell i dette. Også de fleste andre utbetalinger, slik som deling av overskuddet, skjer jo etter denne andels størrelse. Det blir derfor ikke overført noe økonomisk gode til de gjestående deltakere, som det eventuelt kunne vært tatt ut penger av egenkapitalkontoen for å betale for individuelt.

Når selskapet betaler en forpliktelse, vil det normalt føre til en reduksjon i overskuddet, som vil ramme deltakerne med en fordeling som følger av størrelsen på deres andeler. Ved disse utbetalingene har man istedet valgt å la selskapet likviditet bli urørt, ved å belaste det utbetalte, fordelt på samme måte etter eierandelene, direkte på den enkelte gjestående deltakers egenkapitalkonto. Retten kan da ikke se at det er foregått noen utdeling fra selskapet til den enkelte deltaker som gir hjemmel for beskatning etter skatteloven § 10-42. Retten er klar over at den løsning som retten har valgt harmonerer dårlig med hva som hadde skjedd hvis man istedet for å belaste deltakeres egenkapitalkonti, hadde bedt deltakerne innbetale de tilsvarende beløp. Da ville de måttet anvende midler som først var tatt ut og inntektsbeskattet. På den annen side harmonerer løsningen godt med den situasjon som ville ha oppstått hvis selskapet hadde betalt

pengene ut uten å belaste det annet sted enn på selskapet drift, slik at derfor den enkelte deltakers overskudd for overføring neste år til egenkapitalkontoen ville blitt tilsvarende redusert. Retten legger til grunn at det siste tilfelle ligger nærmere opp mot det som faktisk har skjedd i denne saken enn det første tilfelle. Selv om spørsmålet i utgangspunktet er løst ut ifra en betraktning om manglende hjemmel for beskatning, synes derfor også den løsning retten har valgt å være den beste ut ifra hensynet til harmoni i reglene.

Den omstridte del av klagevedtaket med underliggende vedtak blir derfor å kjenne ugyldig. Retten finner at den kan bruke formuleringen fra saksøkerne påstand som formulering i domsslutningen.

#### **Rekkevidden av ikke bestridte deler av vedtaket**

Retten slår fast at de ikke bestridte deler av vedtakene vedørende ligningen for 2012 ikke er påklaget eller rettslig bestridt. Disse delene av vedtaket må derfor anses å være endelig avgjort for ligningsåret 2012. Det retten etter statens oppfordring finner grunn til å presisere er at hvilke rettskraftsvirkninger ligningsvedtaket for 2012 har i forhold til å binde opp ligningsmyndighetenes avgjørelser for senere år, ligge utenfor det retten har behandlet i den foreliggende sak. Den foreliggende avgjørelse er ikke på noen måte ment å ta standpunkt til slike spørsmål, og bygger heller ikke på forutsetninger om noen bestemt løsning av disse spørsmål.

#### **Saksomkostninger**

Retten har vært i sterk tvil om avgjørelsen, og det skyldes at løsningen av de spørsmål saken reiser er genuint vanskelige og uavklarte. Argumentasjonen for de enkelte løsninger er i stor grad basert på ganske skjønnspregede valg omkring hvordan en uomstridt faktisk begivenhetsrekke best kan beskrives med rettslige ord og begreper. Man er etter rettens oppfatning i kjerneområde for anvendelsen av tvl. § 20-2 tredje ledd bokstav a om deling av saksomkostningene, og dette vil derfor bli fulgt.

#### *Domsslutning*

- 1. Endringsvedtak datert 31. august 2015 om endring av saksøkernes inntekt for inntektsåret 2012 og siste avsnitt av forutgående skatteklagenemndsvedtak av 28. mai 2015 oppheves.*
- 2. Partene bærer hver sine omkostninger*

## **SkN 16-135 Fradragsretten for kostnader til infrastrukturiltak**

**Lovstoff:** Skatteloven Skatteloven § 6-1, § 6-15.

**Oslo tingrett:** Dom av 2. mai 2016, **sak nr.:** TOSLO-2013-37279

**Dommer:** Tingrettsdommer Eirik Aass.

**Parter:** Metro Senter ANS (Advokat Cecilie Amdahl) mot Staten v/Skatt øst (Advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om en utbyggers kostnader til infrastrukturtiltak i tilknytning til utbyggingen av et kjøpesenter ga rett til direkte fradrag, jf. skatteloven § 6-1 eller § 6-15. Dersom kostnadene måtte aktiveres, var spørsmålet om kostnadene i så fall skulle aktiveres på bygningene eller tomten. Tingretten kom til at infrastrukturkostnadene var aktiveringspliktige på tomten. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 5. november 2012 om likningen av Metro Senter ANS for inntektsårene 2008 og 2009.

### Sakens bakgrunn

Tvistetemaet i saken er om Metro Senter ANS' (heretter benevnt «Metro») kostnader til infrastrukturtiltak i tilknytning til utbyggingen av deres kjøpesenter på Lørenskog gir rett til direkte fradrag, jf. skatteloven § 6-1 eller § 6-15. Subsidiært, dersom kostnadene skal aktiveres, om de skal aktiveres på Metros bygninger eller tomt.

Bakgrunnen for betalingen av infrastrukturtiltakene var utbyggingsavtaler av henholdsvis 28. april 1999 og januar 2006. Partsforholdene var den gang noe annerledes, uten at det har betydning for saken. For enkelthets skyld benevnes kjøpesentereierne samlet som «Metro». De øvrige partene var Lørenskog kommune og Statens vegvesen.

I utbyggingsavtalen av 1999 påtok Metro seg betydelige forpliktelser knyttet til det som ble kalt «samarbeidsprosjektet Lørenskog nye sentrum». Kort sagt skulle Metro besørge og bekoste utbyggingen av «Lørenskogs hus», et bygg som skulle inneholde blant annet kino, kulturhus og kontorer, og skulle eies av kommunen. Videre skulle Metro besørge og bekoste utvidelse av fylkesveien, «Solheimsveien», fra to til fire felt samt etablering av fire rundkjøringer på denne. Metro skulle også besørge og bekoste felles kjøreveier og gang- og sykkelveier inne på fellesområdet knyttet til kjøpesenteret, Lørenskog hus og de boligene som var planlagt på området.

På grunn av politiske beslutninger om stans i kjøpesenterutbyggingen, «kjøpesenterstoppen», ble utbyggingsavtalen av 1999 ikke gjennomført. Prosjektet lå stille i flere år, før arbeidet ble gjenopptatt og det ble inngått en tilleggsavtale mellom Metro og Lørenskog kommune i 2006. Denne avtalen videreførte utbyggingsavtalen av 1999, med de endringer som fremkom av 2006-avtalen. Det fremgår av avtalens pkt. 2 hva som skulle gjennomføres:

*I forbindelse med utbyggingsprosjektet skal det utvikles:*

1. Nye handelsarealer med ca 12.300 kvm (jf. klausul 3)
2. «Lørenskogs hus» med et forventet areal på ca. 13.750 kvm (jf. klausul 4), dog minimum 5.000 kvm.
3. Ca. 32.000 kvm. boliger (jf. klausul 5)
4. Kommunikasjonsanlegg (jf. klausul 6)
5. ca [30.000] kvm. parkeringsarealer (jf. klausul 7)

6. Sentrumskerne («festplass»)

En vesentlig endring fra 1999-avtalen var at «Lørenskogs hus», jf. pkt. 2 i sitatet ovenfor, skulle bygges ut av kommunen, ikke Metro.

Pkt. 1 ovenfor gjaldt Metros egne kjøpesenterlokaler. For øvrig nevnes at Metro hadde rettighetene til den betydelige boligutbyggingen, jf. pkt. 3 ovenfor. Metro videresolgte disse rettighetene. Kommunikasjonsanleggene, jf. pkt. 4 ovenfor, omfattet blant annet Solheimsveien og de veiarealer inne på Metros grunn som tvisten gjelder. På disse punktene var det ikke vesentlige endringer fra 1999-avtalen til 2006-avtalen.

Metros kostnader til infrastrukturiltakene er ikke omstridt; det dreier seg om kostnader som overstiger 100 millioner kroner. Den samlede utbyggingskostnaden for Metro i hele prosjektet var omkring 950 millioner kroner.

Retten gjengir nedenfor deler av redegjørelsen for sakens bakgrunn for øvrig i skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda, vedtatt av Skatteklagenemnda 5. november 2012:

Metro Senter ANS ble stiftet i 2006. Selskapet har som formål å «eie og drive», samt å videreutvikle kjøpesentrene Metro og Maxi i Lørenskog kommune. Storebrand Metro AS og Steen & Strøm AS eier hver 50 % av selskapet.

I 2006-2009 har selskapet utviklet et stort kjøpesenter på Lørenskog. Dette har skjedd både som nybygg og som rehabilitering av eksisterende bygg. Det er utviklet tomteområder og solgt rettigheter til oppføring av boliger. Det er videre laget et «lokk» over kjøpesenterets parkeringskjeller. Dette er solgt til Lørenskog kommune for oppføring av kulturhus. Selskapet har etter pålegg fra kommunen utarbeidet betydelig infrastruktur på og rundt eiendommen.

Det er totalt investert ca 950 millioner i prosjektet. Kjøpesenteret er hovedsakelig leid ut til butikker, men deler av bygningsmassen er utleid til kontorer, bowling, treningssenter med mer.

Skattekontoret gjennomførte bokettersyn av byggeprosjektet for perioden 2006-2010. Kontrollen var i hovedsak rettet mot merverdiavgiftsrettslige problemstillinger, men også noen ligningsmessige forhold er tatt opp. Det vises til rapport etter stedlig kontroll datert 15.6.2011, jfr. vedlegg 1.

Skattekontoret har varslet selskapet om en rekke endringer som har betydning for avskrivninger og avskrivningsgrunnlag i brev av 5.10.2011, jfr vedlegg 2. [. .]

Skattekontoret varslet videre økning i alminnelig inntekt med bakgrunn i rapportens pkt 9.2.3 med kr 1.416.104 for 2008 og kr 3.608.233 for 2009 som følge av at selskapet har aktivert og avskrevet kostnader til vei. Det ble varslet reduksjon i avskrivningsgrunnlaget ved inngangen til 2010 med kr 65.780.866. Den varslede endring ble begrunnet i at kostnader vedrørende utbygging av infrastruktur på fremmed grunn etter pålegg fra offentlig myndighet, skal aktiveres på tomtegrunn uten rett til avskrivninger.

Med bakgrunn i rapportens pkt 9.2.4 er det varslet økning i alminnelig inntekt med kr 820.563 for 2008 og kr 2.090.794 for 2009. Beløpene gjelder tilbakeføring av avskrivning idet selskapet har aktivert samtlige kostnader til utarbeidelse av infrastruktur med rett til avskrivninger. Av kostnadene har skattekontoret akseptert at kostnader til asfaltering aktiveres i saldogruppe h med rett til avskrivning. Dette er skjønnsmessig anslått til ca en tredjedel av kostnaden. Avskrivningsgrunnlaget ved inngangen til 2010 er foreslått redusert med den resterende del av beløpet, kr 38.116.775.

Det er ingen uenighet mellom partene mht. tallene.

Metro aksepterte en rekke av skattekontorets endringer, men ikke at infrastrukturkostnadene skulle aktiveres på tomten. I tillegg ble det krevd endring, slik at Metro prinsipalt krevde direkte fradrag for disse kostnadene, subsidiært aktivering på bygget.

Metro reiste sak ved stevning av 26. februar 2013, og staten innga tilsvaer 14. mai 2013. Metro ba i stevningen om stansing i påvente av avgjørelse i en liknende sak, og stansing ble etter noe prosesskrivutveksling og planmøte avtalt 22. juli 2013. Dom fra Høyesterett i saken som begrunnet stansingen forelå 26. februar 2015, og staten begjærte saken igangsatt 16. april 2015. Ved rettens brev av 6. mai 2015 ble saken igangsatt. Det er enighet om at Høyesteretts dom, som retten kommer noe tilbake til, direkte løste den aktuelle tvisten på et annet grunnlag enn det som er aktuelt i vår sak. Dommen førte derfor ikke til at saken ble løst uten rettslig behandling.

Hovedforhandling ble holdt 19. og 20. april 2016. Bevisførselen besto i hovedsak av gjennomgang av skriftlig dokumentasjon. I tillegg hørte retten forklaring fra et styremedlem i Metro Senter ANS. Partene har i det vesentlige vært enige om faktum i saken.

### **Metro Senter ANS' påstandsgrunnlag**

Metro mener *prinsipalt* at samtlige infrastrukturkostnader kan fradragsføres direkte, jf. skatteloven § 6-1. Dette omfatter både kostnader til opprusting av Solheimsveien, som ikke ligger på Metros egen eiendom, og kostnader til utarbeidelse av veier mv. på egen eiendom.

Spørsmålet er om kostnadene er «pådratt» i skatteloven § 6-1s forstand, det såkalte oppofrelsesvilkåret. Metro mener kostnadene er oppofret fordi Metro ikke har fått en motytelse av varig verdi, en motytelse som virker i Metros virksomhet fremover. Metro har betalt infrastrukturkostnader for å komme i posisjon til å få bygge ut kjøpesenteret.

For at en motytelse skal være relevant for aktiveringsplikt, må den ha økonomisk og varig verdi. Det må også avgrenses mot fordeler som kommer alle til gode, og ikke innebærer noen særskilt fordel for skattyter. I dette tilfellet dreier det seg om veianlegg som kommer også andre grunneiere og beboere i området til gode. Når det gjelder Solheimsveien, lå denne også der fra før, og en utvidelse var ikke nødvendig for utbyggingen av kjøpesenteret.

Det foreligger ikke noen avklarende rettspraksis om når infrastrukturtiltak gir rett til fradrag. Barcode-dommen, Rt-2015-242, løser ikke spørsmålet. Det var denne saken som begrunnet stansingen, men Høyesterett løste spørsmålet på et annet grunnlag, og tok dermed ikke stilling til det som er problemstillingen i vår sak. Det foreligger heller ikke likningspraksis som kan legges

til grunn, og Lignings-ABC'en gir bare uttrykk for skattemyndighetenes eget syn. Det finnes imidlertid bindende forhåndsuttalelser som peker i begge retninger. I BFU 2010/23 kom skattedirektoratet til at det forelå fradragsrett, og saksforholdet hadde store likhetstrekk til Metros sak. Adgangen til fradrag for infrastrukturkostnader er praktisk og viktig, og dette er et prinsipielt spørsmål som må avklares av domstolene.

Dersom man ser det slik at selve tillatelsen til å bygge er motytelsen, så er dette en motytelse som ble forbrukt i det byggingen ble igangsatt. Den har ikke varig verdi, og kan ikke aktiveres. Det vil i så tilfelle være nærliggende å se betalingen av infrastrukturkostnadene som en «skatt» i skatteloven § 6-15s forstand, som dermed kan fradragsføres i medhold av den bestemmelsen. Betalingen minner om en avtalt skatt, da formålet med betalingen er det samme som skatt for øvrig; å bidra til dekning av det offentliges generelle kostnader, og ikke kommer skattyter spesielt til gode.

*Subsidiært*, dersom Metro ikke har direkte fradragsrett i medhold av skatteloven § 6-1 eller § 6-15, mener Metro at kostnadene må aktiveres på bygget, ikke tomten. Kostnadene har nærmere tilknytning til bygget enn tomten, da det er bygningen som er opphavet til at Metro tok på seg kostnaden. Metros næringsvirksomhet drives i bygget, og det er den som i tilfelle nyter godt av tiltakene.

Angivelsene i Lignings-ABC av at alt som ikke fysisk henger sammen med bygningene må aktiveres på tomten er ulogiske. Det må gjøres en konkret vurdering av tilknytningen. Kostnadene må aktiveres på noe man eier, og når det gjelder Solheimsveien, eies den ikke en gang av Metro. Det passer ikke å aktivere kostnadene til denne på Metros tomt.

Dersom retten skulle komme til at noen kostnader har nærmest tilknytning til bygg og noen til tomten, må det gjøres en skjønnsmessig fordeling.

### **Metro Senter ANS' påstand**

1. Ligningen av Metro Senter ANS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene er direkte fradragsberettiget.
2. Subsidiært: Ligningen av Metro Senter ANS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene aktiveres på skattyters bygning.
3. I alle tilfeller: Metro Senter ANS tilkjennes sakens kostnader for tingretten.

### **Statens påstandsgrunnlag**

Til Metros *prinsipale* anførsel mener staten at oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 ikke er oppfylt. Utbyggingen av infrastrukturen var nødvendig for gjennomføringen av utbyggingen for øvrig. Metros interesser var ikke alene knyttet til kjøpesenteret, men også til den betydelige boligutbyggingen, beskrevet i utbyggingsavtalens pkt. 2 med inntil 32 000 m<sup>2</sup>. Staten mener at kostnadene til infrastrukturen har vært av varig verdi for Metro, og at det derfor ikke foreligger noen oppofrelse.

Det er en konsekvent ligningspraksis som støtter statens syn. Det vises til BFU 2004/86, som er fulgt opp i Lignings-ABC fra 2005 og fremover. Det vises også til lagmannsrettens dom i Barcode-saken, LB-2012-192748.

Skatteloven § 6-15 gir heller ikke grunnlag for fradragsrett. Det samme oppofrelsesvilkåret gjelder her. Uansett er det ikke tale om en «skatt» i bestemmelsens forstand.

Kostnadene skal dermed aktiveres. Dette var også lagt til grunn av Metro selv, i deres selvangivelse.

Når det gjelder det *subsidiære* spørsmålet om aktivering på bygg eller tomt, mener staten at kostnadene skal aktiveres på tomten. Ligningspraksis, jf. også Lignings-ABC, viser dette.

Statens påstand

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

### Rettens konklusjon

Retten har kommet til at staten frifinnes, da retten mener at Metros kostnader til infrastrukturtiltak både utenfor og på egen tomt ikke innebærer en «oppofrelse» i skatteloven § 6-1s forstand. Retten mener kostnadene heller ikke kan anses som en «skatt» i skatteloven § 6-15s forstand.

Retten er videre enig med staten i at kostnadene skal aktiveres på Metros tomt.

Med dette resultatet er staten også tilkjent sakskostnader.

Vurdering av fradrag etter skatteloven § 6-1 og § 6-15

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

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

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

Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 184, skriver blant annet at «Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.»

Høyesterett har flere ganger behandlet oppofrelsesvilkåret. Retten viser bl.a. til Rt-2014-108, hvor Høyesterett sluttet seg til Zimmers redegjørelse for innholdet i vilkåret.

Motstykket til oppofrelse er at skattyters kostnad er ombyttet i en varig verdi som skal aktiveres. Typiske eksempler er større maskiner eller fast eiendom. Ved kjøp av slike skjer det ikke en reduksjon men en endring i sammensetningen av skattyters formue. Zimmer har skrevet følgende om den ofte vanskelige grensen mellom når det foreligger fradragsrett og når det derimot er aktiveringsplikt: «*Spørsmålet er om «vederlaget» med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret - eller, kortere og mer upresist uttrykt, om det har varig verdi for skattyteren.*»

Det ovennevnte gir ikke mer enn et utgangspunkt for vurderingen i det konkrete tilfellet. Retten vil i det følgende først gjennomgå noe av den ligningspraksis som finnes på området med likhetstrekk til vår sak og deretter se på den nokså sparsomme rettspraksisen som finnes.

I BFU 2004/86 behandlet Skattedirektoratet et spørsmål om infrastrukturkostnader på dels skattyters og dels offentlig eiendom:

*Slik Skattedirektoratet forstår fakta dreier det seg her om utgifter til påkostning (utvidelse og standardforbedring) på annen manns eiendom, henholdsvis kommunens og statens veianlegg. Dette er imidlertid påkostninger som kommer MOR til gode i form av lettere adkomst frem til egen tomt, samtidig som det gir MOR rett til å føre opp et nytt bygg iht. vilkårene i byggetillatelsen. Direktoratet kan på denne bakgrunn ikke se at det foreligger en oppofrelse som gir grunnlag for fradragsrett etter skatteloven § 6-1.*

Uttalelsen førte til et tilsvarende tillegg i Lignings-ABC for 2005. I BFU 2008/41 videreførte Skattedirektoratet standpunktet:

*Ved investeringer i vei og veianlegg er utgangspunktet at kostnadene er aktiveringspliktige - ikke direkte fradragsberettigede - fordi det ikke foreligger oppofrelse av en fordel, men investering i et varig driftsmiddel. Spørsmålet blir om dette stiller seg annerledes når investeringen skjer på annen manns eiendom og vederlagsfritt skal tilfalle grunneieren.*

*Problemstillingen er i Lignings-ABC f.o.m. 2005, med uendret ordlyd, beskrevet slik (se Lignings-ABC 2007/08 side 314, pkt. 16.14.5):*

*«I visse tilfeller får skattyter i forbindelse med utbyggingsprosjekt offentlig pålegg om å utbedre infrastruktur i nærhet av skattyters utbyggingsprosjekt. Utbedringen utføres på grunn som ikke tilhører skattyteren og utbedringen skal overleveres til offentlig myndighet ved ferdigstilt prosjekt.*

*Kostnadene til utbedring skal aktiveres på tomten.»*

*Slik Skattedirektoratet forstår faktum dreier det seg i denne saken om offentlig pålegg om utbedring av infrastrukturen i tilknytning til skattyters utbyggingsprosjekt. Kostnadene som pådras ved bygging av støyskjermer og opparbeidelse av grøntområde, er ledd i denne utbedring og vil gi Industri rett til å gjennomføre det planlagte byggeprosjektet i samsvar med*

*de vilkår som er satt i byggetillatelsen. Industris aksept og oppfyllelse av de aktuelle pålegg er mao. en nødvendig forutsetning for å oppnå tillatelse til å utnytte tomten til sitt virksomhetsformål.*

*Etter direktoratets vurdering er kostnadene knyttet til de aktuelle pålegg, ikke å anse som oppofret i forhold til skatteloven § 6-1, men må anses som en del av investeringen i varig driftsmiddel og aktiveres på utbyggingstomten. Standpunktet er i samsvar med den ligningspraksis som er kommet til uttrykk i Lignings-ABC f.o.m. 2005 (referert over).*

Overført til vår sak, trekker de ovennevnte bindende forhåndsuttalelsene i retning av at Metros utgifter i vår sak ikke er fradragsberettigete, men skal aktiveres (på tomten). Det samme gjør BFU 2009/01. Det kan neppe ha betydning at skattyter i de ovennevnte sakene hadde fått pålegg om å utføre de aktuelle tiltakene, mens det i vår sak dreier seg om kostnader til tiltak med grunnlag i en utbyggingsavtale. At det ikke er grunnlag for et skille mellom slike ulike grunnlag er også lagt til grunn av Borgarting lagmannsrett i LB-2012-192748.

Metro har vist til at Skattedirektoratet i BFU 2010/23, hvor skattyter ble gitt fradragsrett, gir veiledning for vår sak. Skattedirektoratet skrev følgende om oppofrelse:

*Vi forstår det slik at det tilskuddet som her skal ytes, ikke er ledd i en gjensidig bebyrdende avtale med motytelse som vederlag. Selskapet som yter tilskuddet vil ikke få noen eierandel eller annen rettighet som kan utnyttes økonomisk for eksempel ved salg eller utleie. Gjennomføringen av broprosjektet vil gi Selskapet den fordel som landfast forbindelse gir. Fordelen er imidlertid ikke forbeholdt Selskapet som yter av tilskuddet, men stiller Selskapet som bruker av broen i samme stilling som øvrige brukere. Selskapet får mao. ikke noe vederlag for tilskuddet og vi legger til grunn, som anført av innsender, at tilskuddet er en kostnad som vil være pådratt. Det første vilkåret er da oppfylt.*

Etter rettens syn har denne uttalelsen mindre likhet med vår sak enn de andre to ovennevnte, da betalingen ikke hadde sammenheng med pålegg eller avtale i forbindelse med utvikling av skattyters egen eiendom, og man anså det derfor ikke slik at skattyter fikk «noe vederlag for tilskuddet».

Den ligningspraksis som foreligger, jf. ovenfor, trekker nokså entydig i retning av at infrastrukturkostnader som skattyter utfører enten etter pålegg fra eller med grunnlag i utbyggingsavtale med kommunen i forbindelse med gjennomføringen av skattyters egne utbyggingsprosjekter ikke anses fradragsberettigete fordi de ikke innebærer oppofrelse. Det gjelder uavhengig av om tiltakene er utført på egen eller andres eiendom. Det sistnevnte vil ofte være tilfelle.

Siden Lignings-ABC, basert på og opprettholdt i bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, synes å ha gitt uttrykk for det ovennevnte standpunktet om fradragsrett og aktiveringsplikt i alle fall siden 2004/2005. Det er ikke fremlagt eller vist til eksempler på det motsatte, og retten legger dermed til grunn at ligningspraksis også har vært konsistent i samsvar med dette standpunktet.

Zimmer skriver på s. 54 flg. i sin bok om den rettskildemessige betydningen av ligningspraksis, og skriver bl.a. at «Ligningspraksis er blitt tillagt atskillig vekt av Høyesterett i en rekke dommer i de senere år.» Han presiserer videre at «Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens ... og dens konsistens.. .»

I vårt tilfelle er det noe uklart hvor langvarig praksisen er. Som nevnt ovenfor ble problemstillingen behandlet i en bindende forhåndsuttalelse i 2004, og deretter vært inntatt i Lignings-ABC siden 2005. Basert på det retten har blitt kjent med under saken har praksis vært konsistent, jf. ovenfor. Hvorvidt problemstillingen har vært behandlet i noen særlig utstrekning før 2004 er uklart. Det kan tenkes å ha sammenheng med at pålegg eller vilkår om infrastrukturtiltak som ikke alene knytter seg til skattyters eget tiltak har blitt mer vanlig de senere år. Uansett synes praksis å være konsistent og av såpass lang varighet at den bør tillegges klar vekt ved tolkningen av skatteloven § 6-1.

Som nevnt er det lite rettspraksis knyttet til den aktuelle problemstillingen i saken. Høyesteretts dom i Barcode-saken avklarer ikke spørsmålet, da Høyesterett i den saken anså infrastrukturtiltakene som en del av kjøpesummen for tomten, og på det grunnlaget ikke å utgjøre en oppofrelse.

I lagmannsrettens dom i Barcode-saken, LB-2012-192748, konkluderte også lagmannsretten med at «betaling av infrastrukturbidrag var en sikker og integrert del av avtalen.» Lagmannsretten valgte likevel å uttale seg om rettskildesituasjonen for øvrig, på side 7, og synes å legge til grunn at verken ligningspraksis, rettspraksis eller andre kilder viser eksempler på at infrastrukturkostnader er tillatt trukket fra direkte i inntekten.

Zimmer, «Bedrift, selskap og skatt», 6. utg. 2014 s. 90 skriver også om problemstillingen noe mer konkret enn i Læreboken: «Det er ikke uvanlig at det settes som vilkår for en byggetillatelse at skattyteren må bidra til infrastrukturtiltak i nærheten (for eksempel utbygging av et veikryss). Slike kostnader anses i praksis aktiveringspliktige, selv om kostnadene ikke anvendes på egen eiendom og verdiene tilfaller det offentlige. Synspunktet, som er diskutabelt, må være at kostnadene er et vilkår for byggetillatelsen, som i sin tur øker utnyttelsesmulighetene og eiendommens verdi.» Han synes med andre ord å slå fast det som fremgår ovenfor, nemlig at praksis er som den er. Men tilføyer at begrunnelsen kan diskuteres. Han tar imidlertid ikke til orde for noen endring.

Infrastrukturkostnadene Metro har pådratt seg i vår sak må mest naturlig anses som kostnader for å gjennomføre deres utbyggingsprosjekt. Aksept av tiltakene var formelt nødvendig for å få tillatelse. Men reelt må de også antas å ha vært nødvendige i lys av den endring av bruken av området som Metros planer ville medføre. Kjøpesenteret skulle bygges ut vesentlig, formodentlig med økt besøk og økt omsetning til formål, og Metro hadde også rettighetene til utbygging av 32 000 m<sup>2</sup> boliger på «lokket» over deler av kjøpesenteret. Det må antas at disse tiltakene ville medføre et klart behov for en endring av infrastrukturen i området, både når det gjaldt tilførselsveien Solheimsveien og veiutbyggingen på Metros egen eiendom. Slik retten ser det, er det mest naturlig å se det slik at tiltakene har ført til en tilsvarende økning av utnyttelsesmulighetene og eiendommens verdi. At også andre, derunder kommunen som eier av Lørenskogs hus, også ville ha nytte av tiltakene, er etter rettens mening ikke egnet til å endre vurderingen.

Retten mener etter dette, i lys av rettskildebildet gjennomgått ovenfor, at Metros kostnader til infrastrukturiltakene ikke er «pådratt» i skatteloven § 6-1s forstand, og at de derfor ikke gir rett til fradrag etter denne bestemmelsen.

Metro har alternativt anført at skatteloven § 6-15 gir rett til fradrag. Bestemmelsens første punktum lyder slik:

Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke.

Også denne bestemmelsen forutsetter at det skjer en oppofrelse. Retten mener det ikke er tilfelle, og viser til vurderingen ovenfor, samt uttalelser om det samme i LB-2012-192748 s. 8. Retten er heller ikke enig i at kostnadene kan anses som en «skatt» i bestemmelsens forstand.

Konklusjonen under dette punkt er med andre ord at Metros infrastrukturkostnader ikke gir rett til direkte fradrag, men er aktiveringspliktige.

### **Aktivering på tomt eller bygg**

Det neste spørsmålet er da om kostnadene skal aktiveres på Metros tomt eller bygg, eventuelt om det skal gjøres en fordeling mellom disse for ulike deler av kostnadene.

Innledningsvis vil retten vise til den praksis som er gjennomgått ovenfor, som nokså konsekvent konkluderer med at aktivering skal skje på tomten i slike tilfeller. Det fremgår også klart av Lignings-ABC at den type infrastruktur det her er tale om skal aktiveres på skattyters tomt. Aktivering på tomt ble tilfellet også i Barcode-saken, både i Høyesterett og for lagmannsretten, selv om bakgrunnen for infrastrukturiltakene der nok skilte seg noe fra det som gjelder i vår sak.

Metro har argumentert med at tiltakene kommer virksomheten i bygget til gode, og derfor har sin nærmeste tilknytning til bygget. Som lagmannsretten for så vidt er inne på i LB-2012-192748, er det avhengig av hvilken synsmåte man tar utgangspunkt i. Metros synsmåte vil det så vidt retten forstår innebære at det sjelden vil være aktuelt å aktivere kostnader på en tomt hvis tomten tjener som grunn for et bygg det drives næringsvirksomhet i.

Retten kan imidlertid ikke se at det finnes eksempler på at denne betraktningssmåten er tatt til følge i ligningspraksis eller rettspraksis. Rettskildebildet peker tvert imot nokså entydig i retning av at kostnadene skal aktiveres på tomten. Begrunnelsen synes gjennomgående å være at tiltakene fører til økt verdi på tomten ved at den kan utnyttes på en annen måte enn den kunne uten tiltakene. Det er etter rettens mening også tilfelle i vår sak, og det vises til vurderingene knyttet til fradragsretten ovenfor. Kostnadene skal derfor i sin helhet aktiveres på tomten.

### **Sakskostnader**

Staten har vunnet saken, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 (1) få erstattet sine sakskostnader. Det er ikke grunnlag for unntak i dette tilfellet, jf. § 20-2 og (3).

Staten har krevd dekket kostnader med kr 210.618 (avrundet til nærmeste hele krone) ink. mva. Metro har ikke hatt innsigelser til oppgaven. Retten anser kostnadene som rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5.

#### *Domsslutning*

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Metro Senter ANS betaler til staten v/Skatt Øst sakens kostnader med 210 618 - tohundreogtitusensekshundreogatten - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

## SKN 16-136 Skjønnsligning og tilleggsskatt

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

**Salten tingrett:** Dom av 6. april 2016, **sak nr.:** TSALT-2015-184498

**Dommer:** Tingrettsdommer Brit Ankill.

**Parter:** A (advokat Tor Bjarne Dahl v/advokatfullmektig Kenneth Eilertsen Bråten) mot Skatt Midt-Norge (advokat Morten Ustgård).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Et bokettersyn avdekket mangler ved bokføringen, lav bruttofortjeneste og lavt kontantsalg hos en restaurant. Skattemyndighetene tilordnet antatt uteholdt omsetning daglig leder som utbytte. Lagmannsretten opprettholdt skjønnsligningen, men opphevet illeggelse av 30 prosent tilleggsskatt – beløpets størrelse var ikke bevist med klar sannsynlighetsovervekt.

### I Innledning

Saken gjelder gyldigheten av vedtak i skatteklagenemnda.

### II Bakgrunn

X Pizza AS ble stiftet 14. mai 2004. A Holding AS eide 100 % av aksjene i X Pizza AS. A Holding AS eies 100 % av A, som også var daglig leder og styreleder i X Pizza AS. Selskapet drev restaurant under navnet [restaurant].

Skatt Midt-Norge avholdt bokettersyn i selskapet X Pizza AS i tidsrommet 15. desember 2012 - 22. mars 2013 for årene 2011 og 2012. Rapport ble avgitt 22. mars 2013. Av rapporten fremgikk at bokføringen ikke var i samsvar med bokføringsloven og bokføringsforskriftens bestemmelser ved at utfyllingen av dagsoppgjør var mangelfull og at årsak til korrigeringer ikke var gitt. Det ble påvist ikke registrerte salg, betalt med kort. Det ble videre reagert på lav bokført bruttofortjeneste og lav andel av omsetningen som var betalt med kontanter.

Skattekontoret kom til at det forelå skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 18-1 nr. 1 bokstav b.

Skattyter ble den 13. september 2013 varslet om at virksomhetens inntekt ble foreslått økt med kr 1.500.000 for 2011 og kr 1.500.000 for 2012. Ved beregningen ble det tatt utgangspunkt i at 25 % av omsetningen ble betalt med kontanter.

Det ble videre varslet om 30 % tilleggsskatt.

Ved Skattekontorets vedtak av 4. juni 2014 ble selskapets inntekter for 2011 etterberegnet med en økning på kr 1.000.000 og for 2012 med kr 900.000 med tillegg av 30 % tilleggsskatt. Samtidig ble utgående merverdiavgift etterberegnet med kr 241.789 med 20 % tilleggsavgift for 2011 og kr 2213.048 med 20 % tilleggsavgift for 2012. Ved vedtak av samme dag ble alminnelig inntekt i As ligning for 2011 økt med kr 1.241.789 samtidig som det ble ilagt 30 % tilleggsskatt.

Sistenevnte vedtaket ble påklaget 26. juni 2014, og fastholdt ved skatteklagenemndas vedtak av 19. mai 2015.

A v/advokatfullmektig Kenneth Bråten stevnet 19. november 2015 staten v/Skatt-Midt-Norge for Salten tingrett med påstand om at skatteklagenemndas vedtak kjennes ugyldig, subsidiært at tilleggsskatt ikke kan ilegges. Det ble videre nedlagt påstand om saksomkostninger.

Skatt Midt-Norge v/advokat Morten Ustgård nedla i tilsvaret av 15. desember 2015 påstand om frifinnelse samt saksomkostninger.

Hovedforhandling ble avholdt i rettens lokaler i Bodø, rettssal 5, den 23. februar 2016. Saksøker møtte og avga forklaring. Seniorrådgiver Jan Inge Fjørtoft møtte på vegne av staten v/Skatt Midt-Norge og avga forklaring. Det ble ført 2 vitner og for øvrig foretatt slik dokumentasjon rettsboken viser.

### **III Partenes påstandsgrunnlag**

#### **A. Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Retten kan prøve om det foreligger skjønnsadgang, om riktig faktum er lagt til grunn og om det er gjort tilstrekkelig for å klarlegge faktum. Ligningsmyndigheten plikter å fastsette det faktiske grunnlaget for likningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse. Målet er å komme så nær det faktisk riktige som mulig. Myndighetene har plikt til å gjennomføre undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag. Dette er ikke gjort.

Bokettersynsrapporten konkluderer med brudd på bokføringsforskriften. Det er vist til at saksøker hadde penger hjemme. Dette ble gjort for å unngå å betale gebyr hver dag.

Skattekontoret har lagt til grunn at det forelå svart omsetning i selskapet, og at saksøker har tatt utbytte uten å skatte. Skattekontorets konklusjon er basert på dets skjønnsfastsettelse for Xs Pizza AS. Det fremholdes at det ikke er tatt utbytte fra Xs Pizza AS, jf. skatteloven § 10-11 første ledd. Skjønnsvedtaket er ugyldig.

Det forelå ikke adgang til å sette saksøkers oppgaver til siden, og foreta skjønnsligning etter § 8-2. Retten kan prøve om riktig faktum er lagt til grunn, og om det er gjort tilstrekkelig til å klargjøre faktum. Saksøker er enig i at skattyter plikter å godgjøre at de poster som føres opp i sine ligningsoppgaver er riktige, men det foreligger også en undersøkelsesplikt for skattekontoret. Det anføres at denne undersøkelsesplikten ikke er oppfylt. Myndighetene har plikt til å gjennomføre undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag. Dette er ikke gjort. Det foreligger ikke mer enn indikasjoner på at det kan være uteholdt omsetning, og de indikasjoner som foreligger kan forklares. Utgangspunktet er at oppgaven skal legges til grunn hvis det etter en helhetsvurdering - hvor også innehaveren som persontype inngår - er en rimelig mulighet for at oppgavene kan være riktige.

Grunnlag for skjønnsligning synes bare å foreligge når de formelle manglene med regnskapet er så fundamentale at det nærmest må sies å ikke foreligge noe regnskap. Dette er ikke tilfelle i denne sak. De formelle feilene alene kan ikke gi grunnlag for skjønnsadgang og kan heller ikke tillegges særlig vekt.

Verken innslagsfeil på kassen eller øvrige forhold tilsier at regnskap og øvrige opplysninger ikke er forsvarlig å bygge på jf. ligningsloven § 8-1. Det er ikke påvist et eneste tilfelle av kontantsalg som ikke er registrert i kassen. Alt salg fra bankterminalen er kommet med i dagsoppgjøret. Det ble hver dag foretatt oppgjør hvor differansen mellom summen av kortsalg og kontanter og hva som var blitt slått inn i kassen, ble slått inn i kassen.

Det er sett på 16 dager for 2011, før rapporten var det kun sett på 4 dager. 4 dager var et så smalt grunnlag, at da det første gang ble truffet vedtak om skjønnsligning, må det ha blitt lagt vesentlig vekt på lav bruttoomsetning og lavt kontantsalg.

Skattekontoret mener at lav kontantandel, kombinert med at flere salg betalt med kort ikke kan gjenfinnes på kassarullen, taler for skjønnsadgang. Saksøker erkjenner at det har forekommet at kortomsetningen har blitt slått inn på kassaapparatet senere enn på kortterminalen. Det fastholdes imidlertid at oppgitt kontantomsetning er korrekt, og at Xs Pizza AS var i den tro at innslag på bankterminal fortløpende var tilstrekkelig og innenfor regelverket da terminalutskriftene angir klokkeslett for hvert salg. Det har ikke skjedd bevisste feilinnslag, og ovennevnte er ikke egnet til å svekke tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet.

Ut fra statistikk antar skattekontoret at kontantandelen bør ligge mellom 25 - 30 prosent. Dette er en undersøkelse blant 69 spisesteder, to restaurantkjeder og NHO undersøkelse, kontantfritt reiseliv. Det er høyst tvilsomt om man kan slutte noe om kontantandelen på [restaurant] ut fra denne undersøkelsen.

Av 2431 bedrifter i NHO svarte 16,7 prosent, hvorav 32% serveringssteder. Det er ikke opplyst hvor de holdt til, om det var typiske turiststeder og hvilket prisnivå de hadde. Det er derfor usikkert hva som kan trekkes ut av undersøkelsen. Det er høy usikkerhet i forhold til statistikker. Det var få som betalte med kontanter, kontantandelen er riktig. En gjennomgang av 2012 viser svingninger i kontantandelen fra 0 - 28 prosent på [restaurant].

Andelen kontanter vil variere og det må foretas en konkret vurdering. Da skattekontoret var på besøk på [restaurant] den 4. september 2012 ble kassen talt opp, og det ble det ikke funnet avvik. Kontantandelen var da på 9,7 prosent. Dette tilsier at den kontantandelen som er lagt til grunn av Skattekontoret var for høy. Grunnlaget for skjønnet er ikke forsvarlig. Det kan ikke legges til grunn som sannsynliggjort at oppgitt kontantandel i virksomheten er for lav, eller at bruttofortjenesten er uforklarlig lav. Heller ikke samlet medfører grunnlagene at saksøkers ligningspapirer er uforsvarlig å basere seg på etter ligningsloven § 8-2 jf. § 8-1.

Vedtaket må på denne bakgrunn kjennes ugyldig.

Skattekontoret har fått flere oppfordringer til å styrke skjønnsgrunnlaget, uten å etterkomme dette. Kontrollen fremstår som svært mangelfull, og påstandene svakt fundamenterte. Skattekontorets bruttofortjenesteberegning kan ikke tjene som skjønnsgrunnlag fordi det er mangelfullt begrunnet og vilkårlig. Dette fordi grunnlaget i utgangspunktet var statistikk uten en konkret vurdering av selskapets fortjeneste. Videre har skattekontoret i foreliggende sak gjennomført tilleggskontroll, og dermed reelt sett erkjent at opprinnelig kontroll var mangelfull.

Bruttofortjenesten er ikke uforklaring lav og kan ikke begrunne skjønnsadgang. Det er ikke ulovlig å ha lav bruttofortjeneste så lenge den er korrekt opplyst. Det er ikke tatt hensyn til bedriftens inn- og utpriser. Lav bruttofortjeneste alene gir ikke grunnlag for skjønnslikning. Det må foretas en egen vurdering av skatteyterens egne forhold. Skattekontoret bygger på statistikk - noe som ikke gir tilstrekkelig grunnlag for å benytte skjønn.

Xs Pizza AS serverte i all hovedsak pizza og annen mat. Staten har gjort gjeldende at beregningen av utgiftene på mat vil være unøyaktige, og har derfor kun vurdert omsetning på øl. Mht bruttofortjenesten på øl, er denne vektlagt i altfor stor grad. Det er en del svinn ved skifte av fat, og en del av ølsalget har blitt registrert som mat ved innslag i kassen. Øl utgjør kun 4,42 prosent av omsetningen. Ved en så lav del av omsetningen vil dette ha betydning.

Salg av mat utgjør ca. 95 prosent av omsetningen og burde vært vurdert. Beregningen som ble gjort på bakgrunn av en marginal del av selskapets omsetning, er ikke egnet til å danne et forsvarlig grunnlag for å beregne bedriftens bruttofortjeneste. Saksøkers forklaring er ikke vektlagt ved vurderingen av skjønnsadgangen. Firmaet hadde mye svinn som følge av frosne varer, og i rushtiden på spisestedet ble det returnert en del mat. Porsjonene er videre større og rimeligere enn det som er vanlig i bransjen. Dette medfører en lav bruttofortjeneste. Det ble også gitt 10 % rabatt til skoleelever, vernepliktige, NSB-ansatte og taxi-sjåfører. Dette bidrar til å forklare lav bruttofortjeneste.

Historisk har bruttofortjenesten svingt mellom 43 og 55 %, de fleste årene 46 – 49 %. Tidligere bokettersynsrapport for 2004 - 2006 viser en bruttofortjeneste på 46 - 48 prosent. For denne perioden ble det ikke funnet grunn til endringslikning.

Følgene av vedtaket er at saksøker fikk økt inntekten i 2011 med 1.241.781 for 2011. I tillegg har han mottatt varsel om endring av skatten med påslag på ca kr 900.000 + moms for 2012. Det burde vært foretatt en privatforbruksanalyse eller gjort andre undersøkelser som viser at han faktisk har tatt ut disse pengene. Dette ville kunne gitt indikasjoner på om omsetning faktisk var tatt ut. Dette særlig når vurderingen i vesentlig grad er basert på statistiske data.

Det foreligger ikke feil ved oppgavene som er egnet til å svekke opplysningene, og det er ikke uforklarlig lav bruttofortjeneste.

Staten har ikke etterkommet sin plikt til å utrede saken. Det er ikke sannsynliggjort at bruttofortjenesten er uforklarlig lav, og det kan ikke legges til grunn at lav bruttofortjenesten gir adgang til skjønnsadgang. Det er ikke foretatt en tilfredsstillende og individuell vurdering. Vedtaket fremstår som vilkårlig. Vilåårene for skjønnslikning er etter dette ikke til stede.

Subsidiært, dersom retten kommer til at grunnlag for skjønnslikning er tilstede - er utmålingen vilkårlig, slik at vedtaket må anses som ugyldig. Det anses ikke sannsynliggjort at ulovlig uttak er av en slik størrelsesorden som lagt til grunn av staten. Det er ikke utøvd et tilstrekkelig bredt og saklig skjønn.

I den opprinnelige rapporten var det 2 ulike beregninger. Det ene ut fra en omsetning på 60 prosent, det andre å sette kontantandelen til 25 %. I vedtaket fra skattekontoret og skatteklagenemnda ble påslaget rundet ned til 1 million, som tilsvarer en kontantandel på 18,4 prosent. Når det ikke er sannsynliggjort at beregningen er korrekt, kan ikke dette repareres ved å justere ned beløpet.

Selv om dette er en nedjustering, er det ikke sannsynliggjort at skjønnet er riktig. Kontantandelen har vært stabilt lav, og opptelling ved kontroll 04.09.12 viste en kontantandel på ca. 9 %. Beregningen gir ikke et sikkert grunnlag for skjønn. Inntekten skattekontoret legger til grunn er beregnet på grunnlag av statistikk og beregnet bruttofortjeneste på øl, som utgjorde en meget liten del av bedriftens omsetning. Videre viste ikke privatforbruksundersøkelsen som ble foretatt av revisor spor av slikt forbruk.

All omsetning er redegjort for. Det blir unøyaktig å ta utgangspunkt i noen få dager, gange dette opp og gjøre det gjeldende for hele året.

Retten kan ikke fatte realitetsavgjørelse hva gjelder skjønnets størrelse. Dersom retten kommer til at det forelå skjønnsadgang, men at skjønnet er for høyt, vil også dette være en ugyldighetsgrunn. Saken er ikke tilstrekkelig opplyst, da skattekontoret ikke har utarbeidet privatforbruksanalyse for å sannsynliggjøre forbruk av en slik størrelsesorden som fremholdt. Dette burde være et minimum i saken for å kontrollere det skattekontoret mener er betydelige uttak. Vedtaket må derfor kjennes ugyldig.

Vilåårene for ileggelse av tilleggsskatt er ikke tilstede, da skjønnslikningen ikke er gyldig.

Det er ikke grunnlag for tilleggsskatt jf. ligningsloven § 10-2. Det foreligger ikke klar sannsynlighetsovervekt for at omsetning er holdt utenfor regnskapet.

Tilleggsskatt er straff iflg EMK, og beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt. Grunnlaget for beregningen er usikker og det er heller ikke påvist økt inntekt hos saksøker. Beviskravet er ikke oppfylt.

Dersom retten kommer til at vilkårene for tilleggsskatt i utgangspunktet er oppfylt, anføres det at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at uttak er gjort av saksøker. Det er flere personer som har deltatt ved avstemming av kassen - betydningen av dette burde vært vurdert.

Saksøkeren har nedlagt slik

påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 19. mai 2015 kjennes ugyldig.
2. Subsidiært: Tilleggsskatt kan ikke ilegges.
3. A tilkjennes sakens omkostninger.

**B. Saksøktes påstandsgrunnlag:**

As inntektsøkning for inntektsåret 2011 er en konsekvens av de etterberegninger som ble foretatt hos Xs Pizza AS.

Det ble avholdt bokettersyn i Xs Pizza AS for årene 2011 og 2012. Kontrollen medførte etterberegnet økt inntekt for selskapet pga. ikke-registrert omsetning. I skattekontorets vedtak av 4. juni 2014 ble alminnelig inntekt økt med kr 1.000.000 for 2011. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. For 2012 ble alminnelig inntekt økt med kr 900.000 og tilleggsskatt ilagt med 30 %. I skatteklagenemndas vedtak datert 19.05.15 fastholdt nemnda skattekontorets vedtak for Xs Pizza AS. Det ble åpnet konkurs i boet til Xs Pizza AS den 26.02.15.

A var styreleder og daglig leder i selskapet, og kontrollerte samtlige aksjer i selskapet gjennom sitt heleide holdingselskap A Holding AS. Økt avgiftspliktig omsetning og utgående merverdiavgift for selskapet for inntektsåret 2011 ble tilordnet A som utbytte uten rett til skjermingsfradrag. Skattekontoret fattet den 4. juni 2014 vedtak om utbyttebeskatning av A i 2011, som en konsekvens av endringene på selskapets hånd hvor den alminnelig inntekt ble økt med NOK 1 241 789 og tilleggsskatt ilagt med 30 %. I skatteklagenemndas vedtak datert 19.05.15 fastholdt nemnda skattekontorets vedtak. Det er sistnevnte vedtak som er gjenstand for overprøving i herværende sak. Det er varslet om endring for A også for 2012. Dette er ikke omfattet av herværende tvist.

Skattemyndighetene har skjønnsadgang iht. lignl. § 8-2 nr. 1.

Etter statens syn er følgende punkter avdekket av bokettersynet, med på å underbygge at skattekontoret har adgang til å fastsette inntekten ved skjønn:

- Uregistrert salg, bokettersynsrapportens punkt 6.1
- Lav bruttofortjeneste, bokettersynsrapportens punkt 6.2
- Lav kontantandel, bokettersynsrapportens punkt 6.3

Basert på ovennevnte forhold fastholdes det at det forelå skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a og b.

Undersøkelsene startet med bokettersynet. Der var deretter dialog med selskapet som har vært bistått, både av regnskapsfører og revisor.

Underveis har det kommet diverse tilsvær til rapporten. Disse omhandler generelt sett hva skattemyndighetene burde gjort. I den grad det har kommet innsigelser, har disse vært ført på selskapets bokførte tall. Verdien at disse er minimale, da andre forhold tilsier at tallene ikke er korrekte.

Det er påvist flere tilfelle av kortsalg på terminalen som ikke kan gjenfinnes på kassastrimmelen. Det er opplyst at når dagen er omme sjekker man om totalen fra kortterminalen ligger innenfor dagsomsetningen i kassen. Hvis ikke fyller man på med mattransaksjoner. Alt i kassen er registret som kontantsalg, også kortsalgene.

Det er påvist lav kontantandel, både konkret og ved statistikk. PVC har foretatt en kontroll som viser en kontantandel på 18,3 prosent. Dette er ganske likt det skjønnet som er foretatt, som en del på 18,4 prosent. Slik kontantandel ligger under det statistiske materialet.

Det er lav bruttofortjeneste på øl. Selskapets tall gir 37,5 prosent - denne burde vært minst 50 prosent. Dette er en positiv feil i regnskapet. Når det gjelder bruttofortjenesten generelt har skatteklagenemnda selv i sitt skjønn, kommet til 49 prosent. Dette er forbausende likt selskapets egne tall over år.

Kasserutinene er innrettet slik at de er vanskelige å etterprøve. Skattekontoret kommer etter hvert til at grunnlaget kanskje er litt tynt, og det utarbeides en tilleggsrapport. Skatteklagenemnda har basert skjønnsadgangen på uteholdte kortsalg. Her er det dokumentert 16 dager hvor det er kortsalg man ikke funnet igjen på kassastrimmelen.

Det andre grunnlaget er selskapets lave bruttofortjeneste. Her har man plukket ut øl, og forklart hvorfor man ikke har plukket ut mat. Man har også statistiske tall å sammenligne med.

I 2009 ble det etter en helhetsvurdering besluttet ikke å foreta endringer etter bokettersynsrapporten, ut fra at bruttofortjenesten i 2007 og 2008 hadde hatt en positiv utvikling.

Selskapet har videre innrapportert en kontantandel på 8,73. Dette er lavt i forhold til det statistiske materiale. Det er også lavt i forhold til de 18,3 prosent selskapet selv har lagt på bordet.

Privatforbruksanalyser er ikke gjennomført, men utelukker ikke at andre opplysninger tilsier at inntekten ikke kan fastsettes med skjønn. Her er påvist mange ulike forhold som samlet gir skjønnsadgang.

Det foretatte skjønnet kan bare settes til side av domstolen dersom det fremstår som vilkårlig eller grovt urimelig.

En million inntektstillegg er høyt, spørsmålet er om det er akseptabelt. Skjønnsutøvelsen er basert på 2 alternative grunnlag, kontantandelen som er funnet uforklarlig lav. Dette er basert på statistisk materiale. Rapporten fra PVC gir også en indikasjon selv om den er et spinkelt grunnlag.

Alternativt er det tatt utgangspunkt i uteholdte kortsalg. Dette utgjør ca. kr 4.000 pr dag i snitt. I 2012 er det et gjennomsnitt på ca kr 3.400 pr dag. Skjønnsutøvelsen er ikke basert på bruttofortjenesteberegninger.

Skattemyndighetene avdekket en rekke tilfeller hvor kortsalg registrert på bankterminalene ikke ble registrert på kassen. De påviste ikke-registrerte kortsalgene overstiger det fastsatte skjønnet. Dette basert på gjennomsnittsberegninger.

Bokettersynet avdekket at tall fra selskapets saldobalanse for inntektsåret 2011 viste en omsetning på kr 8.426 812, derav en kontantandel på 8,73 %.

Erfaringer og undersøkelser ligningsmyndighetene satt på viste at det for inntektsåret 2011 ikke ville være urimelig å forvente at andelen kontantomsetning minimum ville ligge på mellom 23 % - 35 %.

Skjønnet reflekterer en økning av kontantandelen til 20 % for 2011. Bruttofortjenesten etter skjønn blir fortsatt lav, noe som viser at skatteklagenemnda har utvist et forsiktig skjønn. Som en følge av beregnet økt avgiftspliktig omsetning, vil også grunnlaget for utgående merverdiavgift for 2011 øke.

Saksøker er eeneier, styreleder og daglig leder. Dette tilsier, noe som er akseptert i rettspraksis, at det er han som er mottaker av pengene.

Skatteklagenemnda fastsatte 30 % tilleggsskatt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke er gitt riktige opplysninger og at den inntekt som er påplussert er av riktig størrelse. Det er et «snilt» skjønn som er foretatt. Det er også med klar sannsynlighetsovervekt påvist at saksøker har unnlatt å oppgi deler av den kontante omsetningen og at dette har ført til fastsetting av for lav skatt. Det er skatteyers ansvar å gi nødvendige opplysninger slik at ligningen blir riktig. Det er gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, da det ikke er gitt opplysninger om uttak i den størrelsen som her. Tilleggsskatt kan således fastsettes, jf § 10-2.

Skatteklagenemnda hadde tilstrekkelig, bredt grunnlag for skjønnet.

Saksøkte har nedlagt slik

påstand:

1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes
2. Staten v/ Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader

## IV Rettens vurdering

### Skjønnsadgang

Saksøker har gjort gjeldende at det gjelder en høy terskel før formelle feil ved regnskap eller oppgaver alene kan gi ligningsmyndighetene rett til å se bort i fra regnskapet i sin alminnelighet slik som er lovkravet i ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a. Retten er enig med saksøker i at

formelle regnskapsfeil alene sjelden vil gi grunnlag for skjønnsligning. Under henvisning til rettspraksis, oppsummerer Harboe mfl. Ligningsloven med kommentarer, rettstilstanden i kommentarene til § 8-2 nr. 1 på side 322 slik:

*«Grunnlag for skjønnsligning synes bare å foreligge når de formelle manglene ved regnskapet er så fundamentale at det nærmest må sies ikke å foreligge noe regnskap. Etter rettspraksis kan det ikke pekes på noen formell mangel som automatisk vil føre til at regnskapet kan settes til side.»*

Statens anførsel er at uteholdte kortsalg, lav bruttofortjeneste og lav andel av omsetningen betalt med kontanter samlet gir adgang til å fastsettes inntekten ved skjønn.

Når det gjelder uteholdte kortsalg har skattekontoret innhentet transaksjonsutskrifter fra bank over virksomhetens betalingsterminal, og sammenholdt disse med kassaruller for 16 dager i 2011 og 2012. I forbindelse med klagebehandlingen er det sett på ytterligere 21 dager for de samme årene. Det er gjort gjeldende at gjennomgangen viste at mange kortsalg ikke var registrert på kassaapparatet, hvor beløpene i sum varierte på mellom kr 380 og kr 11.069 per dag - samlet kr 138.683 i uregistrerte kortbetalinger på 37 dager. I snitt kr 3.748 pr. dag.

På bakgrunn av bevisførselen - herunder saksøkers forklaring, sammenholdt med forklaring fra B - legger retten til grunn at de fleste salgene skjedde ved kassen hvor bankterminalen også vanligvis ble oppbevart. Både kontantoppgjør og betalinger med kort som skjedde ved kassen ble registrert på kassen samtidig som betaling skjedde. I en del tilfelle ble det likevel betalt ved bordene - både kontant og med kort. A har forklart at i travle perioder ble det innimellom avglemt å samtidig slå oppgjørene inn i kassen. Dette førte til at det i en del tilfelle ved slutten av dagen var misforhold mellom summen av kontanter og totalen fra kortterminalen og registrert dagsomsetning i kassen. Dette ble ved dagsoppgjøret avhjulpet ved at differensen ble slått inn i kassen som matsalg.

Etter bokføringsforskriften § 5-3-2 skal kontantsalg registreres på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system. Det er opplyst at [restaurant] ikke hadde integrert kortterminal, og at alt i kassen ble registrert som kontantsalg, også kortsalgene. Dette nødvendiggjør at alle salg som betales med bankkort, fortløpende må slås inn på kassen.

Av skatteklagenemdas vedtak fremgår at sum kortsalg på dagsoppgjøret tilsvarer beløp fra avstemmingsrapport fra bankterminal. Av vedtaket siteres:

*«Det at enkelte kortsalg ikke registreres på kasseapparatet gjør at det blir et misforhold mellom kortsalg registrert på kasseapparatet og kortsalg registrert på bankterminalen. Når totalbeløpet fra bankterminalen overføres til dagsoppgjøret føres det en høyere sum på kortbetalinger enn det som er registrert på kasseapparatet. På dagsoppgjøret føres også omsetningen fra kassen inn, det som fremgår av z-rapport på kassen. Når totalen på kassen ikke er korrekt fordi det mangler kortbetalinger der, og man deretter flytter over totalen fra bankterminalen, vil totalen for dagsoppgjøret bli feil ved at deler av kontantomsetningen da må fylle opp differansen mellom det som er registrert på kasseapparatet som kortbetalinger og det som fremgår av bankterminalen. Dersom alle kontantsalg er registrert på kasseapparatet*

*vil det bli et overskudd av kontanter i kassen i forhold til det som fremgår av z-rapporten når dagsoppgjøret tas.»*

Retten legger til grunn at dersom alle kontantsalg ble registrert på kasseapparatet - samtlige kontanter blir oppbevart i kassen - og man deretter flytter over totalen fra bankterminalen vil dagens omsetning være fullt ut registrert ved dagsoppgjøret. Det samme vil gjelde dersom alle kontantsalg ikke ble registrert på kasseapparatet såfremt samtlige kontanter som mottas legges i kassen og man fyller opp dagsoppgjøret med summen av kontanter og totalen fra bankterminalen.

Ettersom alt i kassen er registret som kontantsalg, også kortsalgene, gjør likevel den praksis som er referert det tilnærmet umulig å identifisere fullt ut om de innslag som er gjort i kassen refererer seg til kortkjøp eller kontantkjøp, noe som gir mulighet til å unndra at midler blir registret i dagsoppgjøret. At det foreligger feil ved regnskapene som gir mulighet for skatteunndragelse er ikke alene tilstrekkelig til skjønnsligning. Forholdene er likevel egnet til å svekke tilliten til den rapporterte omsetning, noe som får betydning ved den samlede vurdering. Spørsmålet er etter dette om det foreligger øvrige opplysninger som gir grunnlag for at disse forhold svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet.

### **Lav bruttofortjeneste**

Staten har anført at bruttoomsetningen er lav, og har bl.a. hentet ut gjennomsnittstall fra hva som er levert elektronisk på RF1122 i bransjen hvor gjennomsnittlig bruttofortjeneste i bransjen for region nord for 2011 var 62,64 % for mat og 60,98 for øl. Tilsvarende tall for saksøkers bedrift var 40,33 prosent og 37,43 %. Samlet bruttofortjeneste i 2011 er opplyst til 42,98 %.

Retten legger til grunn at bruttofortjeneste må vurderes særskilt for det enkelte sted. Det er fra saksøker anført at stedet har lavere bruttopriser og større porsjoner enn tilsvarende restauranter og mye svinn grunnet innkjøp av frysede matvarer. Det er videre anført at ølomsetningen er lav, noe som resulterer i mer svinn enn på steder med høyere omsetning. Det er også operert med rabatter både på øl og mat til flere grupper personer.

Retten vil bemerke at når det gjelder den lave bruttofortjeneste på øl, vil denne kunne forklares ut fra praksisen med å slå inn samlebeløp fra bankterminalen som mat i forbindelse med dagsoppgjøret, hvor en del av beløpet med sannsynlighet vil kunne refereres til ølsalg. Dette burde likevel medføre at bruttofortjenesten på mat ble høyere. Selv om retten ut fra opplysningene om prissetting, størrelsen på porsjoner og svinn finner sannsynliggjort at Xs Pizza AS hadde en lavere bruttofortjeneste enn det som er gjennomsnittet for bransjen, bemerkes at bruttofortjenesten fremstår som betydelig lavere enn gjennomsnittet for øvrig.

### **Lav andel av omsetningen betalt med kontanter**

Det er fra staten gjort gjeldende at det er innhentet opplysninger om kortbruk/kontantbruk fra tre restaurantkjeder med restauranter og spisesteder over hele landet. Undersøkelsen, som omfattet 316 spisesteder, viste i 2011 en kontantbruk på 20 - 30 % for pizza- og familierestauranter hvor laveste av samtlige i datagrunnlaget utgjorde 17,32 % i 2011 og 13,89 % i 2012. Det er videre vist til at NHO reiseliv har kommet med en rapport 28. april 2013 hvor Horwath har foretatt en nettbasert undersøkelse som bl.a. omfatter 130 serveringsbedrifter. Svarende i undersøkelsen har i kategorien servering har angitt at fordelingen er 25 % kontant, 60 % kort og 16 % faktura. Til sammenligning hadde Xs Pizza AS i 2011 en kontantandel på 8,73 % i 2011 og 8,54 % i 2012.

Av sakens dokumenter fremgår at revisorselskapet Pricewaterhouse Coopers AS v/statsautorisert revisor Leif-Asbjørn Breiland etter avtale med Xs Pizza AS i oktober 2013 gjennomførte 3 stedlige observasjoner over 2 timer. Observasjonene ble gjennomført ved at antall betalinger fortløpende ble ført i logg. PwCs medarbeider var plassert ved bord nær kassen med direkte utsyn mot kunder som foretok betaling, hvor det ble påsett at betalende kunder ikke ble forsøkt påvirket til å foreta noen bestemt betalingsform.

Funnene viste at det torsdag 3. oktober 2013 i perioden ca kl. 16.00 - 18.00 ble registrert 61 betalinger hvorav 52 ble betalt med kort og 9 betalt med kontanter. Totalt beløp utgjorde kr 14.295 hvorav 11.870 ble betalt med kort og kr 2423 med kontanter. Gjennomsnittlig kontantandel utgjorde etter dette 16,96 %. Fredag 4. oktober 2013 i perioden ca kl. 16.00 - 18.00 ble det registrert 47 betalinger hvorav 35 ble betalt med kort og 12 med kontanter. Totalt beløp utgjorde kr 15.665 hvorav kr 13.330 ble betalt med kort og kr 2.335 ble betalt med kontanter. Gjennomsnittlig kontantandel utgjorde etter dette 14,9 %. Lørdag 5. oktober 2013 i perioden ca kl. 15.30 - 17.30 ble det registrert 29 betalinger hvorav 21 ble betalt med kort og 8 betalt med kontanter. Totalt beløp utgjorde kr 6250 hvorav kr 4.385 ble betalt med kort og kr 1.865 ble betalt med kontanter. Gjennomsnittlig kontantandel utgjorde 29,84 %. Gjennomsnittlig kontantandel for perioden ble etter dette 18,3 prosent, varierende mellom 16,9 %, 14,9 % og 29,7 % for den enkelte dag. Undersøkelsen viser at kortbetalingene i gjennomsnitt utgjorde ca kr 274 pr. betaling mens kontantbetalingene i snitt utgjorde ca kr 228 pr betaling.

Videre fremgår at Aktiva Revisjon 26. september, 30. november og 1. oktober 2013 etter avtale med Xs Pizza AS gjennomførte 3 stedlige observasjoner over 2 timer ut fra tilsvarende forutsetninger som Revisorselskapet Pricewaterhouse Coopers AS. Funnene viste at det torsdag 26. september ble notert 42 betalinger med bankkort og 3 kontant, mandag 30. september ble det notert 36 betalinger med bankkort og 5 betalinger kontant og tirsdag 1. oktober ble det notert 39 betalinger med bankkort og 6 betalinger kontant.

Ved Aktiva Revisjons undersøkelse ble det ikke foretatt registrering av hvor mye som ble betalt med kort og hvor mye som ble betalt kontant. Ved å legge gjennomsnittet fra Pricewaterhouse Coopers AS observasjoner til grunn ville kontantandelen utgjøre ca 9,1 % i perioden, varierende mellom 5,6 %, 10,3 % og 11,3 % for den enkelte dag.

Det samlede resultatet av Pricewaterhouse Coopers AS undersøkelse og Aktiva revisjons undersøkelse vil på denne bakgrunn gi en kontantandel på ca 13,7 %.

Det er kun opplyst om en stikkprøvekontroll som er gjennomført i regi av skattekontoret, hvor det den 9. september 2012 ble gjennomført kontroll som viste en kontantandel på 9,7 %. Det foreligger ikke nærmere opplysninger om undersøkelsen.

Retten viser til at praksisen med å avregne kassesalget på slutten av dagen mot kontantbeholdning og kortsalg og slå inn en eventuell differanse som mat, ikke er i samsvar med lov og forskrifter. Dette ga mulighet til å unndra at omsetning ble registrert i dagsoppgjøret. Praksisen gjorde det er vanskelig å kontrollere om bokført omsetning var i overensstemmelse med virkelig omsetning, og medførte at det ikke er mulig for ligningsmyndighetene å kunne

kontrollere om firmaet har unndratt beløp fra bokført omsetning og derved delvis har hatt såkalt «svart» omsetning.

De stikkprøver som er gjennomført av Pricewaterhouse Coopers AS, Aktiva Revisjon og Skattekontoret viser og sannsynliggjør at det i 6 av 7 tilfelle ble registrert høyere kontantsalg enn gjennomsnittet på 8,73 % som er rapportert fra Xs Pizza AS i 2011. Selv om det dreier seg om et lavt antall kontroller over et kort tidsrom gir det en indikasjon på at kontantsalget kunne være høyere enn det som er oppgitt. Dette, sammenholdt med selskapets lave omsetningstall og de statistiske opplysninger vedrørende bruttofortjeneste og kontantandel som er opplyst, gir etter rettens oppfatning grunn til svekket tillit til at selskapets regnskaper viser korrekt inntekt og omsetning og gir samlet sett grunnlag for å sette X Pizza AS oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn, jf. ligningsloven § 8-2 nr.1.

Saksøker har anført at det forhold at skattekontoret ikke har gjennomført privatforbruksanalyse i saken, er egnet til å svekke begrunnelsen for skjønnsadgang. Det er herunder fremlagt privatforbruksanalyse - utarbeidet av revisor - som viser at familiens inntekter samlet er tilstrekkelig til å dekke utgifter til renter, gjeld og nødvendige utgifter. Retten finner ikke at den privatforbruksanalyse som er foretatt er egnet til å svekke grunnlaget for skjønnsadgang i betydelig grad. Privatforbruksanalyser gir stort sett en indikasjon på om den inntekt som er oppgitt til beskatning er tilstrekkelig til å dekke nødvendig forbruk, og sier lite om faktiske inntekter og faktisk forbruk.

### **Skjønnsutøvelsen**

Tingretten går derfor over til å behandle ligningsmyndighetenes beregning av teoretisk omsetning, jf. § 8-2 nr. 1 bokstav a og b.

Skattekontoret har foretatt en teoretisk beregning av omsetningen for 2011 ut fra en teoretisk andel betalt med kontanter på 20 %. Dette gir et etterberegnet beløp på kr 1.187.127 som er avrundet til kr 1.000.000. Etter avrundingen utgjør kontantandelen 18,4 %.

Saksøker har gjort gjeldende at det ikke er utøvd et tilstrekkelig bredt og saklig skjønn. Det å utelukkende holde seg til statistikk ikke gir en forsvarlig saksbehandling, og at det ikke anses sannsynliggjort at ulovlig uttak er av en slik størrelsesorden som lagt til grunn av staten. Videre at privatforbruksundersøkelsen som ble foretatt av revisor ikke viste spor av slikt forbruk. Det er forøvrig anført at det var få som betalte med kontanter hos Xs Pizza AS, hvor en gjennomgang av 2012 viser svingninger i kontantandelen fra 0 - 28 prosent. Det er videre vist til at opptelling ved kontroll 4. september 2012 viste en kontantandel på 9,7 %.

Retten kompetanse er begrenset til å prøve om skjønnet bygger på feil faktiske forutsetninger, er vilkårlig eller sterkt urimelig etter læren om myndighetsmisbruk, se Harboe mfl. kommentarer til ligningslovens § 8-2, på side 340, med henvisninger til teori og praksis.

Skattekontoret skal ved skjønnsfastsettelsen søke å oppnå et resultat som ligger nær opptil det som antas å være uteholdt omsetning. Det er av skatteetaten ved skjønnsutøvelsen tatt utgangspunkt i undersøkelse av kortbruk fra tre restaurantkjeder med restauranter og spisesteder over hele landet. Restauranter som er betegnet som pizza- og familierestauranter ligger her på en kontantandel på 20 – 30 % i 2011. Det er vist til at en alternativ beregningsmåte ville være å ta

utgangspunkt i uteholdte kortsalg, hvor gjennomsnitt uteholdte kortsalg i løpet av 16 dager i 2011 utgjorde kr 4.198 pr. dag. Ved å gange med 350 åpne dager ville uteholdte kortsalg utgjøre kr 1.469.300 for 2011.

Saksøkers anførsel om at skjønnnet er vilkårlig eller sterkt urimelig kan etter rettens vurdering ikke føre frem. Retten vil som utgangspunkt bemerke at det ikke uten videre kan tas utgangspunkt i statistiske opplysninger om gjennomsnittsberegning, ettersom kontantandelen vil kunne variere fra sted til sted. Det er videre hensyntatt at kontantandelen i de 6 registreringene som ble foretatt av Pricewaterhouse Coopers AS og Aktiva Revisjon av retten er beregnet til ca 13,7 % - noe som kunne indikere at andelen var satt for høyt av skattemyndighetene. Ettersom det dreier seg om svært få registreringer samtidig som kontantandelen for så vidt gjelder Aktiva Revisjons undersøkelse er teoretisk beregnet, er det likevel vanskelig å konkludere med noen grad av sikkerhet ut fra disse registreringer. Registreringene er også foretatt i 2013, ikke i ligningsåret 2011, og statistikk viser at det må forventes reduksjon i kontantandel i løpet av disse 2 årene.

For så vidt gjelder den skjønnsutøvelse som er foretatt har retten i sin vurdering tatt hensyn til at NHO reiselivs nettundersøkelse i kategorien servering viser en fordeling på 25 % kontant i 2013, noe som støtter opp om resultatet av den undersøkelse som er gjennomført i restaurantkjedene. Det vises videre til at Xs Pizza AS er en restaurant som ligger i lavprissegmentet, noe som i utgangspunktet skulle tilsi en større kontantandel enn gjennomsnittet. Saksøker har hverken forklart, eller forsøkt å forklare, hverken om det skulle foreligge konkrete særskilte grunner - f.eks relatert til konkurranse eller kundemasse - som skulle tilsi at kontantandelen på Xs Pizza AS skulle avvike sterkt fra hva som er opplyst om kontantandelen på gjennomsnittet av spisesteder eller særskilte grunner til at omsetningen skulle avvike sterkt i forhold til gjennomsnittet, og har på denne bakgrunn ikke sannsynliggjort at skjønnnet er satt for høyt. Selv om skattemyndighetene ved å ta utgangspunkt i gjennomsnittsbetraktninger kan gjort feil til saksøkers ugunst, vises til at det ved skjønnnet er lagt til grunn en kontantandel på 18,4 %, noe som innebærer at det er gjort fradrag med margin for eventuelle feil. Skjønnnet tilsier for øvrig en bruttofortjeneste på 49 prosent, noe som fortsatt ligger betydelig lavere enn hva som er opplyst om gjennomsnittet i bransjen i regionen. Skjønnnet ligger også betydelig lavere enn det beløp som er beregnet ved å ta utgangspunkt i uteholdte kortsalg. For øvrig er skjønnnet i samsvar med kontantandelen som ble registrert ved de stikkprøver som ble gjennomført av Pricewaterhouse Coopers AS på initiativ fra saksøker, dog slik at dette ikke tillegges vesentlig vekt. Retten finner etter dette at skattemyndighetene har sannsynliggjort at resultatet ligger nær opptil det som antas å være uteholdt omsetning. Saksøkers anførsel om at skjønnnet er vilkårlig kan således ikke føre frem.

Anførselen om at resultatet av skjønnnet er sterkt urimelig kan heller ikke føre frem. Retten kan ikke se at det er påberopt momenter som tilsier at virkningen av vedtaket overskrider den terskel som kreves etter myndighetsmisbrukslæren for å sette et forvaltningsvedtak til side som sterkt urimelig.

### **Tilleggsskatt**

Retten tar til sist stilling til om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats på 30 % var til stede.

Tilleggsskatt kan ilegges skattyter som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10-2 nr.1.

Skattkontoret har i sin begrunnelse for tilleggsskatt anført:

*«Skattekontoret mener A har disponert den ikke oppgitt inntekt i restauranten uten at han har opplyst om det til ligningsmyndighetene Dette har ført til skattemessige fordeler for A. Skattekontoret fastholder at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, og at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for dette.»*

Retten slutter seg til skattekontorets vurdering av at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkåret for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Når det gjelder beregningen av beløpets størrelse fremstår bevisvurderingen i vesentlig grad å basere seg på skjønnsmessige betraktninger. Skattemyndighetene har ikke foretatt selvstendige undersøkelser for å få verifisert eller konkretisert hvilke inntekter saksøker har unndratt fra beskatning ut over å søke å avklare hvilke inntekter det vil være mulig å unndra fra beskatning ved gjennomgang av transaksjonsutskrifter fra bank over virksomhetens betalingsterminal, og kassaruller. Saksøker har ikke kunnet sannsynliggjøre at skjønnsutøvelsen er feil. Det vises herunder til LB-2009-94866.

Selv om retten finner sannsynlighetsovervekt for at saksøker har hatt inntekt i den størrelsesorden skatteklagenemnda har lagt til grunn i sitt vedtak, finner retten etter en helhetsvurdering ikke at dette kan anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Retten finner etter dette at vedtaket skal oppheves for så vidt gjelder ilignet tilleggsskatt.

### **Merverdiavgift**

Økningen av inntekten for 2011 inneholder også merverdiavgift. Etter merverdiavgiftloven § 18-1 første ledd kan avgiftsmyndighetene fastsette beregningsgrunnlaget for utgående avgift ved skjønn når «mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgiving». Økningen er beregnet i forhold til den beregnede inntektsøkning, og hverken adgangen til skjønnsberegning eller beregningen er bestridt. Det utviste skjønn anses etter dette gyldig.

### **Tilordning av utbytte**

Når det gjelder om uteholdt omsetning kan skattlegges hos saksøker som utbytte, er det av saksøker anført at det er flere personer som har deltatt ved avstemming av kassen, og at betydningen av dette burde vært vurdert.

Det legges til grunn at ved vurderingen skal eierskap og styringsmuligheter tillegges vekt. Saksøker eide 100 % av aksjene i selskapet, som ble drevet av ham som daglig leder. Hans to sønner var ansatt i virksomheten, og det er opplyst at det i hovedsak var ham og den ene sønnen som utarbeidet dagsoppgjøret. Det er for øvrig av revisor anført at det i forbindelse med en privatforbruksanalyse er naturlig å vurdere familien under ett. Familien hadde på denne bakgrunn hele herredømmet over selskapet og dets midler. Selskapet er konkurs og midlene ble ikke funnet i selskapet.

Etter dette finner retten at det må «anses som så sannsynlig at midlene er tilflytt saksøker, at det må være berettiget å legge det til grunn ved ligningen av ham», jf. Rt-1974-1056 iflg.

### V Saksomkostninger

Begge parter har fremmet krav om saksomkostninger. Advokat Morten Ustgård har fremlagt omkostningsoppgave på kr 153.266 inklusive merverdiavgift, hvorav kr 138.125 utgjør salær og det øvrige reise og diettutgifter. Advokatfullmektig Kenneth Eilertsen Bråten, som har fremlagt omkostningsoppgave på kr 232.455, hvorav kr 218.493 utgjør salær.

Rettens resultat innebærer at vedtak om skjønnsligning er opprettholdt, men ikke for så vidt gjelder tilleggsskatt. Ingen av partene har etter dette vunnet saken fullt ut. Retten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner for å gi bestemmelsen i tvisteloven § 20-3 anvendelse. Etter dette må hver av partene bære sine omkostninger.

### Domsslutning

1. Skatteklagenemndas vedtak av 19. mai 2015 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av 30 % tilleggsskatt, og stadfestes i det øvrige.
2. Hver av partene bærer sine omkostninger.

## SkN 16-137 Virksomhet eller passiv kapitalforvaltning

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1 og § 12-10. Ligningsloven § 9-6.

**Stavanger tingrett:** Dom av 28. april 2016, **sak nr.:** TSTAV-2014-206841

**Dommer:** Tingrettsdommer Bjørn Enoksen Ristesund.

**Parter:** A (advokat Finn Eide og advokatfullmektig Kent Hodne) mot Staten v/Skatt Vest (advokat Dag Steinfeld).

**Sammendrag:** Skattyter drev med utleie og kjøp og salg av eiendommer. Spørsmålet i saken var om aktiviteten skulle anses som virksomhet eller passiv kapitalforvaltning. Opplysninger i eiendomsregisteret viste at skattyter i perioden 2007-2011 hadde kjøpt 11 eiendommer for salg eller utleie, videre at han hadde overført 14 eiendommer for salg. Slik retten så det hadde skattyters aktivitet i den aktuelle perioden, vurdert samlet, ikke karakter av passiv kapitalforvaltning, men fremstod som aktivitet med verdiøkende arbeid i en form og av et slikt omfang at den måtte anses som virksomhet. Det var grunnlag for tilleggsskatt og tilleggsavgift.

Saken gjelder gyldighet av følgende to vedtak:

- Skatteklagenemndas vedtak av 9. juli 2014.
- Skatteklagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 3. september 2014.

**Framstilling av saken:**

Enkeltmannsforetaket A ble registrert i Enhetsregisteret 12. september 1996. Foretaket har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra 4. termin 1996 til 2. termin 1997 under bransjekode - Snekkerarbeid. Foretaket er hjemmehørende i Stavanger kommune. I sine selvangivelser for inntektsåret 2007-2011 oppgav A at han hadde hatt kapitalinntekt ved realisasjon av følgende fast eiendommer:

- 2007 Randøy i Hjelmeland kommune
- 2007 Gullregnstien 15 i Stavanger
- 2008 Adj. Hauglandsgt. 26 i Stavanger
- 2009 Steingt. 104F i Stavanger
- 2010 Hans Gudesv 42 i Stavanger
- 2010 Tulipanstien 6 i Stavanger
- 2010 Trollveien 7 og 9 i Stavanger
- 2010 Lieveien 4E i Stavanger
- 2011 Hans Gudesv 40 i Stavanger

Omsetningen var på kr 44.576.852,-. Han hadde i samme periode også utleieinntekter på kr 594.500,-. Den totale omsetningen var på 45.171.352,- og gav et resultat på kr 4.773.599,- som var medtatt i selvangivelsene som kapitalgevinst etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Gevinst ble dermed skattlagt med 28 % for inntektsåret 2007-2010, mens det ble gitt samme prosentmessig fradrag for tap han hadde i 2011.

Opplysninger i eiendomsregisteret viste at A i perioden 2007-2011 hadde kjøpt 11 eiendommer for salg eller utleie, videre at han hadde overført 14 eiendommer for salg. Opplysningen viste at A hadde hatt en så omfattende aktivitet med kjøp, rehabilitering og salg av eiendom at skattekontoret mente det var grunn til å undersøke om aktiviteten måtte anses som næring. Skattemessig ville det kunne medføre beregning av personinntekt og dermed også toppskatt og trygdeavgift.

Skattekontoret avholdt på denne bakgrunn en kontroll i enkeltmannsforetaket A for den nevnte perioden. Kontrollen medførte at foretaket ble varselet om at aktiviteten med oppføring og salg av eiendommer var å anse som næring i skattelovens forstand og at det skulle ha vært beregnet personskatt av inntekten. Det ble også varslet om at tilleggsskatt ville bli vurdert. I tillegg til de skattemessige endringene, ble det varslet om økning av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven samt tilleggsavgift.

I tilsvaret til varselet fremholdt A i hovedsak at hans aktivitet ikke var næringsvirksomhet, at selvangivelsen i perioden var korrekt og fullstendig utfylt slik at det verken kunne være grunnlag for endring mer enn 2 år tilbake i tid eller tilleggsskatt. Spesielt trakk A fram inntektsåret 2008 og eiendommen Adj. Hauglandsgt. 26. Det ble stilt spørsmål ved hva skatteetaten hadde ment med at eiendommen var «egenoppført», og det ble vist til at A selv ikke hadde noen rolle ved byggeriet til tross for at han var eier og byggherre, han hadde ikke gjort noen fysiske ting selv.

Med noen mindre korreksjoner fattet så skattekontoret vedtak den 9. august 2013 hvor det ble lagt til grunn at A aktivitet innenfor eiendomsmarkedet klart tilsa at han måtte anses å ha drevet

næringsvirksomhet i årene 2007 - 2011. Endringssaken ble imidlertid begrenset til årene 2008, 2009, 2010 og 2011.

Frist for endring av ligningen til gunst og ugunst for en skatteyter er etter ligningsloven ti år jf § 9-6 nr. 1. Dersom skatteyter har oppfylte sin opplysningsplikt er fristen for endring av ligningen til skatteyers ugunst begrenset til to år jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3. Endringsadgangen for 2010 og 2011 fulgte av toårsfristen. For ligningene for 2008 og 2009 la skattekontoret til grunn at A hadde gitt ufullstendige opplysninger i selvangivelsen og at det følgelig var adgang til endring av ligning også for disse årene. For inntektsåret 2008 og 2009 ble det også ilagt tilleggsskatt.

Da As aktivitet ble ansett som næringsvirksomhet ble det også besluttet ileggelse av merverdiavgift.

Både vedtaket om skatt og merverdiavgift ble påklaget. Skattekontorets vedtak vedrørende skatt ble stadfestet ved skatteklagenemndas vedtak av 9. juli 2014, og klage på merverdiavgift ble stadfestet ved skatteklagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 3. september 2014.

-----

Stevning kom til Stavanger tingrett 29. desember 2014. Tilsvaret ble mottatt den 3. februar 2015. Hovedforhandling var berammet til 14. og 15. september 2015. Saksøker satte fram utsettelsesbegjæring pga. sykdom. Begjæringen ble tatt til følge og hovedforhandling ble så holdt 11. og 12. april 2016. Vedrørende hvem som var til stede vises til rettsboken. Det var kun saksøker som gav forklaring.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Det er tre grunner til at vedtaket er ugyldig:

- I Saksøker har ikke drevet virksomhet i årene 2008, 2009, 2010 eller 2011.
- II Subsidiært gjøres det gjeldende at det ikke var adgang til å endre ligningen for 2008 og 2009.
- III Det gjøres også gjeldende at vedtaket fra klagenemnda for merverdiavgift bygger på feil i faktum.

Saksøker har ikke drevet næringsvirksomhet for noen av årene 2008-2011. Den skattemessige vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet for noen av årene beror i hovedsak på aktivitetens varighet og omfang. Han har i den aktuelle perioden kjøpt og solgt flere eiendommer hvor samtlige er rapportert gjennom selvangivelse for det enkelte inntektsår. Han har imidlertid ikke vært involvert fysisk for noen av eiendommene. Den prosjektledelse som er utført begrenser seg til enkelt tilsyn og overordnede beslutninger. Det skal også nevnes at saksøker ble utsatt for en invalidiserende arbeidsulykke i april 2010. Dette medførte at han heller ikke var i stand til å utføre noe særlig arbeid på eiendommene. Saksøkers kjøp og salg av eiendommer var dessuten av beskjedne katarakter. Saksøker har således kun utøvd passiv kapitalforvaltning og dette skal da ikke virksomhets beskattes eller utløse merverdiavgiftsplikt. Det er også en feil at skattekontoret ikke har foretatt vurdering av virksomhetsbegrepet opp i mot hvert enkelt inntektsår.

Subsidiært gjøres det gjeldende at det ikke er adgang å endre til ugunst for saksøker for årene 2008 og 2009 da saksøker ikke har gitt «mangelfulle eller uriktige opplysninger» til skattekontoret. Saksøker har oppfylt sin opplysningsplikt gjennom selvangivelsen for disse to årene. I 2008 oppgav han de eiendommene han hadde solgt og han gav opplysninger om tidligere solgte eiendommer. Tilsvarende opplyste han i 2009 om solgt eiendom og alle eiendommene han eide fremkom på selvangivelsen side 1.

Endelig anføres at vedtaket bygger på feil faktum og dette ligger innenfor rettens prøvelsesrett. Skattekontoret har lagt feilaktig til grunn at saksøker har eid Lieveien 4F. Det eksisterer ikke noen eiendom på denne adressen og dette hadde skattekontoret opplysninger om. Dette grunnlaget er påberopt innen fristen i tvl. § 9-10 og kan således gjøres gjeldende for Stavanger tingrett. Det vises også til at skattekontoret ikke har overholdt saksøkers rett til å uttale seg jfr. mval § 13-4 og de faktiske feil har klart hatt direkte betydning for vedtaket.

### **Saksøkerens påstand**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. juli 2014 vedrørende ligning av A for 2008, 2009, 2010 og 2011 kjennes ugyldig.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 3. september 2014 vedrørende merverdiavgift for 6. termin 2010 og 6. termin 2011 kjennes ugyldig.
3. Staten v/Skatt vest dømmes til å erstatte A sine saksomkostninger.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Det anføres at skatteklagenemndas vedtak av 9. juli 2014 og skatteklagenemndas vedtak for merverdiavgift sitt vedtak av 3. september 2014, hvor det er lagt til grunn at saksøker drev næringsvirksomhet er gyldige og det er følgelig ikke grunnlag for oppheving.

Skattekontoret har lagt til grunn at saksøker har stått bak kjøp/oppføring/utvikling av 15 boliger siden 2007, hvorav 11 også er videresolgt i kontrollperioden. De gjenstående 4 boligene var ved utgangen av kontrollperioden enten leid ut eller lagt ut for salg. Skattekontoret mente aktiviteten hadde et så stort omfang, og har pågått over tilstrekkelig lang tid til at dette peker i retning av at aktiviteten må anses som virksomhet. Dette mener Staten er en riktig lovforståelse. At A aktivitet er næringsvirksomhet underbygges også av at han eiendommer med egne selskaper. - Tipen Invest AS og Eikanes Eiendom AS.

Gitt at saksøker drev næringsvirksomhet har Skatteklagenemnda korrekt lagt til grunn at det er hjemmel for å endre ligningen for årene 2008 og 2009 ettersom saksøker for disse årene har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i sine selvangivelser jf. liknl. § 9-6 (3) litra a. Det vises til at saksøker i selvangivelsen for 2008 ikke opplyste noe om gevinst han hadde fra året før. Han opplyste heller ikke noe om at kjøp av Adjunkt Hauglansvei var fra eget selskap, og heller ikke at Hans Gudes 38 vei ble solgt til eget selskap. I selvangivelsen for 2009 oppgav han ikke at han var i gang med nye prosjekter.

Av samme grunn, nemlig at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger er også tillegsskatt og tilleggsavgift korrekt ilagt.

Saksøker har fremsatt nytt faktum ved i retten å gjøre gjelde at Liveien 4F ikke eksisterer. Dette er opplysninger som er fremsatt etter at opprinnelig sluttinnlegg var levert fra saksøkers første advokat, og er således satt fram etter at saksforberedelsen var slutt. Videre vises det til at domstolen har en begrenset prøvelsesadgang. Det retten skal prøve er i utgangspunktet skattekontorets subsumsjon og ikke faktagrunnlag. Av relevant rettspraksis vises det til Rt-1988-539 (Dale), Rt-1995-1265 (Butt) og Rt-2001-1265 (Agip)

### **Saksøktes påstand**

1. Saksøkte frifinnes.
2. Saksøkte tilkjennes saksomkostninger med tillegg av rente fra 14 dager etter dommens forkynnelse og til betaling skjer.

### **Rettens vurdering**

#### **Domstolens prøvelsesrett**

Retten tar først stilling til hvorvidt saksøkers nye anførsel og nye faktiske opplysninger skal tas med i betraktning.

Saksøker har anført at det feilaktig er lagt til grunn at han har eid eiendommen Liveien 4F, men at denne eiendommen ikke eksisterer. Han har i denne forbindelse vist til at det ikke ble avholdt noen sluttkonferanse med skattekontoret, at de i sin saksbehandling har utført mangelfull kommunikasjon og at A har prøvd gjentatte ganger å komme i kontakt med saksbehandler uten å lykkes med det.

Etter det retten har forstått vil den påberopte endring av faktum ikke få noen betydning for skatteberegningen, men kun for beregning av merverdiavgiften.

Det er en ulovfestet regel innen norsk skatterett at en skatteyter er avskåret fra å fremlegge nye opplysninger som burde vært fremlagt for skatteetaten, under en etterfølgende rettslig prøving av ligningsvedtaket. Dette ble først slått fast i Rt-1988-539, og er siden fulgt opp av Høyesterett i senere avgjørelser.

I Rt-1995-1768 (Buttsaken) uttales:

*«I avgiftsforvaltningen - på samme måte som i ligningsforvaltningen - må myndighetene kunne basere sine avgjørelser på de opplysninger som fremgår av den avgiftspliktiges oppgaver og opplysninger ellers. Den avgiftspliktige må bære risikoen for et feilaktig faktum om han ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har en oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger. Den avgiftspliktiges opplysningsplikt er for øvrig vidtgående, se merverdiavgiftsloven § 46. Det kan i spesielle tilfelle måtte gjøres unntak fra ovennevnte hovedregler om den avgiftspliktiges risiko for uriktig eller ufullstendig faktum, hvor avgiftsmyndighetene har en særlig grunn til å stille spørsmål ved riktigheten og fullstendigheten av de opplysninger man har.*

*Vedrørende den risiko for uriktig eller ufullstendig faktum som er lagt på den avgiftspliktige, er det grunn til å peke på at saksbehandlingsreglene gir den avgiftspliktige rett til å bli gjort kjent med hva avgiftsmyndighetene vil bygge på, og til å uttale seg. Et avgiftsvedtak kan påklages, og den avgiftspliktige kan da også i klageomgangen komme med innsigelser mot det faktum som er lagt til grunn og komme med nye faktiske opplysninger og supplere sin bevisførsel.»*

Også i Rt-2001-1265 (Agip) har Høyesterett uttalt seg om dette spørsmålet. Fra dommen gjengis:

*«Når en ligning påklages, har den skattepliktige en tilsvarende oppfordring - som kan være forsterket i klageomgangen - til å underbygge klagen med nærmere opplysninger og beviser. Oppfordringen vil kunne være direkte uttalt, jf. nedenfor, eller den vil følge av omstendighetene. Følges ikke oppfordringen kan den skattepliktige som utgangspunkt ikke i et etterfølgende søksmål vinne frem med en påstand om at den avgjørelse som er truffet er ugyldig, når ugyldighetspåstanden bygger på opplysninger og beviser som fremlegges først i søksmålet.»*

Konsekvensen av at den avgiftspliktige har risikoen for faktum som ligger til grunn for avgiftsvedtaket, innebærer at han ikke kan få underkjent vedtaket, ved under domstolsprøvingen å fremskaffe nytt faktisk materiale.

Opplysningen om at A hadde vært eier av Lieveien 4F fremgår av Skatteetatens kontrollrapport av 31.10.2012, og allerede da, og på det grunnlag, mener retten at A hadde en oppfordring til å korrigere faktum. Når A dessuten ble bistått av B, som den gang var advokat, gir det en klar oppfordring til å supplere eller korrigere det faktum skattekontoret hadde lagt til grunn og som A mente måtte være feil. Oppfordringen til å supplere eller korrigere ble videre forsterket i klageomgangen hvor det ble inngitt merknader fra advokat B. I brev av 22. desember 2012 fra advokat B til Skatt Vest ble det også fremholdt at « ... .er skatteyder av den oppfatning at det i selvangivelsene er gitt både korrekt og fullstendige opplysninger vedr. samtlige inntektsår omhandlet i varselet». Uttalelsen var riktignok ikke skrevet med sikte på Lieveien 4F, men viser at sakens faktum i tilsynsrapporten var vurdert og gjennomgått og at A, med profesjonell bistand, fikk uttale seg til rapporten jf. mval. § 13-4.

Retten er etter dette kommet til at det retten skal prøve er det faktum som klagevedtaket bygger på. Retten går derfor ikke inn på om anførselen også er satt fram for sent i det den er fremsatt etter det opprinnelige sluttinnlegget.

### **Virksomhet**

Retten går så over til spørsmålet om A drev virksomhet i perioden 2008 til 2011 i skattelovens forstand.

Av skatteloven § 5-1 (1) følger det at «*enhver fordel vunnet ved. . . kapital eller virksomhet*» er skattepliktig. Systemet for beskatning av henholdsvis kapitalinntekt og virksomhetsinntekt er imidlertid ulikt og det må av den grunn sondres mellom disse to inntektstypene. Dersom inntekten er å anse som virksomhetsinntekt skal denne inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt etter skatteloven § 12-10 annet ledd. Dersom den derimot anses som kapitalinntekt skal den skattlegges flatt med 28 %.

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Om den aktuelle aktiviteten skal regnes som «virksomhet» må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, på side 48. En konkret og sammensatt helhetsvurdering må foretas. Proposisjonen presenterer samme sted de sentrale skjønnsmomentene:

- «- 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 inntektsverv, 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 tilfredsstillende de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det 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.»

I foreliggende sak er det som allerede nevnt spørsmål om den aktivitet A drev i 2008 -2011 var virksomhet eller såkalt «passiv kapitalforvaltning».

Om dette fremkommer av Berg-Rolness bok «Inntekt av virksomhet» (1. utgave 2009) s. 132:

*«5.2 Aktivitetens «omfang og varighet» - avgrensning av virksomhet mot passiv kapitalforvaltning og enkeltstående forretningstransaksjoner*

*Forvaltningen av formuesobjekter, aktiv kapitalforvaltning, kan også være en virksomhet i seg selv. Formuesobjektet danner da et direkte grunnlag for virksomhetsutøvelsen. De inntekter som genereres i form av avkastning og gevinster/tap på formuesobjektene, er i et slikt tilfelle virksomhetsinntekter. Aktivitetens «omfang og varighet» er det kriteriet som i hovedsak skiller kapitalforvaltning drevet som virksomhet fra passiv kapitalforvaltning. Det vil normalt også være en viss aktivitet når en fordel er vunnet ved passiv kapitalforvaltning. Den konkrete grensedragningen kan være komplisert i enkelte tilfeller, noe som kommer til uttrykk i en rekke dommer og uttalelser.*

*I vurderingen av omfanget av aktiviteten skal alle former for aktivitet tas i betraktning, også rent administrative forhold som kan ses som forvaltning av eierinteresser. Den passive kapitalforvaltning er eierens disposisjoner over et formuesobjekt med sikte på ordinær forretning.»*

Vedrørende virksomhetsbegrepet og A aktivitet synes det ikke å være omtvistet at denne var «egnet til å gi skatteyder økonomisk fordel» og videre at det ble drevet for A «regning og risiko».

Twisten rundt virksomhetsbegrepet synes å være knyttet til om den har tilstrekkelig «*omfang*» og om den har tilstrekkelig tidmessig «*varighet*» noe som må leses i sammenheng med kravet til omfang.

For noen av eiendommene kan det synes som formålet har vært eget behov for bolig. Hva A subjektive motivering har vært kan imidlertid ikke være avgjørende jf. Vister-dommen, Rt-1965-1159. Det er den objektive bedømmelsen retten må ta utgangspunkt i.

Den/de aktivitetene som A har drevet har en så sterk innholdsmessig og økonomisk nærhet at retten, i likhet med skatteklagenemnda, mener det er naturlig å se dem i sammenheng. Felles for alle aktivitetene er at det dreier seg om utleie, utvikling, kjøp og salg av fast eiendom. De enkelte boligprosjektene er således en integrert del av virksomheten. Man kan derfor ikke se på det enkelte boligprosjekt løst fra den øvrige aktiviteten og retten mener at det derfor heller ikke er nødvendig å drøfte hver enkelt eiendom, men kun de som er av særlig rettslig betydning.

Retten er ikke enig med saksøker i at det er en feil når skattekontoret i vurderingen av virksomhetsbegrepet ikke har vurdert hvert år for seg. Slik retten ser det kan det ikke være avgjørende når de enkelte inntektene periodiseres, dette ville i så fall kunne slå ut svært vilkårlig. All den aktivitet A drev må etter rettens vurdering sees i sammenheng herunder også med aktivitet som ligger forut for 2008. Slik retten ser det drev A næringsvirksomhet allerede i 2007.

Opplysninger i eiendomsregisteret viste at A i perioden 2007-2011 hadde kjøpt 11 eiendommer for salg eller utleie, videre at han hadde overført 14 eiendommer for salg. Den totale omsetningen var på 45.171.352,- og gav et resultat på kr 4.773.599,- som var medtatt i selvangivelsene. Aktiviteten har etter rettens vurdering hatt et så stort omfang, og har pågått over så lang tid, at dette alene trekker i retning av at A aktivitet må anses som næring.

A har på sin side anført at han ikke har utført noe fysisk arbeid. Han har imidlertid ikke kunne frembringe noe regnskapsmaterialet, noe han har heller ut i fra egen lovforståelse ville hatt plikt til å føre. Han har imidlertid heller ikke kunne frembringe annen dokumentasjon som viser at han har leid arbeidskraft i den aktuelle perioden, dette til tross for gjentatte forespørsler fra skatteetaten.

Skatterettslig er det heller ikke noe krav om at aktiviteten er utført av skatteyteren personlig for at det skal foreligge «*virksomhet*», jf. Rt-2013-421 (Tronviken), som gjaldt et ansvarlig selskap som hadde ervervet 300 misligholdte fordringer og satt bort inndrivingen til inkassoselskaper. Høyesterett kom til at inndrivingen måtte tilordnes det ansvarlige selskapet, med den konsekvens at det hadde drevet skattepliktig virksomhet. Det vises til dommens avsnitt 37:

*«Det er videre på det rene at en aktivitet kan tilordnes en skattyter som virksomhet selv om den ikke er utøvet av skattyteren selv. Eksempelvis vil skattyter kunne anses å drive virksomhet til tross for at arbeidet er satt bort til en selvstendig næringsdrivende. Også dette følger av Rt-1967-1570, der skattyteren brukte byggmester, forretningsfører med videre ved oppføringen av tremannsboligene. Finansdepartementet legger samme forutsetning til grunn i Ot.prp.nr.92 (2004-2005).»*

Om A ikke har utført fysisk arbeid på de ulike prosjektene eller deler av disse, vil i denne sammenheng dessuten ikke være avgjørende all den tid han har hatt det overordnede ansvaret. Han har for de fleste prosjektene planlagt, administrert og fulgt dette opp. Av betydning er videre at A fra før av hadde kompetanse og erfaring innen eiendomsutvikling. Det kom fram i retten at han tidligere har drevet med byggeledelse ved at han var byggeleder og aksjonær i selskapet Skagen Bygg AS sammen med sine brødre. Selskapet stod for oppføring og salg av 10 leiligheter i Sauda.

Saksøker eid i den aktuelle perioden Hans Gudesvei nr. 38, 40 og 42. Han forklarte i retten at han kjøpte nr 38 først. Deretter kjøpte han nr. 40 og 42, dels for å bygge en garasje og dels for å rive nr. 42 for å bygge tomannsbolig som han dels skulle bo i selv. På grunn av problemer med omregulering opplyste han overfor skattekontoret at han besluttet å selge alle eiendommene. Først i retten kom det fram at han i 2008 solgte Hans Gudes vei 38 skattefritt til Tipen Invest AS, et selskap som han selv eide 100 % og som hadde som formål blant annet bygging, utvikling, kjøp og salg av fast eiendom. Han stod selv registrert som daglig leder i selskapet.

Overføring til eget selskap reiser i seg selv intern-prisingsproblematikk. Det skal her neves at selskapet Tippen Invest AS gikk med underskudd. Det som er det sentral for foreliggende sak er imidlertid at dette ikke dreier seg om ordinære boligsalg på lik linje med det en privatperson foretar seg, men har preg av aktivitet som klart trekker i retning av næringsvirksomhet.

Tilsvarende konstruksjon, med involvering av eget AS, var også situasjonene i Adjunkt Hauglandsvei. A forklarte i retten at han hadde kjøpt to nøkkelferdige leiligheter klar for innflytting. Bakteppet for dette var at selskapet Eikanes Eiendom AS oppførte i 2008 4 boliger i rekke i Adjunk Hauglansvei 26. Selskapet Eikanes Eiendom AS var på dette tidspunktet 50% eid av A og 50% eid av statsautorisert revisor Egil Bratteli. Etter at boligene var ferdig oppført solgte de leilighetene til seg selv. A overtok 26A og 26B. Han solgte den ene og flyttet inn i den andre som nå er solgt. Foruten å være medeier i Eikanes Eiendom AS, var A fra etablering av selskapet, daglig leder og nestleder i styret. Dette er etter rettens vurdering helt klart ikke noen passiv kapitalforvaltning men typisk eiendomsutvikling. Når det gjelder Eikanes Eiendom AS skal det bemerkes at dette gikk med underskudd hvert år fra 2009 til 2014.

I 2005 kjøpte A hytte på Randøy i Hjelmeland kommune. I følge egen forklaring var dette til privat bruk. Han forklarte at hytten var i nærheten av golfbane og saksøkers sønn spilte golf. Hytten skulle være ferdig i 2006, men ble forsinket og ferdigstilt først sommer/høst 2007. Da ble den solgt uten at den ble tatt i bruk av A eller hans familie. Også denne gangen ble det solgt til eget selskap - Tipen Invest AS. Først et år etter kjøpte A ny hytte, denne gangen i Kvinesdal (også denne ble siden lagt inn i Tippen Invest AS). Hvorfor hytten på Randøy ikke ble tatt i bruk før han kjøpte hytte i Kvinesdal fremstår for retten som uklart og underbygger at dette ikke bare hadde rekreasjonsformål.

I 2007 kjøpte Eikanes Eiendom AS gnr. 17 bnr. 730 i Stavanger, med adresse Liveien 4E. Det var Egil Bratteli som fremforhandlet avtalen på veien av Eikanes Eiendom AS. A kjøpte så en utskilt tomt fra dette gårdsnummeret direkte fra Eikanes Eiendom AS mens en annen tomt først ble overført fra Eikanes Eiendom AS til Bratteli, og deretter solgt videre fra Bratteli til A. På de to tomtene A ble eier av ble det oppført en tomannsbolig, Liveien E og Liveien D. Den ene boligen

ble solgt før den var ferdig, mens den andre ble leid ut til et oljeselskap. A flyttet selv aldri inn i noen av boligene. Også dette prosjektet har klart preg av eiendomsutvikling.

Andre prosjekter som peker i retning næringsvirksomhet er A kjøp og salg av Steingaten 104F. Formålet var i følge A ren investering. Eiendommen ble kjøpt og solgt i 2009. Tilsvarende kjøpte han Trollveien 7 og 9 i Sandnes i 2009. Bakgrunnen var at han fikk en hevendelse fra byggmester Knut Forstad som hadde to tometer med ferdig godkjent prosjekt. A fikk overskjøtet tomtene og betalte deretter etter fremdrift. Eiendommene ble solgt i 2010.

Slik retten ser det har A aktivitet i den aktuelle perioden, vurdert samlet, ikke karakter av passiv kapitalforventing, men fremstår som aktivitet med verdiøkende arbeid i en form og av et slikt omfang at den må anses som virksomhet.

### Endringsadgang

Retten går over til å spørsmålet om fristen på to år etter ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a innebærer at endringsligningen for 2008 og 2009 er ugyldig. Hovedregelen er at endring av ligningen kan gjennomføres inntil ti år etter inntektsåret. Ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a lyder slik:

*3. Er endringen til ugunst for skatteyteren skal fristen være:*

*a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.*

Bestemmelsen reiser i vår sak spørsmål om A «*har gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger*».

Høyesterett har i Rt-2009-813 (Gaard/ Tveit), med visning til Rt-1992-1588 (Loffland), lagt til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner ikke er til hinder for endring til skade etter utløp av toårsfristen. Fra avsnitt 84 gjengis:

*«Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar.»*

Som utgangspunkt er det ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvis de opplysninger som er gitt, gir et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at en ved å skaffe seg ytterligere opplysninger kan skaffe seg et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Retten mener at det ikke fremstår som tilfelle her.

For inntaksåret 2008 unnlot A å nevne noe om gevinst fra året før - skatteåret 2007. Han unnlot også å nevne at kjøp av Adjunkt Hauglansvei var fra eget selskap, Eikanes Eiendom AS. Videre nevnte han ikke noe om at salget av Hans Gudes vei 38 var til Tippen Invest AS, et selskap som han eide 100%. Det er som unnskyldningsgrunn vist til at det var advokat B som tok seg av saksøkers selvangivelsen. Til det er å bemerke at A må identifiseres med sin advokat, og etter rettens vurdering må B ha forstått at det var av betydning at disse opplysningene ikke ble lagt fram.

Retten er etter dette kommet til at det var adgang til endring også for årene 2008 og 2009.

### **Tilleggsskatt og tilleggsavgift**

På samme grunnlag som ovenfor under drøftelse av endringsgrunnlag finner retten at det var grunnlag for tilleggsskatt og tilleggsavgift i det det er klar sannsynlighetsovervekt for at A holdt tilbake faktiske opplysninger.

### **Konklusjon**

Retten er etter dette kommet til at det, med de begrensinger i domstolens prøvelsesrett som retten har lagt til grunn, ikke knytter seg noen ugyldighetsgrunner ved ligningen av saksøkeren for inntektsårene 2008, 2009, 2010 og 2011, så langt ligningene er angrepet av saksøkeren.

Det gis etter dette dom for at Staten v/Skatt vest frifinnes.

### **Saksomkostninger**

Det er nedlagt påstand om saksøkte - Staten v/Skatt vest - tilkjennes erstatning for sine sakskostnader i anledning saken.

Med det resultat retten er kommet til, har Staten fullt ut vunnet saken, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd krav på erstatning for sine saksomkostninger. Retten har vurdert unntakene i bestemmelsens tredje ledd, men har ikke funnet at disse kommer til anvendelse. Retten bemerker særskilt at selv om saken gjelder skjønsmessige temaer har ikke avgjørelsen budt på tvil.

Saksøktes prosessfullmektig har fremlagt oppgave over de sakskostnader som kreves dekket under omkostningspåstanden. Saksøkerens prosessfullmektig har i retten tilkjennegitt innsigelser mot omkostningskravets størrelse.

De kostnadene som kreves erstattet er totalt 284.999 kroner inklusiv merverdiavgift. Av dette utgjør 273.000 kroner salær til prosessfullmektigen, 6.499 kroner kostnader til reise og opphold for prosessfullmektigen og 5.500 kroner for utarbeidelse og trykking av juridisk utdrag, alt inklusiv mva.

Retten finner at de kostander som er påløpt på saksøktes hånd har vært nødvendig for en betryggende ivaretagelser av saksøktes nødvendige tarv i anledning rettergangen. Det skal her neves at saken ble begjært utsatt fra saksøkers side en gang på grunn av sykdom. Begjæringen kom like før berammet oppstart og noe ekstra tid har derfor medgått for saksøktes prosessfullmektig til å forberede hovedforhandling to ganger. Videre ble det i retten, etter aksept fra saksøkers prosessfullmektig, opplyst at det har gått noe tid til å behandle forlikstilbud fra saksøkers forrige prosessfullmektig.

Det gis etter dette dom for at saksøkeren innen to uker plikter å erstatte statens saksomkostninger med 284.999,- kroner. I samsvar med påstanden skal gis dom for plikt til å betale forsinkelsesrenter ved forsinket betaling.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er arbeid med andre saker.

*Domsslutning*

1. *Staten v/Skatt vest frifinnes.*
2. *Som erstatning for sakskostnader betaler A til Staten v/Skatt vest 284.999,- kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen, med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 16-138 Anvendelse av konsernforskriften når virksomheten har negativ verdi på overføringstidspunktet

**Lovstoff:** Skatteloven § 11-21 første ledd.

**Kort referat:** Skattedirektoratet har i brev 29. august 2016 til et advokatfirma tatt stilling til spørsmål om konsernforskriften kan anvendes hvor hel virksomhet som skal overføres fra filial til filial, har negativ verdi/netto tap på overføringstidspunktet. Skattedirektoratet er av den oppfatning at overføring av hel virksomhet med negativ verdi på overføringstidspunktet ikke kan gjennomføres etter reglene i konsernforskriften.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 1. september 2016, avgitt 29. august 2016.

### Innsenders vurdering

Innsender viser til at før lovendringen i 2012 gjaldt bestemmelsene om konserninterne overføringer kun for overføring av eiendeler. Det var lagt til grunn at kun enkelteiendeler var omfattet av reglene, og at verken forpliktelser eller virksomhet som sådan kunne overføres med hjemmel i konsernforskriften.

Etter lovendringen i 2012 åpner konsernforskriften for overføring av virksomhet som sådan, jf. skatteloven § 11-21 første ledd om at det kan gis "forskrift om at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kan overføres uten å utløse skattlegging". I og med at også forpliktelser kan overføres som ledd i overdragelse av virksomhet, vil situasjonen ofte kunne være at virksomheten har et netto tap knyttet til det som overdras. Innsender anfører at dette taler for at ordlyden ikke lenger stenger for at forskriften kan anvendes også hvor det foreligger et netto tap på overføringstidspunktet.

Hvorvidt reglene om konserninterne overføringer kommer til anvendelse ved overføring av hele virksomheten dersom denne har negativ verdi, synes ikke å være omtalt i verken retts- eller ligningspraksis på basis av lovendringen om konserninterne overføringer i 2012.

Reglene om konserninterne overføringer skal legge til rette for omorganisering av næringsvirksomhet, og bidra til at en virksomhet blir organisert på en mest mulig hensiktsmessig måte. For en filial med et fremførbart underskudd vil behovet for å overføre skatteposisjoner knyttet til virksomheten kunne være større enn behovet for å skjerme en eventuell gevinst eller få fradrag for tap. De grunnleggende hensynene bak regelsettet taler dermed for at en filial som overfører hele virksomheten også bør kunne overføre generelle skatteposisjoner knyttet til virksomheten. Ellers vil hensynet til å utnytte skatteposisjoner kunne hindre en omorganisering som ellers er samfunnsøkonomisk ønskelig.

Det påpekes videre at en filial som overfører hele sin virksomhet og hvor virksomheten opphører, skal i utgangspunktet slettes. Et konsern kan dermed ikke benytte seg av konsernbidrag for å utnytte en generell skatteposisjon etter at en konsernintern overdragelse har funnet sted. Innsender anfører at disse reelle hensyn taler for å tolke reglene slik at de kan benyttes i tilfeller hvor det foreligger et netto tap dersom overføringen skjer som ledd i overdragelse av virksomhet.

Innsender viser også til at dersom det ikke er adgang til å anvende reglene om konserninterne overføringer der hvor virksomheten som overføres har et tap, vil dette innebære en forskjellsbehandling av selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater sammenlignet med norske aksjeselskaper, dersom det er knyttet generelle skatteposisjoner til virksomheten som ønskes overført.

### Skattedirektoratets vurdering

Utgangspunktet er at overføring mellom selskap er realisasjon, og det skal foretas et gevinst- og tapsoppgjør. Siden konsernselskap er selvstendige skattesubjekter vil overføring mellom disse følge de samme reglene. For å lette ønskede omorganiseringer og transaksjoner mellom konsernselskap, er det innført særlige regler om utsatt beskatning ved konserninterne overføringer.

Basert på gjennomgang av relevante rettskilder mener Skattedirektoratet at det må legges til grunn at retten til å benytte reglene om konserninterne overføringer forutsetter at realisasjonen ville medført en gevinst, og at den ikke gjelder i tapstilfeller. Det vises i denne sammenheng blant annet til redegjørelse for omdannelsesloven av 1961 med senere lovendringer i St.meld. nr. 16 (1997-98), samt omtale av reglene i Prop. 78 L (2010-2011) og Prop. 120 LS (2014-2015).

Det følger av skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e, at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kan overføres uten å utløse beskatning:

*«Når et selskap med begrenset ansvar overfører eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter § 2-3 til annet konsernselskaps virksomhet med tilsvarende skatteplikt til Norge og konsernselskapene er hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med.»*

Skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekter eller hel virksomhet, kan ikke overføres etter konsernforskriften, jf. FSFIN § 11-21-5.

I Prop. 78 LS (2010-2011) punkt 12.5.3 "Overføring av virksomhet i norsk filial av utenlands selskap til norsk aksjeselskap" s. 49-50, uttales det at:

*«For det annet er det stilt vilkår om at det mottakende selskapet skal gi redegjørelse til det skattekontor som ligner filialen som forutsatt i skattelovforskriften § 11-21-8, herunder framlegge en verdsettelse av filialens eiendeler og gjeld, samt en beregning av den gevinst som ellers ville blitt utløst ved transaksjonen.»*

[...]

*I tilfeller hvor hele virksomheten i filialen overføres til et selskap i samme konsern hjemmehørende i Norge, vil det også kunne være knyttet skatteposisjoner til virksomheten. Det forslås derfor at det er hjemmel for å gi forskrift om at slike posisjoner skal overføres til det overtakende norske selskapet i slike tilfeller, jf. forslag til nytt siste punktum i § 11-21 første ledd. Det foreslås videre at § 11-21 første ledd i innledningen gis et tillegg slik at det er hjemmel for å gi forskrift om at også forpliktelser kan overføres.»*

Under punkt 12.5.4 "Overføring av eiendeler mv. mellom filialer av utenlandske selskaper" er det presisert at "Når det gjelder adgang til å overføre skatteposisjoner og forpliktelser i disse tilfellene, vises det til omtalen i nest siste avsnitt i punktet 12.5.3".

Det skal med andre ord gjøres en lik vurdering der det skjer en overføring mellom norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap, og mellom norske filialer av utenlandske selskaper, noe som også er lagt til grunn av Finansdepartementet i svarbrevet av 4. mai 2016.

Etter Skattedirektoratets syn taler forarbeidene for at det kun er lagt opp til lemping av skatt/utsatt skatt i tilfeller der det foreligger en netto gevinst også ved overføring av hel virksomhet. En slik forståelse er i tråd med behandlingen av eiendeler og lovgrunnene bak konsernforskriften.

En slik forståelse fremkommer også av juridisk teori, se Norsk Bedriftsskatterett, Gjems-Onstad 2015, s. 589:

*"I FINs merknader til forskriftsendring 28. mai 1996 nr. 522 ble det uttalt at FSFIN § 11-21-2 første ledd forutsetningsvis bestemmer at reglene bare kommer til anvendelse når virkelig verdi er høyere enn skattemessig verdi. Ordlyden i FSFIN § 11-21-2 første ledd tilsier ikke nødvendigvis at tapssituasjoner skal holdes utenfor, men løsningen er fornuftig. Siden reglene om konserninterne overføringer åpner for uoversiktlig virkninger, er det liten grunn til å anvende den utenfor det lovgrunnen om å hindre gevinstbeskatning tilsier."*

Direktoratet ser ikke at det er grunnlag for at man skal åpne for bruk av konserninterne overføringer i andre tilfeller. Utilsiktete tilpasningsmuligheter, f.eks. ved at generelle skatteposisjoner kan overføres samtidig som man ved et senere planlagt konsernbrudd kan få tapsfradrag, taler også for en slik løsning.

### **Forholdet til EØS-avtalen**

Innsender viser til at det vil være i strid med EØS-retten dersom man ikke tillater overføring av virksomhet med tap hvor det er tilknyttet generelle skatteposisjoner. Innsender mener dette vil innebære en forskjellsbehandling av selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater sammenlignet med norske selskaper. Anførselen er ikke utdypet eller nærmere spesifisert av innsender.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at det ikke foreligger forskjellsbehandling i strid med EØS-avtalen. Overføring av hel virksomhet med negativ verdi fra filial til enten annen filial eller til norsk aksjeselskap vil behandles likt, dvs. at konsernforskriften ikke får anvendelse i noen av tilfellene. Konsernintern overføring av hel virksomhet med negativ verdi i norsk aksjeselskap med tilknyttede generelle skatteposisjoner til annet norsk aksjeselskap, er etter Skattedirektoratets syn heller ikke tillat etter reglene om konsernintern overføring.

Norske aksjeselskaper kan overføre generelle skatteposisjoner gjennom fisjon/fusjon. Filialer kan "fusjoneres" ved skattefri grenseoverskridende fusjon etter skatteloven § 11-11, se blant annet BFU 21/12. Etter Skattedirektoratets oppfatning kan heller ikke fusjonsreglene i denne sammenheng medføre at det foreligger en forskjellsbehandling av selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater sammenlignet med norske selskaper.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-139 Spørsmål om utflyttingsskatt ved opphør av NOKUS-status

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-14.

**Bindende forhåndsuttalelse,** publisert 21. oktober 2016, avgitt 27. september 2016.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14 ble utløst ved opphør av NOKUS-beskatning og skattemessig flytting av selskap til Norge. Direktoratet konkluderte med at det ikke skulle beregnes utflyttingsskatt. Det var videre spørsmål om det innebar realisasjon for aksjonæren at selskapene ble skattemessig hjemmehørende i Norge. Direktoratet konkluderte med at aksjene ikke skulle anses realisert i forbindelse med den skattemessige flyttingen av selskapene.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges følgende til grunn:

Holding Ltd har én norsk eier, Peder Ås. Drift 1 Ltd har flere hundre norske aksjonærer. Peder Ås kontrollerer Drift 1 Ltd og datterselskapet Drift 2 Ltd.

De tre selskapene er skattemessig hjemmehørende på Guernsey. Peder Ås og de øvrige norske aksjonærene er etter NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. skattepliktig for sin forholdsmessige andel av de tre selskaperes overskudd.

Spørsmålene skattyter ønsker besvart knytter seg til opphør av NOKUS-status i forbindelse med skattemessig innflytting til Norge. Innsender ber om en bekreftelse på følgende to forhold:

- At opphør av NOKUS-status når de tre selskapene blir skattemessig hjemmehørende i Norge, ikke utløser utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14 (2) andre avsnitt
- At det ikke innebærer realisasjon for Peder Ås at selskapene blir skattemessig hjemmehørende i Norge

Alle tre selskapene er Limited-selskaper hvor alle eierne har begrenset ansvar, på linje med norske aksjeselskap. Opphør av status som hjemmehørende på Guernsey, og tilsvarende etablering av status som hjemmehørende i Norge, er planlagt gjennomført ved at alle styremøter i 2016 fysisk avholdes i Norge og/eller ved at telefonmøter og videomøter avholdes slik at flertallet av styremedlemmene fysisk er til stede i Norge under møtet.

Holding Ltd er et investeringsselskap hvis primære aktivitet er eierskapet av ca. 62 % i Drift 1 Ltd. Selskapet har ikke ansatte og er heleid av Peder Ås.

Drift 1 Ltd har løpende drift. Selskapet har flere ansatte og norsk daglig leder som nå leder selskapet fra Norge.

Drift 2 Ltd er et sovende selskap. Selskapet har ingen ansatte.

Innsender anser det ikke tvilsomt at opphør av NOKUS-status ved innflytting til Norge ikke medfører utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14, men ønsker likevel en bekreftelse på dette fordi det potensielt er store immaterielle verdier involvert og svært mange skattytere.

Når det gjelder spørsmålet om det for Peder Ås påløper utflyttingsskatt ved hjemflyttingen av selskapene til Norge, anfører innsender at det følger av skatteloven § 9-14 (2) andre avsnitt, at en eiendel eller forpliktelse "*anses ... ikke for tatt ut av norsk beskatningsområde dersom den samtidig får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.*"

De aktuelle selskapene får alminnelig skatteplikt til Norge ved at de blir hjemmehørende her, og Norge ikke har skatteavtale med Guernsey. Selskapene har ikke eiendeler i tredjeland utover to aksjeposter. Basert på dette anser innsender at norsk skattelovgivning får virkning for alle selskapets inntekter og kostnader.

Innsender ønsker derfor en bekreftelse på at slik hjemflytting av de tre NOKUS-selskapene ikke utløser utflyttingsskatt etter § 9-14 (2) bokstav c.

Innsender nevner for ordens skyld at han er kjent med at det vil oppstå tema knyttet til fastsettelse av inntaksverdi på driftsmidler etter skatteloven §§ 14-60 flg. Innsender oppfatter at selskapene skal videreføre norske eieres inngangsverdier som er lagt til grunn for NOKUS-ligningene, men at det vil måtte fastsettes inntaksverdier for resterende del.

Innsender ber også om bekreftelse på at innflytting til Norge av de aktuelle selskapene ikke innebærer realisasjon for aksjonærene etter norsk skatterett. Selskapene vil i forbindelse med flyttingen av skattemessig bosted verken endre selskapstype eller juridisk person, men bli et norsk utenlandsk-registrert foretak (NUF).

I denne sammenheng vises det til BFU 20/10 med videre henvisninger, hvor Skattedirektoratet legger til grunn at innflytting av utenlandsk-registrert selskap, uten at selskapet som sådan endres, ikke anses å innebære realisasjon av aksjene. Aksjonærene viderefører sine eierposisjoner uendret.

Innsender spurte opprinnelig også om de utenlandskregistrerte selskapene ble skattemessig hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd ved å avholde styremøter her. Dette spørsmålet kan imidlertid ikke besvares i en bindende forhåndsuttalelse, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker av 14. juni 2005 § 5, fjerde ledd i.f. Innsender trakk

derfor dette spørsmålet. Nedenfor forutsettes det at selskapene blir globalskattepliktige i Norge når de avholder styremøtene her.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om opphør av NOKUS-beskatning ved innflytting til Norge medfører utflyttingskatt etter skatteloven § 9-14. Skattedirektoratet skal videre ta stilling til om innflyttingen til Norge innebærer realisasjonsbeskatning for aksjonærene.

### **Forutsetninger og avgrensninger**

Skattedirektoratet tar ikke stilling til om selskapene vil bli å anse som skattemessig hjemmehørende i Norge. Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn som en faktisk forutsetning at selskapene vil bli å anse som skattemessig hjemmehørende i Norge.

Skattedirektoratet tar heller ikke stilling til spørsmål knyttet til fastsettelse av inntaksverdi på driftsmidler etter skatteloven §§ 14-60 flg.

Skattedirektoratet forutsetter for øvrig at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

### **Opphør av NOKUS-beskatning ved innflytting til Norge – utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14**

Etter skatteloven § 9-14 (1) er gevinst på nærmere angitte eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde skattepliktig. Eiendel som tilhører eller forpliktelser som påhviler utenlandsk selskap hvor deltakerne NOKUS-beskattes, anses som tatt ut av norsk beskatningsområde når norsk kontroll av selskapet opphører, likevel slik at en eiendel eller en forpliktelse ikke anses tatt ut av norsk beskatningsområde dersom den samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. skatteloven § 9-14 (2).

I saken Skattedirektoratet har til vurdering, opphører NOKUS-beskatningen fordi selskapet skattemessig flyttes fra Guernsey til Norge. Selskapet blir globalskattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd. Når Norge ikke har skatteavtale med Guernsey, er det da ikke tvilsomt at selskapet blir undergitt norsk skattelovgivning.

Uttak fra norsk beskatningsområde er i skatteloven § 9-14 innvinningskriteriet for latente gevinster. Etter forarbeidene til bestemmelsen, menes med uttak fra norsk beskatningsområde at *"en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal medtas ved inntektsskatteligningen i Norge"*, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.2.1 s. 50.

Det lagt til grunn i teorien at opphør av NOKUS-beskatning som følge av at selskapet flytter hjem til Norge, ikke utløser uttaksskatt etter skatteloven § 9-14, jf. Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 9 utgave, side 956.

Etter Skattedirektoratets vurdering kan ikke selskapets eiendeler anses som tatt ut av norsk beskatningsområde når selskapet samtidig som NOKUS-skattleggingen opphører, blir globalskattepliktig til Norge. Etter dette skal det ikke beregnes utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14.

### **Spørsmål om realisasjonsbeskatning for norsk aksjonær**

Det andre spørsmålet Skattedirektoratet skal vurdere, er om det at selskapene blir skattemessig hjemmehørende i Norge, i seg selv vil utløse realisasjonsbeskatning for den norske aksjonæren Peder Ås.

Skattedirektoratet legger til grunn som en forutsetning at flyttingen av den faktiske ledelsen til Norge medfører at selskapet blir skattemessig hjemmehørende i Norge. Selskapet beholder sin utenlandske selskapsform og skal ikke gjøres om til norsk aksjeselskap eller annen juridisk person.

At Guernsey-selskapene blir skattemessig hjemmehørende i Norge, innebærer ikke noen endring i aksjonærenes eierposisjon i selskapet. Aksjonærene beholder sine eierposisjoner i samme aksje, og det er først ved en eventuell senere omdanning, for eksempel fra Ltd til AS, at aksjene eventuelt kan anses realisert.

I BFU 20/10 er det lagt til grunn at flytting av den faktiske ledelsen fra utlandet til Norge, i seg selv, ikke er realisasjon. Det samme legges til grunn i Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 9. utgave på side 953.

Basert på det presenterte faktum, hvor det utenlandske selskapet blir hjemmehørende i Norge, uten noen endringer i selskapet, slik at selskapet er det samme subjektet før og etter innflytting, vil ikke aksjonærene anses å ha realisert sine aksjer.

### **Konklusjon**

Det skal ikke beregnes utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14 (1) når Holding Ltd, Drift 1 Ltd og Drift 2 Ltd blir skattemessig hjemmehørende i Norge.

Peder Ås' aksjer i Holding Ltd og Drift 1 Ltd anses ikke som realisert i forbindelse med den skattemessige flyttingen av selskapene.

# Forskriftsendringer

## SkN 16-140 Endring i skattebetalingsforskriften

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsett av Skattedirektoratet 21. september 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-11, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

### I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

**§ 5-11-2 niende ledd skal lyde:**

(9) Arbeidsgivers dokumentasjon skal være tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet. Når det skal svares arbeidsgiveravgift av ytelser, skal de avgiftspliktige ytelsene fremgå særskilt og kunne gjengis samlet, pr. avgiftssats og sone.

### II

Endringen trer i kraft straks.

## SkN 16-141 Endring i skattebetalingsforskriften

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven**

**Hjemmel:** Fastsett av Skattedirektoratet 25. oktober 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-1 sjuende ledd.

### I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

**§ 5-1-5 skal lyde (ny forskriftsbestemmelse):**

§ 5-1-5. Skattekort til utlendinger

For å få skattekort, må en utlending ha oppholdstillatelse med adgang til arbeid i riket, jf. utlendingsloven § 55.

**II**

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